



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 29. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 3. Juli 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sowie Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1995 bis 2000 entschieden:

1.) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer 1995 bis 2000 wird Folge gegeben und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden **aufgehoben**.
- 2.) Die Berufung gegen die aufgrund der angeführten Wiederaufnahmebescheide erlassenen Umsatzsteuer und Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 2000 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Innsbruck führte bei der Berufungswerberin (Bw) eine abgabenbehördliche Prüfung durch, wobei die Prüfung auf § 147 Abs. 1 BAO und § 99 Abs. 2 FinStrG gestützt wurde.

Im Bp- Bericht vom 16.6.2003 wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

"Tz18: Allgemein

Die X-GmbH betreibt in Y-Ort das Restaurant Z. und seit November 1996 zusätzlich das Restaurant "A.". Die Betriebe werden separat bilanziert.

Aus vereinfachenden Gründen wird für den Prüfungsbericht das Zahlenmaterial beider Bilanzen zusammengefasst.

Der Geschäftsführer N.N. führte im Prüfungszeitraum weiters im Rahmen seines Einzelunternehmens in der Innenstadt von Y die Kaffeehäuser "B." und "C.".

Die GmbH und das Einzelunternehmen wurden im Zuge der Nachprüfungen gemeinsam

geprüft. Im Zuge der Nachprüfung erfolgte eine Ausdehnung der Prüfungszeiträume auf die Jahre 1999 und 2000.

Tz.19: Formelle Mängel X-GmbH

- 1) Die Grundaufzeichnungen für die Erlöserfassung sind nicht ordnungsgemäß, d.h. es sind zwar Ausdrucke der Computerkassen vorhanden, ausgewiesen sind jedoch nur Tagessummen - die einzelnen Eintippungen sind nicht ersichtlich. Somit ist die Ermittlung der Tageslosungen nicht nachvollziehbar. Die vorgelegten Ausdrucke sind nicht vollständig
- 2) Für den gesamten BP-Zeitraum sind keine Inventuren vorhanden
- 3) 1996 fehlen die Sachkontenausdrucke - ein Ausdruck ist aufgrund Wechsels der Software nicht mehr möglich
- 4) Die Kassabuchführung kann aufgrund der Auswertungen Verrechnungskonto Kassa/Bank und Verr. Essensbons nicht als ordnungsgemäß angesehen werden. Durch Umbuchungen bei den Jahresabschlüssen wurde versucht laufend nicht erfasste Bargeldbewegungen in der Kassa zu korrigieren (siehe auch Tz.38).

Tz.20: Sicherheitszuschläge

Umsatzsteuer

Aufgrund der formellen Mängel der Buchführung (siehe Tz.19) ist die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen ab dem Jahr 1995 (siehe Tz.17) aus Sicht der Betriebsprüfung gerechtfertigt. Unter Berücksichtigung der kalkulatorischen Ergebnisse erscheint ein jährlicher Sicherheitszuschlag in Höhe von 0,5 % der Gesamterlöse Küche und Getränke ausreichend.

"Tz.21: Kalkulationsdifferenzen Tabakerlöse

Die Kalkulationsdifferenzen im Bereich Tabakerlöse konnten nicht aufgeklärt werden und sind daher zuzurechnen.

Tz.22: A-GmbH - Personalgestellung 1996

Die Buchungen wurden jeweils beim Jahresabschluss durchgeführt.

Gegenbuchung jeweils über Verrechnungskonten.

Zu diesem Punkt gibt es zwar Rechnungsbelege, nachdem aber keinerlei detaillierte Angaben oder Aufzeichnungen zum Sachverhalt vorgelegt werden konnten, muss seitens der BP eine Gewinnverschiebung vom Einzelunternehmen N.N. (Gewinnjahr lt. Erklärung) zur A-GmbH (Verlustjahr lt. Erklärung) angenommen werden.

Tz.23: Private Telefonkosten

Hinsichtlich der privat veranlassten Telefonkosten der Gesellschafter ist die Vorsteuer zu kürzen. Die Beträge wurden anhand einer Auswertung der Telefonrechnungen ermittelt und gerundet.

Tz.31: Bilanz L. - Verrechnung N.N.

Zum Sachverhalt siehe Tz.22. Die Buchungen bzgl. der Personalgestellung werden storniert. Weiters wird die Berichtigung lt. Tz.32 zum 31.12.1999 berücksichtigt.

Tz.32: Sparbuch xxxx (Bilanz L.)

Das Sachkonto wurde in den Jahren 1996 bis 1998 nicht mit den tatsächlichen Bewegungen lt. Sparbuch abgestimmt. Die daraus resultierenden Differenzen im Bereich gebuchte Zinserlöse in den Jahren 1996 bis 1998 und anrechenbare KeSt im Jahr 1998 werden berichtigt. Zum 31.12.1999 erfolgte die Abstimmung mit dem Sparbuchsaldo über das Verrechnungskonto N.N. (siehe auch Tz.31).

Die mit der Steuererklärung für 1998 geltend gemachte, anrechenbare KeSt in Höhe von ATS 25.833,05 ist zu stornieren. Das Sparbuch ist lt. Erklärung vom 20.6.1996 KeSt-frei. Durch die

Einbuchung der KeSt sind im Jahr 1998 Zinserlöse in Höhe von ATS 25.833,05 zu stornieren. Diese Korrektur erfolgt durch Verminderung der außerbilanzmäßigen Zurechnungen durch die BP um diesen Betrag.

Tz.33 Inventarablöse von Z1 Catering GmbH 1996 (Bilanz A.)

Im Zusammenhang mit der Eröffnung des "A. " durch die A1 GmbH im November 1996 erfolgte lt. Rechnung der Z1 Catering GmbH eine Ablösezahlung in Höhe von ATS 2.250.000 netto. Der Gesamtbetrag wurde lt. Erklärungen der A1 GmbH dem beweglichen Inventar zugeordnet und mit einer Nutzungsdauer von 3 Jahren abgeschrieben. Aus dieser Position erfolgte im Jahr 1996 eine Ausbuchung von für den Erwerber unbrauchbarem und nicht verwertbarem Inventar im Betrag von ATS 783.500.

Zur Rechnung der Z1 Catering GmbH gibt es eine Inventarliste, die im Zuge der Nachprüfung in Zusammenarbeit mit Hr. N.N. ausgewertet wurde. Im ersten Schritt erfolgte die Erfassung der Wirtschaftsgüter, welche unter die og. unbrauchbaren fallen. In der Folge verblieben für die tatsächlich weiterverwendeten Wirtschaftsgüter lt. Inventarliste nur noch eine geringe Anzahl, die in keinem Wertverhältnis zum verbleibenden Betrag von ATS 1.466.500 (d.s. 2.250.000 - 783.500) steht.

Demzufolge muss ein Teil der Ablöse auf Mieterinvestition "unbeweglich" entfallen. Dieser Anteil wird von der BP mit ATS 1.000.000 geschätzt. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre (1/2 AfA für 1996), ein Investitionsfreibetrag in Höhe von 9%, d.s. ATS 90.000 steht im Jahr 1996 zu und wird von der BP berücksichtigt.

Siehe auch die Tz.34 und 35.

Tz.34: Mieterinvestition lt. BP (A.)

Zum Sachverhalt siehe Tz.33.

Tz.35: Investitionsfreibetrag 1996

Zum Sachverhalt siehe Tz.33.

Tz.36: Freie Rücklagen 2000

Der Investitionsfreibetrag 1996 lt. Tz.35 wird zum 31.12.2000 auf freie Rücklagen übertragen.

Tz.37: Verrechnungskonto Kassa/Bank (A.)

Zum Sachverhalt siehe Tz.38.

Tz.38: Verrechnungskonto N1.N1. (A.)

Unter anderem infolge buchhalterisch nicht vollständig erfasster Bargeldentnahmen des Gesellschafters N1.N1. baute sich am Kassakonto buchmässig ein Sollstand von z.B. 31.12.1999 - ATS 3.321.856,60, 31.12.2000 - ATS 2.247.311,60 auf. Durch Umbuchungen beim Jahresabschluss auf Verrechnungskonto Kassa/Bank bzw. Forderung N1.N1. wurden die Kassastände korrigiert.

Im Zuge der Nachprüfung wurden nun die tatsächlich schwebenden Geldbeträge Kassa - Bank zu den Stichtagen ermittelt. Nachdem Gelder aus den Tageslosungen immer erst nach ca. 3 Wochen auf ein Girokonto der GmbH eingelegt wurden, diente zur Ermittlung des Standes vom Verrechnungskonto Kassa/Bank die Höhe der Tageslosungen der letzten drei Wochen vor den Bilanzstichtagen. Die verbleibenden Beträge stellen Bargeldentnahmen des Gesellschafters dar und sind auf dessen Verrechnungskonto umzubuchen.

Seitens des Gesellschafters wurde og. Sachverhalt in der Form Rechnung getragen, dass durch Aufnahme eines Kredites in Höhe von € 200.000, Konto Nr. yyyyy, Kreditvertrag vom 25.2.2003 bei der X-Bank, noch im Zuge der Nachprüfung eine Rückzahlung an die GmbH erfolgte.

Tz.39: Bierbezugsverpflichtung 1999 (A.)

Die Bierbezugsverpflichtung gegenüber der X-Brauerei aus dem Jahr 1996 ist wie in den Vorjahren linear aufzulösen -Auflösungsbetrag jährlich ATS 52.500. Die Laufzeit beträgt 10 Jahre.

Lt. Erklärung wurde zum 31.12.1999 nicht linear aufgelöst, sondern einmalig der laufende Vertragsstatus lt. Brauerei eingebucht. Dies ergab eine Aufwandsbuchung in Höhe von ATS 10.255. Im Jahr 2000 erfolgte wieder lineare Auflösung.

Tz.40: Forderung Kapitalertragsteuer

Die Kapitalertragsteuer aus den verdeckten Ausschüttungen ist als Forderung der GmbH an die Gesellschafter in die Bilanz einzustellen.

Tz.49: Verdeckte Gewinnausschüttungen

Nachdem die Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern persönlich getragen wird, ist sie nicht als weitere verdeckte Ausschüttung zu berücksichtigen.

Tz.50: Verzinsung Gesellschafterkonten N1.N1.

Die Verrechnungskonten sind unter Berücksichtigung der Änderungen lt. Nachprüfung zu verzinsen.

Für das Jahr 2000 wurde lt. Erklärung der Zinssatz auf 4% gekürzt. Bis 1999 erfolgte die Verzinsung mit 5%.

In Anlehnung an die Fremdkapitalverzinsung ist keine Begründung für eine Verminderung des Zinssatzes für die Gesellschafterkonten ersichtlich. Die Verzinsung lt. BP erfolgt somit auch im Jahr 2000 mit 5%.

Tz. 57 Wiederaufnahme des Verfahrens

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Umsatzsteuer , Zeitraum 1995 – 2000, Hinweis auf Tz 20 – 30

Körperschaftsteuer, 1995 – 2000, Hinweis auf Tz 48 – 53

Begründung des Ermessensgebrauches

Die Wiederaufnahme erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes Y unter GZl. zzzz gegen N3.N3. und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB, da davon auszugehen ist, dass die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden durch ebendiese gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt wurden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Der Bp- Bericht vom 16. Juni 2003 enthält in den einzelnen Textziffern zahlreiche tabellarische Darstellungen, auf deren Wiedergabe zur Vermeidung umfangreicher Wiederholungen verzichtet wird. Diesbezüglich wird auf den beiden Verfahrensparteien bekannten Prüfungsbericht verwiesen.

Das Finanzamt Innsbruck folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens und (geänderte) Sachbescheide (alle mit Ausfertigungsdatum 3.7.2003), wobei hinsichtlich der Begründung auf den vorhin

dargestellten Bp-Bericht bzw. auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung (vom 7.5.2003) verwiesen wurde.

Gegen die angeführten Bescheide erhob die Bw. mit Schreiben vom 29.7.2003 form- und fristgerecht Berufung. In der Rechtsmittelschrift wird die ersatzlose Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens und der (geänderten) Sachbescheide beantragt.

Begründend bringt die Bw. vor, dass die in den angefochtenen Bescheiden behauptete Abgabennachforderung nicht zu Recht bestehe. Ein Amtsmissbrauch zur Abgabenhinterziehung sei daher auszuschließen. Es bestehe daher keine Rechtsgrundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens und für geänderte Sachbescheide. Die angefochtenen Bescheide seien daher allesamt ersatzlos aufzuheben.

Im Detail werden in der Berufung zahlreiche Verstöße gegen Verfahrensvorschriften behauptet und folgende Feststellungen des Betriebsprüfers inhaltlich bekämpft:

- Tz 20 Sicherheitszuschläge
- Tz 21 Kalkulationsdifferenzen Tabakerlöse
- Tz 22 A1 GmbH – Personalgestellung 1996
- Tz 38 Verrechnungskonto N1.N1. (A.)
- Tz 39 Bierbezugsverpflichtung 1999 (A.)

Im Hinblick auf den Umfang des Berufungsvorbringens wird hinsichtlich der Einzelheiten auf die Rechtsmittelschrift verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus dem Gesamtzusammenhang der vorhin wörtlich wiedergegeben Begründung des Finanzamtes für die Wiederaufnahme des Verfahrens (Tz 57) ergibt sich, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens auf § 303 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 1 lit. a BAO gestützt hat. Das Finanzamt hat "im Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des LG Innsbruck unter GZl. zzzz gegen N3.N3. und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB " als erwiesen angenommen, dass "die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden durch ebendiese gerichtlich strafbaren Handlungen herbeigeführt wurden" und daher der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 4 in Verb. mit Abs. 1 lit. a BAO (Bescheidherbeiführung durch "eine andere gerichtlich strafbare Tat") vorliege.

Der bisherige Verfahrensablauf stellt sich hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1995 bis 2000 wie folgt dar:

Veranlagungsjahr	Verfahrensschritte
------------------	--------------------

1995	<ul style="list-style-type: none"> • Erstbescheid anlässlich der ersten Bp (1997) • zweite Prüfung (2000) ohne Feststellungen und ohne Bescheide • Wiederholungsprüfung gem. § 99 FinStrG (2003)
1996	<ul style="list-style-type: none"> • Veranlagung durch Innendienst (Bescheide v. 5.8.98) • erste Prüfung ohne Feststellung und ohne Bescheide (2000) • Wiederholungsprüfung gem. § 99 FinStrG (2003)
1997	<ul style="list-style-type: none"> • Veranlagung durch Innendienst (Bescheide v. 14.4.99) • erste Prüfung ohne Feststellung und ohne Bescheide (2000) • Wiederholungsprüfung gem. § 99 FinStrG (2003)
1998	<ul style="list-style-type: none"> • Veranlagung durch Innendienst (Bescheide v. 20.12.99) • erste Prüfung ohne Feststellung und ohne Bescheide (2000) • Wiederholungsprüfung gem. § 99 FinStrG (2003)
1999	<ul style="list-style-type: none"> • Veranlagung durch Innendienst (Bescheide v. 3.4.2001) • Erstprüfung gem. § 99 FinStrG (2003)
2000	<ul style="list-style-type: none"> • Veranlagung durch Innendienst (Bescheid v. 6.6.2002) • Erstprüfung gem. § 99 FinStrG (2003)

1.) Veranlagungsjahr 1995

a.) erste Prüfung im Jahre 1997 (ABp ssss)

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend

gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt stützte die nach der Wiederholungsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG von Amts wegen verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens auf § 303 Abs. 4 iVm Abs. 1 lit. a BAO, weil die im Zuge der Vorprüfung "ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden" durch gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt worden seien. Dabei verwies das Finanzamt auf die laufende "Voruntersuchung des Landesgerichtes Y unter GZl. zzzz gegen N3.N3. und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB".

Das Tatbestandsmerkmal des § 303 Abs. 1 lit. a BAO setzt voraus, dass der im abgeschlossenen Verfahren ergangene Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben. Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung deswegen anzuführen, weil sich die Berufungsbehörde nach der Rechtsprechung des VwGH bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen darf. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 307 Tz 3).

Hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahre 1995 ist festzuhalten, dass die im Jahr 1997 durchgeführte Prüfung Bescheide nach sich gezogen hat (Bescheide vom 20.3.1998, Erstveranlagung durch den Prüfer im Zuge der Betriebsprüfung). Die Steuererklärungen für das Jahr 1995 wurden erst nach Ankündigung dieser Vorprüfung eingereicht und wurden in die Prüfung miteinbezogen. Entscheidungswesentlich ist in der Folge, ob anlässlich dieser Prüfung durch eine gerichtlich strafbare Tat des Prüfers oder anderer Personen unrichtige Bescheide herbeigeführt wurden.

Der Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO ist nur dann als gegeben anzusehen, wenn die betreffende gerichtlich strafbare Tat darauf gerichtet war, die Hinausgabe eines bestimmten Bescheides herbeizuführen. Die Wiederaufnahme wegen gerichtlich strafbarer Taten setzt keine gerichtliche Verurteilung voraus (Hauer/Leukauf, Verwaltungsverfahren, 5. Auflage, 650; Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze, 1467). Die Frage des Vorliegens einer gerichtlich strafbaren Tat ist von der Abgabenbehörde erforderlichenfalls als Vorfrage (§ 116 BAO) nach den Maßstäben des Strafrechts zu beurteilen. Voraussetzung ist, dass die objektive und subjektive Tatseite der gerichtlich strafbaren Handlung erfüllt ist (Stoll, BAO, Kommentar, 2918; Aichreiter, SWK 1991, A V 22).

Das Finanzamt stützte die Wiederaufnahme des Verfahrens darauf, dass die aufgrund der

Erstprüfung ergangenen Bescheide durch gerichtlich strafbare Handlungen gemäß "§ 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB" herbeigeführt worden seien. Die Frage, ob eine gerichtlich strafbare Handlung vorliegt, hat das zuständige Gericht zu prüfen und zu entscheiden. Zum Zeitpunkt der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens lag eine Entscheidung des Gerichtes in der Sache "N3.N3. und andere" nicht vor, die Staatsanwaltschaft hatte zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal eine Anklage erhoben. Das Finanzamt hatte daher als Vorfrage selbst zu beurteilen, ob die objektive und subjektive Tatseite eines Missbrauches der Amtsgewalt (§ 302 StGB) erfüllt ist. Liegt eine Vorfrage vor, über die von der zuständigen Behörde (im gegenständlichen Fall LG Y) noch nicht rechtskräftig entschieden ist, so ist die Abgabenbehörde nach § 116 Abs. 1 BAO berechtigt, diese Frage nach eigener Anschauung zu beurteilen. Eine solche Beurteilung ist in die Begründung des Bescheides aufzunehmen. Sie ist somit nicht Spruchbestandteil, fließt jedoch in den Spruch des Bescheides ein (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 116 Tz 8).

In diesem Zusammenhang ist auf § 69 Abs. 1 Z 1 AVG 1991 zu verweisen, der (nahezu) den gleichen Wortlaut wie § 303 Abs. 1 lit. a BAO aufweist. Zu § 69 Abs. 1 Z 1 AVG 1991 hat der VwGH im Erkenntnis vom 19.4.1994, 93/11/0271, ausgeführt:

"Nach dem insoferne eindeutigen Wortlaut des § 69 Abs. 1 Z 1 AVG ist es für eine Wiederaufnahme zwar nicht erforderlich, dass die Partei wegen der strafbaren Handlung bereits verurteilt ist. Der Wiederaufnahmsgrund - insbesondere die strafbare Handlung - muss von der das Verfahren wieder aufnehmenden Behörde aber aufgrund der ihr vorliegenden Unterlagen als erwiesen angenommen werden. Ein bloßer Verdacht kann zwar zur Einleitung eines Wiederaufnahmeverfahrens führen, aber keinen Wiederaufnahmsgrund darstellen, der es rechtfertigt, die Rechtskraft zu durchbrechen und gegebenenfalls (wie hier) eine rechtskräftig zuerkannte Berechtigung wieder aufzuheben. Da die Behörde dies verkannt und die in Rede stehende Wiederaufnahme ausschließlich auf den ihrer Meinung nach gegebenen Verdacht einer strafbaren Handlung des Beschwerdeführers gestützt hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Die Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide erschöpft sich darin, dass ausgeführt wird, dass "gegen N3.N3. und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB" vom LG Y eine Voruntersuchung eingeleitet worden sei. Der bloße Hinweis auf eine laufende Voruntersuchung, im Zuge derer für die Beschuldigten im übrigen die Unschuldsvermutung gilt, reicht nicht aus, um das Vorliegen eines Missbrauches der Amtsgewalt (§ 302 StGB) durch den Vorprüfer im konkreten Fall als erwiesen anzunehmen. Dies umso mehr, als der Vorprüfer in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide namentlich gar nicht erwähnt wurde. Auch wurden die dem Vorprüfer im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Abgabenverfahren konkret zur Last gelegten strafbaren Handlungen in keiner Weise dargestellt. Im Rahmen der Vorfragenbeurteilung hätte das Finanzamt in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide nach den für das Strafprozessrecht geltenden

Mindestanforderungen ausführen müssen, welche Tate(n) von welcher Person in welchem Zusammenhang als strafbar erachtet werden (genaue Konkretisierung nach den Maßstäben des Strafprozessrechts erforderlich !). Mangels Konkretisierung des Vorwurfes einer gerichtlich strafbaren Tat ist eine Nachprüfung im berufungsgegenständlichen Fall durch die Berufungsbehörde dahingehend nicht möglich, ob (und in welchem Ausmaß) der Vorprüfer (oder andere Personen ?) im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Abgabenverfahren tatsächlich einen Missbrauch der Amtsgewalt zu verantworten hat. Allein der Hinweis auf eine laufende Voruntersuchung des LG reicht – wie bereits vorhin ausgeführt- keinesfalls aus, um den Wiederaufnahmsgrund der "anderen gerichtlich strafbaren Tat" in § 303 Abs. 1 lit. a BAO herzustellen, solange keine Konkretisierung erfolgt, in welcher Weise damit sowohl von der objektiven als auch von der subjektiven Tatseite her der Tatbestand einer gerichtlich strafbaren Handlung erfüllt worden sein soll (vgl. dazu VwGH 24.3.1980, 810/79, 539/80, 540/80; ergangen zu dem mit § 69 Abs. 1 Z 1 AVG 1991 identischen § 69 Abs. 1 lit. a AVG 1950).

Der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide kann auch nicht entnommen werden, dass (und aufgrund welcher Umstände) das Finanzamt den Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO aufgrund der ihm vorliegenden Unterlagen als erwiesen angenommen hat. Eine Beurteilung dahingehend, ob die objektive und subjektive Tatseite eines Missbrauches der Amtsgewalt durch den Vorprüfer im gegenständlichen Abgabenverfahren erfüllt ist, wurde vom Finanzamt nach der Aktenlage offensichtlich gar nicht vorgenommen. Jedenfalls wurde eine solche Vorfragenbeurteilung nicht in die Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufgenommen. Auch dem übrigen Inhalt des vorhin wiedergegebenen Bp- Berichtes (inbes. den Ausführungen zu den einzelnen Tz) und der Niederschrift über die Schlussbesprechung lässt sich nicht entnehmen, dass sich das Finanzamt mit der objektiven und subjektiven Tatseite des Missbrauches der Amtsgewalt auseinandergesetzt hätte.

b.) (Zweite) Prüfung im Jahr 2000 (ddddd)

Das Tatbestandsmerkmal des § 303 Abs. 1 lit. a BAO setzt voraus, dass der im abgeschlossenen Verfahren ergangene Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist. In diesem Zusammenhang ist bezüglich der Veranlagung zur Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 festzuhalten, dass die im Jahr 2000 durchgeführte (zweite) Vorprüfung zu keinen neuen Bescheiden (im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen) betreffend das Jahr 1995 geführt hat. Die "Nichtänderung von Bescheiden" wird vom Tatbestandsmerkmal des § 303 Abs. 1 lit. a BAO nicht erfasst. Das für die Festsetzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 hier maßgebliche abgeschlossene Verfahren ist somit jenes, das zur Erlassung der entsprechenden Erstbescheide geführt hat (siehe hiezu die Ausführungen unter Pkt. a).

Der Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO ist nur dann als gegeben anzusehen, wenn die betreffende gerichtlich strafbare Tat darauf gerichtet war, die **Hinausgabe** eines bestimmten Bescheides herbeizuführen, was hier zweifelsohne nicht vorliegt.

Der Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO (**Herbeiführung** eines Bescheides durch.....) wurde daher durch die zweite Prüfung betr. das Jahr 1995 jedenfalls nicht gesetzt.

2. Veranlagungsjahre 1996 bis 1998

Hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1996 bis 1998 gilt ebenfalls das unter Punkt 1) b) Gesagte, da auch aufgrund der Prüfung im Jahr 2000 (ABp 106159/99) hinsichtlich der angeführten Jahre **Bescheide nicht erlassen** wurden und der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO daher auch hinsichtlich des Zeitraumes 1996 bis 1998 nicht vorliegt.

3. Veranlagungsjahre 1999 – 2000

Nach der Aktenlage wurde der ursprünglich nur für die Veranlagungsjahre bis 1998 erteilte Prüfungsauftrag am 22.11.2002 auf die Jahre 1999 und 2000 ausgedehnt. Festzuhalten ist, dass vor der verfahrensgegenständlichen Prüfung keine weitere Betriebsprüfung stattgefunden hat. Die Begründung der Vorinstanz, die von einem nicht näher bezeichneten Amtsmissbrauch begangen von (ebenfalls nicht näher bezeichneten) Prüfungsorganen ausgeht, geht daher auch hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 fehl.

Insgesamt ergibt sich somit, dass sämtliche angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide der Rechtslage widersprechen und daher in Stattgebung der Berufung aufzuheben sind.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 2000 durch diese Berufungsentscheidung sind demnach die für diese Jahre ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide gemäß § 307 Abs. 1 BAO automatisch aus dem Rechtsstand ausgeschieden.

Die Berufung gegen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Jänner 2005