

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 26. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Mai 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften des Jahres 2000 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften des Jahres 2000 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin betreibt eine Steuerberatungskanzlei in der Rechtsform einer GmbH & Co KEG. Beginnend mit 22.5.2001 führte das Finanzamt I (durch den Prüfer G) eine abgabenbehördliche Prüfung durch. Gegenstand der Prüfung war (u.a.) die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2000. Laut TZ 4 des gemäß § 150 BAO erstatteten Berichtes vom 10.7.2001 ergaben sich keine Feststellungen, die zu einer Änderung gegenüber den im Veranlagungsakt befindlichen Steuererklärungen führten. Letztere weisen keinen Eingangsvermerk auf. Es ist nicht ersichtlich, wann und auf welchem Weg (persönliche Abgabe beim Finanzamt, Abgabe anlässlich der Betriebsprüfung) die Steuererklärungen eingereicht wurden. Die Schlussbesprechung entfiel gem. § 149 Abs. 2 BAO (vgl. Tz 5 des o.a. Prüfungsberichtes). Mit dem am 12.7.2001 ausgefertigten Bescheid wurden die im

Kalenderjahr 2000 erzielten Einkünfte der Abgabenerklärung entsprechend gemäß § 188 BAO festgestellt.

Am 25.7.2002 wurde das Finanzamt I vom Landesgericht I gemäß § 197 FinStrG beauftragt, "im Strafverfahren gegen Dr. A und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß §§ 12, 302 StGB", das Unternehmen der Berufungswerberin iSd § 99 FinStrG zu überprüfen. "In Anbetracht des Umfanges der Erhebungen und des Umstandes, dass Beamte des Finanzamtes I von den gegenständlichen Vorwürfen betroffen" seien, wurde ersucht, Beamte anderer Finanzdienststellen und erforderlichenfalls Beamte der Bundespolizeidirektion I beizuziehen.

Die Prüfung erfolgte im Zeitraum vom 31.7.2002 bis 2.3.2003. Gegenstand der Prüfung war (auch) die bereits von der Vorprüfung umfasste Feststellung von Einkünften für das Jahr 2000. Dabei kamen die Prüfer zur Ansicht, eine vorgenommene Firmenwertabschreibung sei unzulässig (Tz 18 des Berichtes vom 9.4.2003). Weiters habe die Berufungswerberin im Prüfungszeitraum Dienstverhältnisse "vorgetäuscht" und überhöhten Lohnaufwand gewinnmindernd geltend gemacht (Tz 19 des Berichtes vom 9.4.2003). Mit dem im Anschluss an diese Prüfung am 28.5.2003 ausgefertigten Bescheid verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2000 und erließ einen neuen, den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Gewinnfeststellungsbescheid mit demselben Ausfertigungsdatum. Der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Bescheid enthält folgende Begründung:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen."*

Im Betriebsprüfungsbericht vom 9.4.2003 wird die Wiederaufnahme des Verfahrens unter Tz 22 auf die o.a. Feststellungen (Firmenwertabschreibung, Personalaufwand) gestützt. Zum Ermessensgebrauch enthält Tz 23 folgende Begründung:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 und Abs. 1 lit. a BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes I unter GZ ... gegen Dr. A und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 13 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 Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."*

Mit der fristgerecht eingebrachten Berufung vom 26.6.2003 wird sowohl die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch der Sachbescheid bekämpft. Die Berufungsbegründung lässt sich, soweit die Wiederaufnahme des Verfahrens bekämpft wird, wie folgt zusammenfassen:

Das Finanzamt stütze die Wiederaufnahme auf die unzutreffende Behauptung der Zweitprüfer, wonach die nunmehr bekämpften Bescheide durch eine gerichtlich strafbare Handlung des Vorprüfers (Amtsmissbrauch des § 302 StGB in Tateinheit mit einer Abgabenhinterziehung) herbeigeführt worden seien. Aus den Feststellungen der Wiederholungsprüfung sei dies aber nicht ableitbar. Hinsichtlich jener Prüfungsgegenstände, die der Vorprüfer entsprechend der von ihm zu beachtenden "Dienstanweisung Betriebsprüfung" als Prüfungsschwerpunkt ausgewählt hatte, seien auch bei der "monatelangen Zweitprüfung" keine Änderungen vorgenommen worden. Dies bedeute, dass alle Prüfungshandlungen und Prüfungsschwerpunkte des Erstprüfers von den (drei) Zweitprüfern als korrekt und richtig erachtet worden seien. Lediglich zwei vom Vorprüfer im Zuge seiner Schwerpunktsetzung nicht ausgewählte Bereiche (Firmenwertabschreibung und Personalaufwand) hätten die Zweitprüfer zum Gegenstand ihres Prüfberichtes und der Wiederaufnahme gemacht. Die Begründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens stehe im Widerspruch zu den Feststellungen der Zweitprüfer, sei in deren Arbeitsbogen doch festgehalten worden, dass sowohl bei der Berufungswerberin als auch der Vorgängergesellschaft die Feststellungen zur Firmenwertabschreibung und zum Personalaufwand *"ohne strafrechtliche Relevanz"* seien. Zu einem "eventuellen Fehlverhalten" des Erstprüfers hätten die Zweitprüfer festgehalten, *"für Strafverfahren nicht ausreichend"*. Es sei daher widersprüchlich, die Wiederaufnahme des Verfahrens auf eine strafbare Handlung, hinsichtlich derer dem Erstprüfer zudem vorsätzliches Handeln nachzuweisen gewesen wäre, zu stützen. Ein solcher Nachweis sei im Prüfbericht *"nicht einmal ansatzweise versucht"* worden und könne auch nicht gelingen.

Bei den nunmehr vom Finanzamt als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Feststellungen handle es sich auch nicht um neue Tatsachen iSd § 303 BAO. Die Wiederaufnahme stütze sich auf Umstände, die zum Teil schon seit Jahren amtsbekannt seien. Dem Erstprüfer seien alle Unterlagen, insbesondere auch jene der Lohnverrechnung, vorgelegen. Der VwGH habe in ständiger Rechtsprechung dargetan, dass ein Anspruch auf Wiederaufnahme nicht auf solche Tatsachen gestützt werden könne, die der Behörde bereits bekannt waren, aber im Ermittlungsverfahren als unwesentlich nicht weiter berücksichtigt worden seien. Eine andere, (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen (offengelegten, aber von der Behörde nicht weiter beachteten Sachverhaltes) allein rechtfertige keine Wiederaufnahme.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

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 hiefür 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.

Nach den Ausführungen des Prüfungsberichtes, auf den sich die Begründung des bekämpften Verfahrensbescheides bezieht, erfolgte die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 iVm Abs 1lit. a BAO, da davon auszugehen sei, dass der im Zuge der Erstprüfung ergangene Bescheid ... durch gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführt worden sei. Dabei verwies das Finanzamt I auf die laufende "Voruntersuchung des Landesgerichtes I gegen Dr. A und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmisbrauchs gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB".

Es ist nicht ersichtlich, wann die "Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2000" beim Finanzamt eingereicht wurde. Die im Veranlagungsakt befindliche Erklärung enthält keinen Eingangsvermerk. Es ist daher davon auszugehen, dass die Abgabenerklärung im Zuge der (Vor-)Prüfung übergeben wurde und in die Prüfung einbezogen wurde. Der im Anschluss an diese Prüfung am 12.7.2001 ausgefertigte Feststellungsbescheid für 2000 ist erklärungsgemäß ergangen. Das für die Feststellung der Einkünfte für 2000 maßgebliche abgeschlossene Verfahren ist jenes, das am 12.7.2001 als Ergebnis der Vorprüfung zur Erlassung eines entsprechenden Erstbescheides geführt hat. Entscheidungswesentlich ist in der Folge, ob dieser Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat des Vorprüfers oder anderer Personen herbeigeführt wurde.

Der Wiederaufnahmegrund 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. Keine auf diesen Tatbestand gestützte Wiederaufnahme ist jedoch möglich, wenn zB strafbare Handlungen lediglich aufgrund ihres wirtschaftlichen Ergebnisses zu einer Besteuerung und damit letztendlich auch zur Hinausgabe des Abgabenbescheides führen (VwGH 9.11.1983, 82/13/0095; vgl. auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 303 Tz 2; Stoll, BAO, Kommentar, 2919; Aichlreiter, SWK 1991, A V 21). Die Wiederaufnahme wegen gerichtlich strafbarer Taten setzt keine gerichtliche Verurteilung voraus (Hauer/Leukauf, Verwaltungsverfahren, 5. Auflage, 650; Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze, 1467). Das Vorliegen einer gerichtlich strafbaren Handlung stellt eine Vorfrage dar (Ritz, BAO, Kommentar, § 303 Tz 5), die – solange das zuständige Strafgericht nicht entschieden hat – von der Abgabenbehörde gemäß § 116 BAO nach eigener Anschauung zu beurteilen ist. Eine solche Beurteilung hat in der Begründung des jeweiligen Bescheides zu erfolgen (Ritz, BAO, Kommentar, § 116 Tz 8).

Die Beurteilung der Frage, ob Abgaben hinterzogen wurden (§ 33 FinStrG) erfordert eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde unter Anlegung strafrechtlicher Maßstäbe nachzuweisen. Dabei kann eine Hinterziehung von Abgaben erst angenommen werden, wenn – in ebenso nachprüfbarer Weise – auch die subjektive Tatseite festgestellt ist. Im Grunde dieselben Überlegungen gelten für die Beurteilung der Frage, ob ein Amtsmissbrauch (§ 302 StGB) begangen wurde, wobei in Rechnung zu stellen ist, dass diese Handlung nur in der Vorsatzform der Wissentlichkeit begangen werden kann. Es gilt die Unschuldsvermutung und wegen der Beweislast, die die Abgabenbehörde trifft, als verfahrensrechtliche Richtschnur der Zweifelsgrundsatz (z.B. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036).

Trifft die Abgabenbehörde die Beweislast, ist es ihr Recht, aber auch ihre Pflicht, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ermittlungsergebnisse nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine bestimmte Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung; § 256 Abs. 2 StPO). Die im Einzelfall als erwiesen angenommene Tat muss so eindeutig umschrieben und bezeichnet sein, dass kein Zweifel darüber bestehen kann, wofür der Beschuldigte zu bestrafen ist (vgl. VwGH 25.6.1998, 96/15/0167, sowie § 260 Abs. 1 Z 1 StPO).

Nach der Begründung des angefochtenen Bescheides ergibt sich das Vorliegen strafbarer Handlungen als "das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes Innsbruck". Damit fehlt es aber im vorliegenden Abgabenverfahren an jeglichen Anhaltspunkten konkreter Art, welche strafbare Handlung gesetzt worden ist, was zur Folge hat, dass dem Konkretisierungsgebot einer gerichtlich strafbaren Handlung nicht entsprochen

wurde. Dies gilt ungeachtet dessen, dass sich die Bezugnahme des Finanzamts auf § 303 Abs. 1 lit. a BAO unter Textziffer 23 des Prüfungsberichtes findet, mit der formulargemäß die "Begründung des Ermessensgebrauches" dargestellt werden sollte. Die Ausführungen des Prüfungsberichtes beziehen sich ausschließlich auf den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund (lit. a).

Der Hinweis auf eine Geschäftszahl, zu der beim Landesgericht gegen Dr. A und andere Personen gerichtliche Voruntersuchungen eingeleitet worden sind, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass eine solche Voruntersuchung nur der Prüfung der Frage dient, ob eine - gegen eine bestimmte Person wegen bestimmter strafbarer Handlungen erhobene - Anschuldigung zur Erhebung einer Anklage ausreicht oder ob die Einstellung des Verfahrens geboten ist (Fabrizy, StPO, 9. Aufl., Wien 2004, § 91 StPO Tz. 1), mangelt es im Prüfungsbericht (und folglich auch in der Begründung der angefochtenen Bescheide) an jeglichen nachvollziehbaren Feststellungen zur Frage, welche Personen aus dem - solchermaßen nur völlig unbestimmt umschriebenen - Personenkreis bei der Vorbetriebsprüfung tatsächlich tätig und strafbar geworden sind. Vor allem aber wurde nicht dargelegt, welche Handlungen, die in den Bereich strafrechtlicher Verantwortung fallen, von danach in Betracht zu ziehenden Personen tatsächlich gesetzt worden sind.

Weiters bedarf es eindeutiger, ausdrücklicher und nachprüfbarer bescheidmäßiger Ausführungen, die - sachverhaltsbezogen ausreichend und schlüssig (§ 167 Abs. 2 BAO) - die Feststellung zu tragen vermögen, dass eine bestimmte, nach strafrechtlichen Grundsätzen hinlänglich umschriebene strafbare Handlung von einer bestimmten Person (bzw. bestimmten Personen) gesetzt worden ist. Eine solche Darstellung lassen indessen sowohl die Niederschrift vom 2.4.2003 wie auch der Prüfungsbericht vom 9.4.2003 vermissen.

Eine Verdachtslage kann zwar, wie der VwGH etwa in seinem Erkenntnis vom 19.4.1994, 93/11/0271, zur vergleichbaren Regelung des § 69 Abs. 1 Z 1 AVG ausgeführt hat, Anlass geben, der Frage nachzugehen, ob bestimmte Verfahren wieder aufzunehmen sind, aber keinen Wiederaufnahmegrund als solchen darstellen, der es rechtfertigen würde, die Rechtskraft von Bescheiden zu durchbrechen. Der Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit. a BAO ist nicht dazu bestimmt, den Abgabepflichtigen zur Vorleistung einer Abgabe zu verhalten, solange die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen zur Erlassung neuer Sachbescheide (im vorliegenden Fall: auf Grund strafbarer Handlungen bei der Vorbetriebsprüfung) nicht als erwiesen anzunehmen sind. Der für die Ausfertigung der betreffenden Bescheide erforderliche Begründungsaufwand ist von der Abgabenbehörde erster Instanz zu leisten, und zwar in jenen Verfahrensbescheiden, die zur Beseitigung der bisherigen, in Rechtsbestand befindlichen Abgabenbescheide führen. Die Begründung solcher Bescheide kann nicht zu beliebiger Zeit nachgetragen werden. Es trifft zwar zu, dass es die Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist, einen mangelhaften Bescheid der Abgabenbehörde

erster Instanz zu ergänzen bzw. richtig zu stellen. Nicht jedoch berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund etwa durch einen anderen, von ihr als zutreffend empfundenen Wiederaufnahmegrund zu ersetzen (VwGH 30.11.1999, 94/14/0124) oder einen tauglichen Wiederaufnahmegrund erstmals aufzugreifen. Die Berufungsinstanz darf die Wiederaufnahme von Verfahren nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht schon herangezogen gen worden sind. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme ist nur die Prüfung, ob das Finanzamt ein Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre.

Wurden die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für eine gerichtlich strafbare Handlung im angefochtenen Bescheid nicht dargestellt, verbietet es die Aufgabenstellung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (als Kontrollinstanz) sonach, im Berufungsverfahren erstmals Feststellungen des Inhalts einer solchen Tat zu treffen. Eine solche Vorgangsweise käme einer unzulässigen Auswechslung des Wiederaufnahmegrundes gleich. Dafür spricht, dass auch die Berufungsbehörde in einem finanzstrafrechtlichen Verfahren daran gehindert wäre, in einer Angelegenheit, die noch nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, einen Strafbescheid im Ergebnis erstmals zu erlassen. Verstößt die Berufungsbehörde in der Abgabensache gegen diese Beschränkung (auf die "Sache" des Berufungsverfahrens), belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO hat sich das Finanzamt in der Begründung der Wiederaufnahmbescheide nicht bezogen. Es ging, wie ausgeführt, vielmehr davon aus, dass bei der Erstprüfung tätige Personen strafbare Handlungen zu verantworten haben. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass unter Tz 17 des Prüfungsberichtes ausgeführt wurde, dass im Rahmen der Erstprüfung Schwerpunkte und Feststellungen zu den einzelnen Feststellungen der Nachprüfung nicht gesetzt wurden.

Durch die Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO treten die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2000 mit Ausfertigungsdatum 28. Mai 2003 war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden. Auf die weiteren Einwendungen der Bw. brauchte nicht mehr eingegangen zu werden.

Innsbruck, am 27. April 2005