

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Berater, vom 23. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 24. März 2003 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2000 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 2000 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1996 bis 2000 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 2000 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Bei einer am 28. Jänner 2000 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatzsteuer 1996 bis 1998 sowie der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1998 wurden keine Feststellungen getroffen. Diese abgabenbehördliche Prüfung führte zu keiner (bescheidmäßigen) Änderung der erklärungsgemäßen Veranlagungen der Jahre 1996 bis 1998. Die Umsatzsteuer 1996 bis 1998 wurde erklärungsgemäß festgesetzt. Ebenso erfolgte die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1998 erklärungsgemäß (Bescheide vom 4. Juni 1998, 17. März 1999 und 28. Oktober 1999). Mit Ausfertigungsdatum 30. Juni 1998 erging ein gemäß § 293b BAO berichtigter Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1996.

Mit Ausfertigungsdaten 6. September 2000 bzw. 3. August 2001 ergingen die Umsatzsteuerbescheide und die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000.

Über Ersuchen des Landesgerichtes vom 25. Juli 2002 wurde das Finanzamt "im Strafverfahren gegen A und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauchs gemäß §§ 12, 302 StGB" unter anderen mit der Überprüfung des Betriebes der Bw. beauftragt. Das Finanzamt führte sodann bei den Bw. eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG, durch. Die Prüfung erfolgte laut Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 31. Juli 2002 nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes, weil der begründete Verdacht bestand, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt wurden. Gegenstand der Buch- und Betriebsprüfung bzw. der Nachschau bildete zunächst die Umsatzsteuer 1996-1998, die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1996-1998 sowie die Kammerumlage der Jahre 1996-1998 (Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 19. August 2002). Der Prüfungsauftrag wurde am 3. September 2002 auf die Umsatzsteuer 1999 und 2000, die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1999 und 2000 sowie die Kammerumlage der Jahre 1999 und 2000 ausgedehnt.

Mit Bescheiden vom 24. März 2003 wurden die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2000 sowie hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 bis 2000 wieder aufgenommen. Gleichzeitig wurden neue Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 1996 bis 2000 erlassen.

Die Verfahrensbescheide wurden wie folgt begründet:

"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 Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen".

Im Prüfungsbericht vom 24. Februar 2003 wurden ua. folgende Feststellungen getroffen:

"Tz 15 Allgemeine Feststellungen zur Vorprüfung

Der Prüfungsauftrag (ABP.Nr. XYZ) der Vorprüfung umfasste die Zeiträume 1996-1998 (Umsatzsteuer/einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung).

Im Zuge der Vorprüfung wurden keinerlei, von den Abgabenerklärungen abweichende Feststellungen getroffen, obwohl offensichtliche und unschwer erkennbare Malversationen im Zuge der Bilanzierung 1996 – 1998 (siehe Tz 2 Schlussbesprechungsprotokoll) erfolgt sind.

Tz 16 Ausdehnung Prüfungsauftrag

Da auch für die Jahre 1999-2000 analoge Malversationen erkenntlich waren, wurde der Prüfungszeitraum auf die Jahre 1999-2000 (Umsatzsteuer/einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung) ausgedehnt."

Tz. 42 Wiederaufnahme des Verfahrens

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

Abgabenart	Zeitraum	Hinweis auf Tz
Umsatzsteuer	1996-2000	19-21
einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	1996-2000	27-33

Tz 43 Begründung des Ermessensgebrauchs:

Die Wiederaufnahme 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 unter GZI. YXZ gegen A 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."

Gegen die Verfahrens- und Sachbescheide vom 24. März 2003 wurde am 23. April 2003 fristgerecht Berufung erhoben. Nach Ergehen eines Mängelbehebungsauftrages vom 25. Juli 2003 wurde nach mehrfacher Fristverlängerung, die Frist zur Behebung der Mängel der Berufung bis 7. November 2003 verlängert. In Entsprechung des Mängelbehebungsauftrages wurde mit Eingabe vom 6. November 2003 (Eingang 7. November) ua. die Begründung nachgereicht. Zusammengefasst wurde im Wesentlichen ausgeführt, der zweite Prüfer würde also die Behauptung aufstellen, die mit Berufung bekämpften Bescheide seien durch einen Amtsmissbrauch der Prüfungsorgane der Vorprüfungen herbeigeführt worden, es liege somit der Wiederaufnahmegrund von durch eine gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführten Bescheiden im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. a BAO vor. Dies sei jedoch nicht der Fall.

Die Behauptung eines Amtsmissbrauches werde aufgrund der einheitlichen Begründung für die Wiederaufnahme auch für die Bescheide der Jahre 1999 und 2000 erhoben, obwohl hinsichtlich dieser Jahre gar keine Vorprüfung stattgefunden habe.

Nach Lehre und Rechtsprechung wäre der Wiederaufnahmegrund nur dann als gegeben anzusehen, wenn die betreffende gerichtlich strafbare Tat darauf gerichtet gewesen sei, die Hinausgabe eines bestimmten Bescheides herbeizuführen.

Der Vorwurf eines Amtsmissbrauches in Tateinheit mit einer Abgabenhinterziehung beinhaltet im einzelnen den Vorwurf folgender kumulativ vorliegender Tatelemente:

"Es werde behauptet, Abgaben seien verkürzt worden.
Diese Abgabenverkürzung sei von den Abgabepflichtigen in der qualifizierten Schuldform des Vorsatzes begangen worden.
Das Prüfungsorgan der Erstprüfung hätte diese Abgabenhinterziehung zwar aufgedeckt/erkannt,
jedoch zum Nachteil des Abgabengläubigers und zum Vorteil der Abgabepflichtigen nicht zum Gegenstand prüfungsbedingter Nachforderungen gemacht,

*mit dem Vorsatz, den Bund in seinen Abgabenansprüchen zu schädigen
(Abgabenhinterziehung als Vorsatzdelikt und ebenso Amtsmissbrauch als Vorsatzdelikt)."*

Die Abgabenbehörde behauptete zwar unter Tz 43 das Vorliegen schwerer Delikte (Amtsmissbrauch, Abgabenhinterziehung in Mittäterschaft mit den Abgabepflichtigen), unterlasse jedoch jegliche Feststellung hinsichtlich der Erfüllung der objektiven und subjektiven Tatseite der behaupteten gerichtlich strafbaren Handlung.

Weiters wurde vorgebracht, dass der Prüfungsauftrag von einer unzuständigen Behörde stamme, weil der Prüfungsauftrag zwar auf dem Papier bzw. der Druckvorlage des Finanzamtes B aber mit Amtssiegel und Unterschrift des Finanzamtes C ausgefertigt sei. Ferner wurde eingewendet, dass die Ausdehnung des Prüfungszeitraumes sowie die Durchführung einer Wiederholungsprüfung rechtswidrig sei. Zudem werde das vom VwGH postulierte Beweisverwertungsverbot durch den verfehlten Prüfungszweck aufgehoben. Da die Wiederaufnahme zu Unrecht erfolgt sei, seien alle angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2005 wurde der Berufung gegen die Verfahrensbescheide stattgegeben, und die Berufung gegen die Sachbescheide als unzulässig zurückgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass in den gegenständlichen Bescheiden nicht dargestellt worden sei, welche Taten von welcher Person in welchem Zusammenhang als strafbar erachtet würden. Mangels Konkretisierung des Vorwurfs einer gerichtlich strafbaren Tat sei eine Nachprüfung nicht möglich, ob (und in welchem Ausmaß) tatsächlich ein Missbrauch der Amtsgewalt im gegenständlichen Abgabeverfahren vorliege. Aufgrund dieser fehlenden Darstellung bzw. mangelhaften Begründung des strittigen Wiederaufnahmegrundes sei der Berufung statzugeben.

Gegen die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2005 wurde mit Eingabe vom 18. März 2005 ohne weitere Begründung fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und zwar nur bezüglich der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte der Jahre 1996 bis 2000 und Umsatzsteuer 1996 bis 2000 gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, 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 sonstwie erschlichen worden ist, oder

- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne 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 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 Prüfungsberichts, auf die sich die Begründung der angefochtenen Verfahrensbescheide bezieht, erfolgte die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO deshalb in Verbindung mit § 303 Abs. 1 lit. a BAO, weil davon auszugehen sei, dass "im Zuge der Erstprüfung ergangene Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden" durch gerichtlich strafbare Handlungen bewirkt worden sind. Diese Begründung kann aufgrund des seinerzeitigen Prüfungszeitraumes (1996 bis 1998) von vornherein nur hinsichtlich der Umsatzsteuer sowie der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 bis 1998 zutreffend sein. Anzumerken ist, dass die "Erstprüfung" zu keiner Änderung der Bescheide betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften geführt hat (Bescheide vom 4. Juni 1998, 17. März 1999 und 28. Oktober 1999). Da die genannten Handlungen zur "Nichtänderung" von Bescheiden (gemeint: der vorerst erklärungsgemäß ergangenen Bescheide) geführt haben, gilt es darauf zu verweisen, dass der Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO eine solche Konstellation nicht erfasst.

Die Wiederaufnahme von Verfahren wegen gerichtlich strafbarer Taten setzt keine gerichtliche Verurteilung voraus. Das Vorliegen einer gerichtlich strafbaren Handlung stellt vielmehr eine Vorfrage dar (Ritz, BAO, Kommentar, § 303 Tz. 5), die - solange das zuständige Strafgericht nicht entschieden hat - von der Abgabenbehörde gemäß § 116 Abs. 1 BAO nach eigener Anschauung zu beurteilen ist. Eine solche Beurteilung (Vorfragenklärung) hat in der Begründung des jeweiligen Bescheids 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 (zB. 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; § 258 Abs. 2 StPO). Die im Einzelfall als erwiesen angenommene Tat muss so eindeutig bezeichnet und umschrieben 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 der angefochtenen Bescheide ergibt sich das Vorliegen strafbarer Handlungen als "das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes ". 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 43 des Prüfungsberichtes findet, mit der formulargemäß die "Begründung des Ermessensgebrauchs" dargestellt werden sollte. Die Ausführungen des Prüfungsberichtes beziehen sich ausschließlich auf den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund (lit. a).

Weiters bedarf es eindeutiger, ausdrücklicher und nachprüfbarer bescheidmäßiger Ausführungen (Darlegungen), 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 ist im Streitfall unterlassen worden.

Auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit b BAO hat sich das Finanzamt in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide aber nicht bezogen. Es ging vielmehr davon aus, dass bei der Erstprüfung tätige Personen strafbare Handlungen zu verantworten haben. Dies ungeachtet des Umstandes, dass für die Jahre 1999 und 2000 gar keine Vorprüfung stattgefunden hat.

Der Berufung war aus den genannten Gründen statzugeben. Auf die weiteren Einwendungen der Bw. braucht nicht mehr eingegangen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Juni 2005