

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 3. Juli 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 bis 2000 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 bis 1997 entschieden:

- I.) Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 bis 2000 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- II.) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 bis 1997 werden als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatz- und Einkommensteuer 1996 bis 1998 der Berufungswerberin (Bw.) wurde die Feststellung getroffen, dass die Privatanteile KFZ im Schätzungsweg auf 35 % und die Privatanteile Telefon pauschal um 10.000 S jährlich zu erhöhen sind. Dies führte zu Änderungen der erklärten Gewinne um rund 16.000 S (1996), 18.000 S (1997) und 15.000 S (1998).

Mit Bescheiden vom 18.2.2000 wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 und 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder aufgenommen. Gleichzeitig wurden neue Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 erlassen. Mit Bescheiden gleichen Ausfertigungsdatums wurde die Umsatz- und Einkommensteuer 1998 (auf der Grundlage der am 5.11.1999 eingereichten Abgabenerklärungen) erstmals festgesetzt.

Die Veranlagung der Bw. zur Umsatz- und Einkommensteuer 1999 und 2000 erfolgte mit Bescheiden vom 6.2.2001 bzw. 24.10.2001 erklärungsgemäß.

Über Ersuchen des LG-X vom 25.7.2002 wurde das Finanzamt A "im Strafverfahren gegen XX und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß §§ 12, 302 StGB" unter anderem mit der Überprüfung des Betriebs der Bw. beauftragt. Das Finanzamt A führte bei der Bw. sodann eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO, jeweils in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG, durch. Die Prüfung erfolgte laut Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 1.8.2002 nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes, weil der begründete Verdacht bestand, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt wurden.

Gegenstand der Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO bildete die Umsatz- und Einkommensteuer 1996 bis 1998. Am 2.9.2002 wurde der Prüfungsauftrag (unter anderem) auf die Umsatz- und Einkommensteuer 1995, 1999 und 2000 ausgedehnt. Die Ausdehnung des Prüfungsauftrags wurde der Bw. am 30.10.2002 zur Kenntnis gebracht.

Mit Bescheiden vom 3.7.2003 wurden die Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder aufgenommen. Gleichzeitig wurden neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 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 Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Im Prüfungsbericht vom 25.6.2003 wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 13 Beweiskraft der Aufzeichnungen: Infolge der formellen und materiellen Mängel sind die Aufzeichnungen nicht ordnungsmäßig im Sinne von § 131 BAO.

Tz. 14 Rechtsfolgen: Die Besteuerungsgrundlagen mussten für die Jahre 1995 - 2000 gemäß § 184 BAO geschätzt werden.

Tz. 15 Sonstige Feststellungen zur Führung der Aufzeichnungen:

Formelle Mängel:

Fehlende Unterlagen des Rechnungswesens:

Die Buchhaltungsunterlagen des gesamten Prüfungszeitraumes 1995 - 2000 fehlen zur Gänze. Lt. Niederschrift vom 20.8.2002 wurden sämtliche Buchhaltungsordner vernichtet. Daraufhin wurde die Abgabepflichtige aufgefordert, sämtliche Bankauszüge und Abrechnungen mit den K vorzulegen.

Im Zuge einer Hausdurchsuchung wurden die Buchhaltungsunterlagen nicht gefunden.

Die Bankauszüge der A-Bank wurden für den Prüfungszeitraum 1995 nicht vorgelegt. Lt. Schreiben der Bank vom 12.2.2003 sind die Daten auf Grund der gesetzlichen Verjährungsfristen für 1995 nicht mehr gespeichert. Lt. Niederschriften vom 20.8.2002 und vom 30.10.2002 wurde die Abgabepflichtige aufgefordert, die Bankauszüge der A-Bank für den Prüfungszeitraum 1995 vorzulegen. Es ist daher auf das alleinige (wohl: dem alleinigen) Verschulden der Abgabepflichtigen zuzuschreiben, dass die Bankauszüge für 1995 im Jahre 2002 nicht besorgt wurden.

Am 26.11.2002 wurde vom Steuerberater M eine Selbstanzeige betreffend nicht erfasster Bareinnahmen 2000 - 9/2002 erstattet.

Im Zuge der Überprüfung der beschlagnahmten Unterlagen der K-Kanzlei wurden die Hauptabschlussübersichten für 1999 und 2000 und die Saldenliste für das Jahr 2000 vorgefunden. Für den Zeitraum 1995 - 1998 wurden keine Unterlagen gefunden. An Hand der Hauptabschlussübersichten bzw. Saldenliste wurden folgende Malversationen festgestellt:

HÜ 31.12.1999			
Abschlussbuchung Nr. 4	Kürzung K-Einnahmen Kürzung Erlöse C brutto Kürzung USt Privateinlagen	1.000.000,00 200.000,00 1.200.000,00	33.333,33
HÜ 31.12.2000			
Kto 4120 Kto 9400	Kürzung K-Einnahmen Privateinlagen	750.000,00 750.000,00	

#### Tz. 17 Vorprüfung

Im Rahmen der Erstprüfung wurden Schwerpunkte und Feststellungen zu den einzelnen Feststellungen der Nachprüfung nicht gesetzt bzw. nicht getroffen.

#### Tz. 40 Wiederaufnahme des Verfahrens

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

Abgabenart	Zeitraum	Hinweis auf Tz
Umsatzsteuer	1995 - 2000	18-30
Einkommensteuer	1995 - 2000	31-39

#### Tz. 41 Begründung des Ermessensgebrauches

"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 LG-X unter GZL Urxxx/xxx gegen XX und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauchs gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB, da davon auszugehen ist, dass im Zuge der Erstprüfung ergangene 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 Rechtswidrigkeit [sic!] (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 24.7.2003 wurde einerseits gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer 1995 bis 2000, andererseits (u.a.) gegen die berichtigt ausgefertigten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 berufen.

Die Berufung gegen die Verfahrensbescheide wurde wie folgt begründet:

Das Finanzamt A hat im Zeitraum 17.11.1999 bis 24.11.1999 bereits eine Betriebsprüfung für die Jahre 1996 - 1998 durchgeführt. Gemäß dem Prüfungsbericht wurden nur geringfügige

Änderungen beim Privatanteil für den KFZ-Aufwand sowie für den Telefonaufwand vorgenommen.

Die Betriebsprüfer hatten zum damaligen Zeitpunkt sämtliche Buchhaltungskonten sowie die gesamte Belegsammlung für die Jahre 1996-1998 zur Verfügung. Aus diesen Buchhaltungskonten war klar ersichtlich, dass jeweils am Jahresende Erlöskürzungen durch die K-Kanzlei vorgenommen wurden. Dieser Sachverhalt ist daher bereits bei der Erstprüfung offenkundig gewesen.

Der Bw. waren diese Erlöskürzungen nicht bekannt und mussten ihr auch nicht bekannt sein. Sie konnte daher darauf vertrauen und war auch überzeugt, dass seitens der K-Kanzlei die Jahresabschlüsse und Steuererklärungen korrekt erstellt wurden. Da auch bei der Betriebsprüfung für die Jahre 1996-1998 keine Beanstandungen gemacht wurden, war sich die Bw. sicher, dass ihre Steuerverpflichtungen korrekt erfüllt wurden.

Wären seitens der damaligen Betriebsprüfung diese Punkte aufgegriffen worden, wäre auch das Jahr 1995 diesbezüglich überprüft worden und hätte die Bw. die Möglichkeit gehabt, diese Malversationen für die Folgejahre zu unterbinden.

Da somit die Bw. kein Verschulden an diesen Malversationen angelastet werden kann und zudem keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, wird gegen die Wiederaufnahme für die o.a. Jahre das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Zusammenfassend stelle ich daher gem. § 250 Abs. 1 lit. c BAO den Antrag, die o.a. angeführten Bescheide wieder aufzuheben und die Abgabenvorschreibung wieder rückgängig zu machen.

In der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 wurde vorgebracht, dass die Buchhaltungsordner für die Jahre 1995 bis 1997 inzwischen aufgefunden werden konnten. Dadurch könne nachgewiesen werden, dass die Besteuerungsgrundlagen bei der Betriebsprüfung viel zu hoch angesetzt wurden. Aus dem Vergleich der Saldenlisten für Dezember gemäß Buchhaltung und dem entsprechenden Jahresabschluss sei ersichtlich, dass seitens der K-Kanzlei – ohne jedwede Kenntnis der Bw. und ohne ihr geringstes Zutun – folgende Malversationen vorgenommen wurden:

1995	Kürzung P-Honorare Kürzung K-Einnahmen	ATS 200.000 incl. 20 % USt ATS 100.000 incl. 20 % USt
1996	Kürzung K-Einnahmen	ATS 500.000 incl. 20 % USt.
1997	Kürzung K-Einnahmen	ATS 300.000, 0 % USt.

In Anlehnung an die Vorgehensweise des Jahres 2000 seien diese Kürzungen wieder hinzuzurechnen. Die Honorareingänge dieser Jahre könnten korrekt ermittelt werden. Zuschätzungen seien nicht vorzunehmen.

Die Berufungen wurden der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 30.4.2004 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Mit umfangreichem Schreiben vom 3.12.2004 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren ergänzt. Die Begründung für die Wiederaufnahme der Verfahren sei viel zu allgemein gehalten und ohne konkrete Bezugnahme auf neue Tatsachen oder Beweismittel erfolgt. Es ergebe sich ein Widerspruch zwischen der ersten und der letzten Seite des Prüfungsberichtes. Auf der ersten Seite werde vermerkt, dass eine Prüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO stattgefunden habe. Auf der letzten Seite des Berichts werde von einer Wiederholungs-

prüfung gemäß § 99 FinStrG gesprochen. Für die Jahre 1996 bis 1998 handle es sich eindeutig um eine Wiederholungsprüfung, für die die gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 148 BAO fehlen würden. Im Zuge der Interessenabwägung (gemäß § 20 BAO) sei zu berücksichtigen, dass dem – namentlich bezeichneten – Prüfungsorgan der Erstprüfung die im Prüfungsbericht vom 25.6.2003 getroffenen Feststellungen selbstverständlich bekannt gewesen seien. Damit handle es sich insoweit um keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel. Die Bw. habe davon ausgehen können, dass die steuerlichen Aufzeichnungen ordnungsgemäß seien, wenn sie vom zuständigen Prüfungsorgan nicht beanstandet würden (sie könne sich insoweit auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen). Die für die Errmessensübung maßgeblichen Gründe seien nicht einzeln aufgezählt worden. Das Finanzamt habe es unterlassen, die Billigkeits- bzw. Zweckmäßigkeitssätze zu dokumentieren. Die vorliegenden Billigkeitssätze sprächen gegen eine Wiederaufnahme der Verfahren.

### ***Über die Berufungen 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, des Abs. 1 lit. 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.

- 1.) Das Vorbringen der Bw. erweist sich – bezogen auf die Wiederaufnahmsätze – als widersprüchlich: soweit darauf verwiesen wird, dass ihr kein Verschulden an den Malversationen der Jahre 1996 bis 1998 angelastet werden könne, ist ihr entgegen zu halten, dass es auf ein solches Verschulden nur beim Antragsgrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ankommen könnte. Ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO wurde aber nicht gestellt. Im Gegenteil: die Verfahren wurden von Amts wegen wieder aufgenommen.

Soweit sich die Bw. aber dagegen wendet, dass für eine solche Wiederaufnahme keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, ist ihr entgegen zu halten, dass sich die angefochtenen Bescheide auf den Tatbestand des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel (§ 303 Abs. 4 iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO) gar nicht stützen. Die Wiederaufnahme der Verfahren ist vielmehr – wie ausgeführt – "gemäß § 303 Abs. 4 und Abs. 1 *lit. a* BAO" vorgenommen worden.

2.) 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.

Eine Begründung des Inhalts, dass die im Zuge der Vorprüfung "ergangenen" Bescheide auf strafbare Handlungen zurückzuführen sind, kann – auf Grund des seinerzeitigen Prüfungszeitraums – von vornherein nur hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 bis 1998 und der Umsatzsteuer 1998 zutreffend sein. Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 und 1997 sind als Folge dieser Prüfung gar nicht erlassen worden. Soweit sich die Ausführungen des Prüfungsberichts hingegen darauf beziehen, dass 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. Voraussetzung ist nach der bezogenen Gesetzesstelle, dass "ein Bescheid" (und folglich nicht das "Nichtergehen" eines Bescheides) durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist. Feststellungen des Inhalts, dass die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995, 1999 und 2000 (vom 12.9.1996, 6.2.2001 und 24.10.2001) auf strafbaren Handlungen beruhten, wurden vom Finanzamt nicht einmal behauptet (für diese Jahre hatte zuvor keine Außenprüfung stattgefunden).

Sachbescheide, die durch eine strafbare Handlung im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. a BAO herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden sind, können sonach von vornherein nur die – nach Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen – Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 mit Ausfertigungsdatum 18.2.2000 sowie die erstmals ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 gleichen Ausfertigungsdatums gewesen sein.

3.) Für die restlichen mit Berufung bekämpften Verfahrensbescheide (1995, 1999, 2000) hat das Finanzamt auch nicht einen *anderen* Wiederaufnahmsgrund herangezogen. Unter Tz 17 des Prüfungsberichts wurde zwar ausgeführt, dass im Rahmen der Erstprüfung Schwerpunkte und Feststellungen zu den einzelnen Feststellungen der Nachprüfung nicht gesetzt wurden. Auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO hat sich das Finanzamt in der Begründung der Wiederaufnahmsbescheide aber nicht bezogen. Es ging, wie ausgeführt,

vielmehr davon aus, dass bei der Erstprüfung tätige Personen strafbare Handlungen zu verantworten haben.

4.) 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).

5.) Nach der Begründung der angefochtenen Bescheide ergibt sich das Vorliegen strafbaren Handlungen als "das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des LG-X". 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 ungetacht dessen, dass sich die Bezugnahme des Finanzamts auf § 303 Abs. 1 lit. a BAO unter Textziffer 41 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), wobei – wie dargestellt – keine Unterscheidung zwischen Verfahren getroffen wurde, die Gegenstand der Vorbetriebsprüfung waren, und solchen, bei denen dies nicht der Fall gewesen ist.

6.) Der Hinweis auf eine Geschäftszahl, zu der beim Landesgericht gegen XX 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 bestimmarer 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. Dass die aufgefundenen Hauptabschlussübersichten bzw. Saldenlisten den Verdacht erwecken, dass es zu *Malversationen* gekommen ist, mag zutreffend sein, ändert aber nichts an der Tatsache, dass mit einer solchen Bezeichnung allein im Abgabenverfahren nicht mehr das Auslangen gefunden werden konnte. Es bedurfte vielmehr eindeutiger, ausdrücklicher und nachprüfbarer bescheidmäßiger Ausführungen (Darlegungen), 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 26.5.2003 wie auch der Prüfungsbericht vom 25.6.2003 vermissen.

7.) 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 wiederaufzunehmen sind, aber keinen Wiederaufnahmsgrund 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 zu 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 Wiederauf-

nahmsgrund etwa durch einen anderen, von ihr als zutreffend empfundenen Wiederaufnahmsgrund zu ersetzen (VwGH 30.11.1999, 94/14/0124) oder einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund erstmals aufzugreifen. Die Berufungsinstanz darf die Wiederaufnahme von Verfahren nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht schon herangezogen 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 Wiederaufnahmsgrundes 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).

8.) Durch die Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1997 treten die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand. Die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 mit Ausfertigungsdatum 3.7.2003 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 5. Jänner 2005