



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat (Feldkirch) 3

GZ. RV/0170-F/09,
miterledigt RV/0171-F/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder MMag.^a Irene Reinalter, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach im Beisein der Schriftführerin Veronica Pfefferkorn über die Berufung der AT, vertreten durch die BT, diese vertreten durch F, vom 20. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 21. Dezember 2005 betreffend **1.)** Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 1999 sowie **2.)** Körperschaftsteuer 1999 nach der am 17. Juni 2009 in Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1.)** Der Berufung betreffend Wiederaufnahme wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.
- 2.)** Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Bezüglich des bisherigen Verfahrensganges und dessen rechtlicher Beurteilung wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.3.2009, 2008/15/0327, verwiesen, mit dem die Berufungsentscheidung vom 6.11.2008, RV/0086-F/07, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben worden ist.

Zusammengefasst bedeutet dies: Die gegenständliche Entscheidung ergeht gleichsam im dritten zweitinstanzlichen Rechtsgang. Nach einer ergebnislosen Außenprüfung im Jahr 2001

und einer weiteren, durch Prüfungsauftrag vom 31.7.2002 in Gang gesetzten, laut Prüfungsbericht (auch) auf § 99 Abs. 2 FinstrG basierenden Prüfung erging der Wiederaufnahmebescheid vom 28.5.2003. Der Berufung gegen diesen Wiederaufnahmebescheid wurde im ersten Rechtsgang mit aufhebender Berufungsentscheidung vom 21.7.2005, RV/0509-I/04, stattgegeben. Der Bescheid vom 28.5.2003 zählt sohin nicht mehr zum Rechtsbestand. Mit Datum vom 21.12.2005 erließ das Finanzamt einen neuerlichen Wiederaufnahmebescheid. Der Berufung gegen diesen Bescheid wurde im zweiten Rechtsgang mit aufhebender Berufungsentscheidung vom 6.11.2008, RV/0086-F/07, zwar stattgegeben. Die zuletzt genannte Berufungsentscheidung wurde allerdings nach Anfechtung durch eine Amtsbeschwerde vom VwGH aufgehoben. Sie zählt daher nicht mehr zum Rechtsbestand, sodass die Berufung vom 20.1.2006 gegen die Bescheide vom 21.12.2005 wiederum unerledigt ist.

Gleichsam in einem dritten zweitinstanzlichen Rechtsgang ist also über diese Berufung neuerliche zu befinden. Dabei sind die vorausgegangenen Verfahrensschritte im Lichte des Erkenntnisses des VwGH vom 4.3.2009 zu beurteilen. Denn gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind in einem solchen Fall die Verwaltungsbehörden verpflichtet, mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. In Befolgung der zitierten Vorschrift geht der Berufungssenat davon aus, dass im Wiederaufnahmebescheid vom 28.5.2003 allein der Erschleichenstatbestand geltend gemacht worden ist und den Hin- bzw Verweisen auf die Textziffern 18-20 des Prüfungsberichtes nicht jene Bedeutung zukommt, die sie in der Regel haben. Weiters geht der Senat davon aus, dass der Wiederaufnahmebescheid vom 21.12.2005 in Zusammenschau mit dem entsprechenden Sachbescheid zu lesen ist, sodass die dort angeführten Wiederaufnahmsgründe als Teil des Wiederaufnahmebescheides gelten. Oder mit anderen Worten: Bei der erstinstanzlichen Wiederaufnahme vom 28.5.2003 werden ausdrücklich angeführte Wiederaufnahmsgründe überlesen bzw umgedeutet, während bei der Wiederaufnahme vom 21.12.2005 an sich nicht angeführte Gründe hinzugelesen und als neu gewertet werden.

Folgende, gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 4.3.2009, 2008/15/0327, neuen Wiederaufnahmsgründe sind laut dem angefochtenen Bescheid vom 21.12.2005 seit Abschluss des vorangegangenen Verfahrens (Körperschaftsteuerbescheid vom 11.7.2001) im Sinne des § 303 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 1 lit. b BAO neu hervorgekommen und im nunmehrigen Verfahren auf ihre Tauglichkeit zu untersuchen:

- **"Bestandsveränderungen nicht abrechenbare Leistungen"** (Tz 18): Die zahlenmäßige Diskrepanz zwischen den Positionen "noch nicht abrechenbare Leistungen" in den

Bilanzen der Jahre 1998 und 1999 auf der einen und der Position

"Bestandsveränderungen noch nicht abrechenbare Leistungen" in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1999 auf der anderen Seite sei zwar aus den vorgelegten Jahresabschlüssen ersichtlich. Nicht ohne tiefer gehende Recherchen, die im Rahmen der mit Bericht vom 9.4.2003 abgeschlossenen zweiten Prüfung durchgeführt worden seien, habe allerdings die Feststellung getroffen werden können/müssen, dass es für den Fehlbetrag von 1 Million ATS keine Erklärung gibt.

- **"Fremdwährungskursverluste"** (Tz 19): Tatsächlich sei der Posten "Fremdwährungskursverluste" zwar als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1999 ausgewiesen. Erstmals im Rahmen der zweiten Betriebsprüfung (Nr. 108071/02) sei aber versucht worden, durch entsprechende Ermittlungshandlungen (Einsichtnahme in den Kreditvertrag und die Jahres-Kreditabrechnung, Ermittlung der maßgeblichen Fremdwährungskurse) die Berechnung des angesetzten Kursverlustes nachzuvollziehen. Dies sei nicht möglich gewesen.
- **"nicht anerkannte Lohnaufwendungen"** (Tz 20): Auch in diesem Punkt seien erstmals im Rahmen der zweiten Prüfung und parallel dazu durchgeführter weiterer Prüfungen hervorgekommen, dass das Dienstverhältnis von B vorgetäuscht worden sei.

In Abschnitt II des ergänzenden Schriftsatz vom 4.8.2006 begründete die Bw ihre **Berufung** vom 20.1.2006 sinngemäß wie folgt:

1.) Eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG stelle grundsätzlich eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG dar. Verfolgungshandlungen im Sinne des Gesetzes seien aber nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht der Behörde erkennen ließen, den gegen eine individuell bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen. Werde aus dem Prüfungsauftrag nicht ersichtlich, welche Tat einer bestimmten Person zur Last gelegt wird, liege keine strafrechtliche Verfolgungshandlung vor und sei eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG unzulässig. Der unter Hinweis auf die §§ 144 und 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG im Berufungsfall konkret erteilte Prüfungsauftrag entspreche den dargestellten Kriterien nicht. Deshalb liege keine Verfolgungshandlung, sondern eine bloße Amtshandlung gemäß § 143 BAO vor. Eine solche auf die Erforschung abgabenrechtlicher Sachverhalte gerichtete Prüfungshandlung sei auf Grund des Wiederholungsverbotes gemäß § 148 Abs. 3 BAO unzulässig.

2.) Es werde konzidiert, dass zwar grundsätzlich ein Beweisverwertungsverbot dem Abgabenverfahren fremd sei. Trotzdem werde die Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages und der darauf basierenden Betriebsprüfung geltend gemacht. Die Berücksichtigung von auf

rechtswidrige Weise gewonnenen Beweisergebnissen sei dann unzulässig, wenn die Verwertung der betreffenden Beweisergebnisse dem Zweck des durch seine Gewinnung verletzten Verbotes widerspräche. Der Zweck der rechtswidrig ausgeschriebenen Prüfung sei nicht die Feststellung von Gewinnverkürzungen oder Umsatznachzahlungen bei ihr (der Bw) gewesen, sondern – wie sich aus dem Schreiben des Untersuchungsrichters vom 25.7.2002 klar ergebe – die Aufklärung von Straftaten, die anderen Personen vorgeworfen worden seien. Deshalb dürften sämtliche im Rahmen der Wiederholungsprüfung gewonnenen Erkenntnisse ausschließlich im Zusammenhang mit *"Amtsmissbrauch und Abgabenhinterziehung der im Gerichtsbeschluss genannten Personen"* verwendet werden.

3.) Tatsachen im Sinne des § 303 BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung seien keine Tatsachen. Eine unzutreffende Würdigung des offen gelegten Sachverhalts lasse sich bei unveränderter Sachlage nicht im Wege der Wiederaufnahme beseitigen.

4.1.) Bereits dem "Erstprüfer" seien alle erforderlichen Unterlagen des Rechnungswesens (Belege, Kontenausdrucke, Journaldrucke, EDV-Daten) vorgelegen. Sämtliche Tatsachen und Beweismittel, die nun zu Steuerneufestsetzungen führen sollten, seien der Behörde bereits bei Erlassung der Erstbescheide (11.7.2001) bekannt gewesen. Sollte die Qualität und Quantität der erstprüferischen Auseinandersetzung unzureichend gewesen sein, dürfe dies nicht ihr, der Bw, angelastet werden.

4.2.) In der gesonderten Bescheidbegründung vom 21.12.2005 würden genau jene Sachverhaltselemente geschildert, die bereits Grundlage der Bescheidbegründung im Betriebsprüfungsbericht vom 9.4.2003 gewesen seien. Die neuerliche Wiederaufnahme aus denselben Gründen, denen in einer Berufungsentscheidung bereits stattgegeben worden sei, sei aber unzulässig.

5.) Den Bescheiden betreffend geprüfter Abgaben und Zeiträume sei eine erhöhte Bestandskraft zuzusprechen, weil durch die Betriebsprüfung der Sachverhalt ausgiebig geprüft worden sei oder doch jedenfalls ausgiebig geprüft werden hätte können. Der Prüfungsbericht sei dem Typus nach ein Aktenvermerk, dem eine besondere Bedeutung zukomme. Er diene dem allgemeinen Rechtsfrieden, denn er bringe eine Änderungssperre für Abgaben und Zeiträume, die bereits einmal geprüft worden sind, zum Ausdruck.

6.) Jeder, der eine Wiederaufnahme begehre, sei es der Abgabepflichtige oder die Abgabenbehörde, müsse die Tatsache des "Neu-Hervorgekommen-Seins" beweisen.

IV) Die Bw schloss ihre Berufungsausführungen sinngemäß wie folgt: Die Feststellungen der Zweitprüfer könnten auch inhaltlich nicht überzeugen. Die Hinzurechnungen der Lohnaufwendungen von Frau B entbehrten jeglicher Grundlage. Auch die gewinnerhöhende Hinzurechnung der Bestandsveränderungen und der Kursverluste werde bestritten, da seitens der Abgabenbehörde keinerlei Beweis für einen unrichtigen Ansatz in der Ersterklärung erbracht worden sei.

In der am 17. Juni 2009 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** (siehe dazu die Niederschrift, nachfolgend NS über MV abgekürzt, sowie die für die Verhandlung eigens angefertigte Verfahrensübersicht, AS 140, 141) wurde seitens der Bw ergänzend ausgeführt: Bezüglich der Bestandsveränderungen liege eine ihr selbst nicht erklärbare Differenz vor, die allerdings im Rahmen der Erstprüfung entdeckt hätte werden sollen und aufgeklärt hätte werden können. Den Yen-Kredit habe sie, abgesehen von einer vernachlässigbaren Rundungs- bzw. Nachkommastellendifferenz, genau wie die Zweitprüfer bewertet. Zu B habe es kein Naheverhältnis gegeben, sie habe für die Bw als Heimarbeiterin Schreib- und Ablegearbeiten besorgt.

Der Vertreter der Amtspartei bestätigte, dass ein Naheverhältnis zu B nicht festgestellt worden ist und auch nicht feststellbar ist. Er bekundete seine Zustimmung zur steuerlichen Anerkennung des Dienstverhältnisses. Im Übrigen hielt er den im angefochtenen Bescheid vertretenen Standpunkt aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu 1.) Nach Überzeugung des Senates ist das Vorbringen der Bw, das mit den Worten "Die Durchführung dieser Wiederholungsprüfung ist rechtswidrig" zusammengefasst ist, nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Zum ersten ist zu bedenken, dass sich die Bw zunächst allein auf Gesetzes- bzw. Kommentarstellen stützt, die die Rücktrittsrelevanz von Verfolgungshandlungen betreffen. Ob aber der Prüfungsauftrag vom 31.7.2002 eine Verfolgungshandlung im Sinne von § 14 Abs. 3 FinStrG darstellt, ist gegenständlich ohne Bedeutung. Zum zweiten können nach Überzeugung des Senates keine ernsthaften Bedenken darüber bestehen, dass es sich bei der zweiten Prüfung um eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG, also nicht um eine Wiederholungsprüfung nach § 148 Abs. 3 BAO gehandelt hat. Dies im Hinblick darauf, dass die zweite Prüfung über eine offene, die Bw einschließende ("*Im Strafverfahren gegen und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gem. §§ 12, 302 StGB wird das Finanzamt Innsbruck mit der Überprüfung der im Anhang angeführten Firmen i.S.d. § 99 FinStrG beauftragt.*") gerichtliche Anordnung (LG Innsbruck vom 25.7.2002, G.ZI. 30 Ur/41/02a, AS 31)

durchgeführt worden und ihr eine Hausdurchsuchung vorausgegangen ist, auf welche im Prüfungsbericht verwiesen wird, weiters unter Bedachtnahme darauf, dass sowohl Prüfungsbericht als auch Prüfungsauftrag einen Hinweis auf die finanzstrafrechtliche Grundlage (richtig Veranlassung) der Prüfung enthalten, ferner unter Berücksichtigung der Erledigung des Rechtsmittels, das auf die Einstellung der Erhebungen nach § 99 Abs. 2 FinstrG gerichtet war und abgewiesen (Beschluss des LG Innsbruck vom 5.12.2002, AS 88) worden ist, weiters wegen der Einvernahme von Steuerberater WT als Verdächtiger am 26.8.2002. Selbst wenn aber die Prüfung im Sinne des Berufungsvorbringens lediglich als Amtshandlung nach § 143 BAO zu werten wäre, beeinflusst dies zum dritten den Charakter der neu hervorgekommenen Tatsachen als Wiederaufnahmsgründe nicht. Dies gilt zum vierten selbst für den Fall, dass die zweite Prüfung als unzulässige Wiederholungsprüfung anzusehen wäre. Denn eine Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung ist nach Lehre (Stoll, BAO, Kommentar, 1655; Ritz, BAO³, § 148 Tz 13; Tannert in Dorazil/Harbich, FinStrG, Anm. 5 zu § 99 Abs. 2) und Rechtsprechung (VwGH 25.3.1993, 92/16/0117) im gegebenen Zusammenhang sanktionslos (wenngleich ermessensrelevant).

Zu 2.) Dem Vorbringen, die im Zuge der "Wiederholungsprüfung" erfolgte Abgabenneufestsetzung verstoße gegen ein höchstgerichtlich postuliertes Verwertungsverbot, wird entgegengehalten: Zunächst weist der Senat darauf hin, dass es sich nicht um eine Wiederholungsprüfung (nach § 148 BAO), sondern um eine zweite, finanzstrafrechtlich veranlasste, den Einschränkungen des § 148 BAO nicht unterliegende Prüfung gehandelt hat. Selbst wenn aber eine "Wiederholungsprüfung" vorläge, wäre für die Bw nichts gewonnen. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 5.7.1993, 91/10/0130, ausgesprochen, dass die Berücksichtigung von Beweisergebnissen, welche allenfalls auf gesetzwidrige Weise gewonnen wurden, zur Ermittlung der materiellen Wahrheit nur dann **unzulässig** ist, wenn das Gesetz dies anordnet oder wenn die Verwertung des betreffenden Beweisergebnisses dem Zweck des durch seine Gewinnung verletzten Verbotes widerspräche. In dem zitierten Erkenntnis hat es der VwGH für unzulässig angesehen, einen einverständnislos angefertigten Tonbandmitschnitt in einem Verwaltungsstrafverfahren betreffend Ehrenkränkung als Beweismittel heranzuziehen, da dies dem in § 120 Abs. 2 StGB normierten Zweck zuwiderlaufen würde zu verhindern, dass Äußerungen einer Person jemandem zur Kenntnis kommen, für den sie nicht bestimmt sind. Einen derartigen bzw. vergleichbaren Normzweck vermag der Senat im Wiederholungsverbot des § 148 Abs. 3 BAO nicht zu erkennen. Vielmehr misst der Senat der zitierten Regelung lediglich die Bedeutung bei, den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Stoll, BAO, Kommentar, 1266, 1570), selbst Ausfluss des Prinzips der Prozessökonomie, im gegebenen Zusammenhang zu konkretisieren (Stoll, BAO, Kommentar, 1265). Denn die Prüfungstätigkeit ist eine Ermittlungstätigkeit, für die grundsätzlich keine anderen Regeln

gelten, als für das Ermittlungsverfahren, das vom Sitz der Behörde aus durchgeführt wird. Der Unterschied liegt lediglich in der Befassungsintensität. Im Betriebsprüfungsverfahren erfolgt eine konzentrierte und vertiefte Befassung mit einem einzigen Besteuerungsfall (Stoll, BAO, Kommentar, 1649). Eine derartige konzentrierte und vertiefte Befassung mit einem einzigen Steuerfall unter Berücksichtigung der aus der Orts- und Sachnähe gewonnenen Wahrnehmungen, soll nach § 148 Abs. 3 BAO im Regelfall nicht wiederholt werden. Geschützt wird also der Abgabepflichtige vor einer unverhältnismäßig intensiven Befassung durch die Abgabenbehörde. Schutzzweck ist aber nicht, dass Beweismittel, die im Rahmen einer allenfalls unzulässigen Wiederholungsprüfung erhoben worden sind, nicht verwertet werden dürften. Es ist auch nicht erkennbar, dass das Wiederholungsverbot den grundsätzlichen Prüfungszweck, nämlich der Erfassung und Erforschung des tatsächlichen Geschehens, also auch der Verhinderung der unrechtmäßigen Verkürzung von Abgaben (Stoll, BAO, Kommentar, 1631) zu dienen, einschränken würde. Im Gegenteil: Gerade der Umstand, dass (neben weiteren Ausnahmen) eine Prüfung für Zwecke des Finanzstrafverfahrens jederzeit und auch mehrmals durchgeführt werden kann, zeigt, dass das Wiederholungsverbot im gegebenen Zusammenhang nicht als Beweisverwertungsverbot interpretiert werden darf.

Zum gleichen Ergebnis gelangt Stoll (Ermessen im Steuerrecht, 282). Nach ihm machen Verletzungen von nicht besonders sanktionierten Ordnungsvorschriften, wie etwa die Durchbrechung des Wiederholungsverbotes, das Überschreiten des Prüfungsauftrages und ähnliche Verstöße die nachfolgende Verfügung der Wiederaufnahme nicht wirkungslos, sie haben (lediglich) bei der Ermessensübung Berücksichtigung zu finden.

Zu 3.) Der Senat teilt den Rechtsstandpunkt, den die Bw unter Punkt 3.) dargelegt hat, vermag allerdings nicht zu erkennen, inwiefern sich dies grundsätzlich zu ihrem Vorteil auswirken soll. Dies umso mehr, als die Bw selbst ausführt, dass Sachverhaltselemente wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, taugliche Wiederaufnahmsgründe sind. Allerdings ist in jedem einzelnen Berufungspunkt zu prüfen, ob Umstände neu hervorgekommen sind und ob sie geeignet sind, einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Zeigt sich nun wie im Berufungsfall im Rahmen einer Prüfung, dass eine Buchung betreffend Bestandsveränderungen genau um eine Million Schilling nicht aufklärbar bzw eine Differenz in besagter Höhe nicht nachvollziehbar ist, letztlich keine erkennbare betrieblich veranlasste Grundlage hat, dann stellt dies eine derartige Tatsache dar. Diese wiederum ist ein von der Rechtsprechung anerkannter, unter den Neuerungsstatbestand fallender Wiederaufnahmegrund, nämlich ein Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (VwGH

18.1.1989, 88/13/0075), zumal eine solche Buchhaltung den Grundsätze der Bilanzklarheit und –wahrheit nicht entspricht. Wie noch näher auszuführen sein wird, wäre es allerdings Aufgabe des Finanzamtes gewesen, die für am wahrscheinlichsten gehaltene Erklärung zu präzisieren. Dies auch deshalb, weil unterschiedliche Erklärungen denkbar sind, die jeweils unterschiedliche Folgen bzw steuerlichen Auswirkungen nach sich ziehen (vgl. NS über MV, S 4). Die von der Bw angebotene Erklärung, es könnte sich um eine pauschale Wertberichtigung handeln, wurde vom Finanzamt mit der durchaus tragfähigen Begründung verworfen, ein entsprechendes Wertberichtigungskonto fehle. Aus diesem Grund erachtet der Senat die zwischen den Zeilen angeführte Begründung, es seien entsprechende Leistungserlöse nicht erfasst worden, zwar nicht für die einzig mögliche (Im Arbeitsbogen des Erstprüfers, AS 14, ist immerhin festgehalten: "Überprüfung Erlöse lt. G+V in Ordnung." Weiters sah der Vertreter der Amtspartei in der MV, S 11, eine mögliche Erklärung in der falschen Bewertung.), aber doch für die am ehesten zutreffende Erklärung für den Fehlbetrag.

Auch wenn sich herausstellte, dass verbuchte Kursverluste nicht nachvollziehbar sind, also keine reale Grundlage haben, läge ein im Zuge der zweiten Prüfung hervorgekommener Wiederaufnahmegrund vor. Nach Überzeugung des Senates ist dies aber nicht der Fall. Denn die maßgebliche Feststellung in Tz 19 des BP-Berichtes, auf welche der angefochtene Bescheid abschließend hinweist, erweist sich im Lichte der Berufungsverhandlung als unrichtig. Wörtlich heißt es im Bericht wie folgt: "*Lt. Bilanz 1999 wurde vom geprüften Unternehmen für einen mit Kreditvertrag vom 14.12.1999 in Yen aufgenommenen Kredit iHv 5 Mio. Fremdwährungsverluste iHv öS 539.780,88 geltend gemacht.*" Dies aber ist nach dem nachprüfaren Vorbringen der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht korrekt. Der Kursverlust betreffend den Yen-Kredit wurde von der Bw praktisch gleich ermittelt wie von den Prüfern. Während die Prüfer den Kredit zum 31.12.1999 (unter Anwendung eines Umrechnungskurses mit 7 Nachkommastellen) mit 5.344.778 öS bewertet und einen Kursverlust von 344.778 öS ermittelt haben, lautet der Bilanzansatz der Bw auf 5.342.538 S bzw der von ihr geltend gemachte Verlust 342.538. Es ist also nicht richtig, dass auf Grund der Yen-Abwertung ein Kursverlust in Höhe von 539.780 geltend gemacht worden ist. Die getroffene Feststellung ist zum einen nicht neu, zum anderen mangelt es ihr an der Eignung, einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Indem der Vertreter der Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung vorbrachte, der eigentliche Wiederaufnahmegrund sei darin gelegen, dass im Zuge der Zweitprüfung hervorgekommen sei, dass die Differenz zwischen dem geltend gemachten Yen-Verlust und der Aufwandsposition "Fremdwährungsverluste" unaufgeklärt sei, schiebt er in unzulässigerweise im Rechtsmittelverfahren einen neuen Wiederaufnahmegrund nach.

Zweifelsohne sind im Rahmen der Wiederholungsprüfung auch Umstände neu hervorgekommen, die es zumindest zweifelhaft erscheinen lassen, ob die Bw mit B ein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis unterhielt. Der Berufungssenat vermag aber diesen Zweifeln nicht das Gewicht und die Bedeutung beizumessen, welche sie haben müssten, um (in diesem Punkt) einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Hiefür maßgeblich waren vor allem drei Gründe. Zum einen fehlt jeglicher Hinweis auf ein Naheverhältnis von Brigitte Meingast zur Bw (vgl. Aktenvermerk vom 10.6.2009 über ein Ferngespräch des Referenten mit dem Prüfer), worauf die Bw in der Berufung hingewiesen hat. Zum zweiten hat Brigitte Meingast bei ihrer Einvernahme das Bestehen eines Schein-Dienstverhältnisses heftig bestritten und glaubwürdig dargetan, worin ihre dienstlichen Aufgaben bestanden haben, wer ihre Kontaktperson war und weshalb ein Arbeitsplatz im Unternehmen der Bw nicht erforderlich war bzw. weshalb Heimarbeit für sie und die Bw sogar von Vorteil war. Zum dritten ist zu bedenken, dass es sich bei den verbleibenden Beweisen lediglich um Indizien handelt, die per se nicht für die Annahme eines Scheindienstverhältnisses sprechen; dies taten sie in anderen Fällen gleichsam erst bestätigend bzw. hinzutretend zu Zeugenaussagen bzw. Geständnissen. Letztlich hat auch der Vertreter der Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung seinen diesbezüglichen Standpunkt nicht mehr aufrecht gehalten.

Zu 4.1.) Unter Tz 4 des Prüfungsberichtes vom 10.7.2001 ist festgehalten, dass sich auf Grund der vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung keine Feststellungen ergaben, die zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen führten. Dem Prüfungsakt kann entnommen werden, dass eine stichprobenartige Überprüfung der Aufwandskonten keine nichtabzugsfähigen Aufwendungen ergab, dass der Werbeaufwand, der Auftrag für Personengetränke und die Fremdleistungen für WT überprüft wurden, dass die Erlöse laut G+V überprüft und die Zahlungen an die Gesellschafter nicht beanstandet worden sind, dass erstmalig mittels Prüfsoftware geprüft wurde und es sich um die erste Prüfung mittels Prüfsoftware (ACL) sohin eher um eine Testprüfung mit der neuen Software gehandelt habe. Der Prüfungsakt enthält keinen Hinweis auf eine Prüfung der Bestandsveränderungen (der Position Fremdwährungsverluste oder der Personalkosten). Dies gilt auch für den Bescheid vom 11.7.2001, der nicht einmal einen Hinweis auf eine Betriebsprüfung enthält. In Tz 17 des Prüfungsberichtes vom 9.4.2003 wird fett gedruckt Folgendes ausgeführt: "*Im Rahmen der Erstprüfung wurden seitens des Prüfers P keine Schwerpunkte und Feststellungen zu den einzelnen Feststellungen der Nachprüfungen gesetzt bzw. getroffen.*" In der gesonderten Bescheidsbegründung vom 21.12.2005 wird auf Seite 4 folgendes ausgeführt: "*Die Prüfer zu B) (Zweit- bzw. Wiederholungsprüfung) verschafften durch ihre Ermittlungen dem Finanzamt erstmals detaillierte Erkenntnisse zu den Sachverhalten, welche den*

Feststellungen in Tz 18 bis 20 des Betriebsprüfungsberichtes vom 9.4.2003 zugrunde liegen. Hinsichtlich keiner dieser Feststellungen ist im Rahmen der Erstprüfung A) eine Schwerpunktsetzung dokumentiert. Ebenso wenig wurden konkrete Ermittlungsschritte zu diesen Sachverhalten gesetzt, da es sich um die 'erste Prüfung mittels Prüfsoftware (ACL)' handelte und 'daher keine Setzung von Prüfungsschwerpunkten im klassischen Sinn, (sondern) eher eine Testprüfung mit der neuen Software' durchgeführt wurde. Dies wird unter anderem auch durch die Aussage des StB WT im Rahmen seiner Vernehmung als Verdächtiger am 26.8.2002 untermauert". Eine Einsichtnahme in die Akten der Betriebsprüfung bestätigt die Ausführungen im (nunmehr) angefochtenen Bescheid. So ist der Niederschrift vom 26.8.2002 mit dem Verdächtigen WT zu entnehmen, dass weder er noch der zuvor gehörte zweite Gesellschafter-Geschäftsführer erklären konnte, weshalb die Position Bestandsveränderungen nicht der Differenz der jeweiligen Bestände entspricht. Des weiteren ist der Niederschrift zu entnehmen, dass sich der Vernommene, abgesehen von einer Ausnahme (Druckfile-Anforderung) nicht an Sachverhaltsfragen erinnern kann. Aus all dem schließt der Senat, dass der Bescheid vom 11.7.2001 auf Basis der Steuererklärung ergangen ist, ohne dass Ermittlungen zu den nun strittigen Punkten gepflogen worden wären. Hingegen erging der Bescheid vom 21.12.2005, nachdem im Rahmen der Zweitprüfung gezielte Ermittlungsschritte (Vorhalte, Einvernahmen, Recherchen udgl) gesetzt worden sind, die zu Tage förderten, dass eine Buchung nicht erklärbar bzw nachvollziehbar ist

Zu 4.2.) Diesbezüglich wird auf die eingangs dieser Entscheidung gemachten Ausführungen bzw auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.3.2009, 2008/15/0327, verwiesen, mit denen das Höchstgericht diesen Standpunkt verworfen hat.

Zu 5.) Die Rechtsauffassung der Bw findet in dieser allgemeinen Form im Gesetz keine Deckung. Die Voraussetzungen für eine Durchbrechung der Rechtskraft im Zuge einer amtswegig verfügten Wiederaufnahme sind im gegebenen Zusammenhang abschließend in § 303 Abs. 4 BAO geregelt. Diese Voraussetzungen sind, wie das Finanzamt im angefochtenen Bescheid zutreffend und ausführlich begründet hat, erfüllt. Eine Änderungssperre im Sinne der Berufungsausführungen kennt das Gesetz nicht.

Fraglich bleibt schließlich, ob ermessensrelevante Umstände der **Ermessensübung** entgegenstehen. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem

der Rechtsbeständigkeit zu geben (Ritz, BAO³, § 303 Tz 38). Dies gilt zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Abgabepflichtigen.

Der Senat erblickt eine Reihe von Billigkeits-Gründe, die in Summe stärker als der aufgezeigte Grundsatz und die vom Finanzamt geltend gemachten, allein die steuerlichen Auswirkungen betreffenden Zweckmäßigkeits-Gründe wiegen und gegen einen Eingriff in die Rechtskraft sprechen:

- Zum einen hätte die Abgabenbehörde erster Instanz bereits im Rahmen der ersten Prüfung die Möglichkeit gehabt, jene Umstände zu Tage zu fördern, die im Zuge der zweiten Prüfung hervorgekommen sind. Dieses prozessökonomische Versäumnis der Abgabenbehörde erster Instanz wiegt umso mehr, als dem Erstprüfer alle Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung standen (Umbuchungslisten, Druckfiles) (vgl. NS über MV, 3), also auch jene, die nun fehlen und eine Aufklärung verunmöglichen (Stoll, Ermessen im Steuerrecht, 286 ff und die dort angeführte Judikatur).
- Zum zweiten ist zu bedenken, dass die Zweitprüfung zwar finanzstrafrechtlich veranlasst war, aber keine konkreten finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhalte zu Tage förderte. Dementsprechend enthält der Bericht auch keine Feststellungen zur subjektiven und objektiven Tatseite.
- Zum dritten erblickt der Senat im ersten Wiederaufnahmebescheid vom 28.5.2003 einen Verstoß gegen prozessökonomische Grundsätze. Mit diesem Bescheid machte das Finanzamt einerseits den Erschleichungstatbestand als Wiederaufnahmegrund geltend, ohne konkret darzulegen, wer welche Tathandlung wie ausgeführt haben soll (UFS 21.7.2005, RV/0509-I/04). Andererseits verabsäumte es das Finanzamt (siehe VwGH 4..3.2009, 2008/15/0327), die potenziellen Neuerungstatbestände als Wiederaufnahmsgründe zu benennen und zum Gegenstand des Verfahrens zu machen. In der nachfolgenden Wiederholung der Wiederaufnahme aber ist (Stoll, Ermessen im Steuerrecht, 290) eine ermessensrelevante Verletzung von Ordnungsvorschriften zu erblicken
- Zu berücksichtigen ist weiters, dass sich im nunmehrigen Verfahren zwei von drei geltend gemachten Wiederaufnahmsgründen als untauglich erwiesen haben. Dies führt auch zu einer deutlichen Reduzierung der steuerlichen Auswirkungen und deutet im Übrigen darauf hin, dass die Zweitprüfer unter Druck von höherer Stelle gestanden sind. Letzteres ist auch in der mündlichen Berufungsverhandlung 8zum Teil zwischen den Zeilen) vorgebracht worden (vgl. NS über MV, S 16) und wird durch den Umstand untermauert, dass im Wiederaufnahmebescheid vom 28.5.2003 allein der Erschleichungstatbestand geltend gemacht worden ist, ohne darzutun, wer welche Tat begangen haben soll.

- Zu bedenken ist ferner, dass der einzige vom Senat als tauglich erachtete Wiederaufnahmegrund präzisierungsbedürftig und hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen grundsätzlich mehrdeutig ist. Denn zum einen wäre es die Aufgabe des Finanzamtes gewesen darzulegen, welche konkreten, bücherlich nicht erfassten Vorfälle (Geschäftsfälle) am wahrscheinlichsten stattgefunden haben. Das Finanzamt hat letztlich als steuerliche Auswirkung des Wiederaufnahmegrundes eine außerbücherliche Vermögensvermehrung unterstellt, nicht aber Feststellungen getroffen, wodurch es dazu gekommen ist. Oder umgekehrt: Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass die Erlöse verkürzt worden sind, hat aber keine Feststellungen getroffen, wem und auf welche Weise der daraus resultierende Vorteil zugekommen ist. (vgl. NS über MV, S 7: *Aber die außerbilanzmäßige Hinzurechnung eines Erlöses hat es nie gegeben bei einer GmbH. Wie soll das denn funktionieren? Da hätte der Prüfer beispielsweise schon sagen müssen, da liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Aber solche Feststellungen fehlen.*) Zum anderen hat der Vertreter der Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung seine Verhandlungsbereitschaft hinsichtlich der möglichen steuerlichen Auswirkungen bekundet (vgl. NS über MV, AS 12: *Möchten Sie es lieber bilanziell, wir sind ja nach allen Seiten offen.* NS über MV, AS 15: *Ich bin verhandlungsbereit, als was das zugerechnet wird. Wenn Sie meinen, es geht einfach nicht so, dann bitte ich um einen Vorschlag, wie dann.*). Damit aber hat er letztlich eingeräumt, dass die Nichterfassung von Erlösen eine von mehreren Erklärungen für die entdeckte Differenz ist, dass aber auch eine Korrektur der Eröffnungsbilanz als steuerlich neutrale Auswirkung oder eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht auszuschließen ist.
- Schließlich ist zu beachten: Aufgabe jeder Außenprüfung ist die Prüfung aller für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse. Eine effektive Prüfung setzt nun aber voraus, dass die entsprechende Beweise aufgenommen bzw gesichert werden. Die prüfende Behörde trifft sohin auch eine entsprechende Dokumentationspflicht und Beweissicherungspflicht. Dies gilt in besonderem Maße hinsichtlich von Beweisen bzw Unterlagen, die beschlagnahmt werden. Indem nun aber u.a. der Bw ihre eigenen Umbuchungslisten und Buchhaltungsunterlagen nicht überlassen werden können, da sie vermutlich bei einer Behörde in Verstoß geraten sind (NS über MV, S 12: *Wenn wir doch keine Unterlagen haben.*), hat die Behörde den Beweisnotstand (mit) zu verantworten, in dem sich die Bw befindet (vgl. NS über MV, S 5: *Ich habe gewisse Teile der Akten vom Gericht nicht zurück bekommen.* NS über MV, S 6: *Die Buchhaltungsunterlagen müsste ich dazu haben, die habe ich nimmer zurück gekriegt. Die sind vom Gericht beschlagnahmt worden.* NS über MV, S 7: *Weil wir keine Unterlagen haben, weil die beschlagnahmt sind. Unsere Unterlagen sind bei Gericht mit hunderten anderen Akten. Unsere Akten sind bisher nicht mehr zurückgekommen. Auch bei euch sind Akten verschwunden.*). Oder mit anderen Worten: Es ist kaum zumutbar, von der Bw

im Rahmen des nunmehrigen Verfahrens Aufklärung über Buchungen zu verlangen, ihr aber die hierfür erforderlichen, bei der Erstprüfung vorhandenen, im Rahmen der Zweitprüfung offensichtlich gerichtlich beschlagnahmten, vermutlich in Verstoß geratenen Umbuchungslisten nicht zur Verfügung zu stellen.

Alles in allem überwiegen in der Gesamtschau die aufgezeigten Billigkeitsgründe die ebenfalls dargelegten Zweckmäßigkeitsgründe (Ausgangsgrundsatz und steuerliche Auswirkung). Deshalb billigt der Senat der Bw ein berechtigtes Interesse an der Bestandskraft des Bescheides vom 11.7.2001 bei.

Zu 6.) Der Bw ist einzuräumen, dass es nicht Sache des Abgabepflichtigen ist, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen. Vielmehr ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen auf welche Weise neu hervorgekommen sind. An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind allerdings keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Kann somit eine Tatsache als erwiesen angenommen werden, was der Fall ist, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat, dann stellt sie einen Wiederaufnahmegrund dar (Ritz, BAO³, § 303 Tz 18). Unter Bedachtnahme auf die dargelegten "Beweisregeln" wird dem Berufungsvorbringen der Vollständigkeit halber, auch wenn dies zufolge der getroffenen Ermessensentscheidung für die Berufungsentscheidung ohne Relevanz ist, Folgendes entgegen gehalten:

Die im Zuge der Erstprüfung vorliegenden bzw vorgelegten Unterlagen (Bilanzen der Oberhauser GmbH) weisen rein rechnerisch eine Diskrepanz in Höhe von 1.000.000 ATS zwischen den Positionen "noch nicht abrechenbare Leistungen" in den Bilanzen der Jahre 1998 und 1999 auf der einen und der Position "Bestandsveränderungen noch nicht abrechenbare Leistungen" in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1999 auf der anderen Seite aus. Dem nicht in die Augen springenden Differenzbetrag steht in Punkt III.2. des Anhangs zur Verlust- und Gewinnrechnung folgende Erläuterung gegenüber: "*Die Erhöhung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen betrug im Geschäftsjahr S 4.643.416,00 gegenüber einer Erhöhung von S 2.886.826,50 im Geschäftsjahr 1998.*" Ob die Diskrepanz vom Erstprüfer wahrgenommen worden ist, ist nicht feststellbar. Unabhängig davon gilt sie wohl als offen gelegt. Ungeachtet dessen stellt es allerdings ein Faktum dar, dass der Erstprüfer keine Schritte zur Aufklärung der Diskrepanz unternommen und auch keine diesbezüglichen steuerlich relevanten Feststellungen getroffen hat. Ohne derartige Schritte konnte der

Erstprüfer aber nicht wissen, wodurch die Diskrepanz zustande gekommen ist. Rein mathematisch können drei falsch ermittelte bzw ausgewiesene Positionen der Grund für die Diskrepanz sein. Nach Meinung der Berufungswerber kommt am ehesten eine buchungstechnische bzw Bewertungsmaßnahme als Erklärung in Frage. Faktum ist jedenfalls, dass die Diskrepanz von den Zweitprüfern wahrgenommen worden ist und dass sie Ermittlungen anstellten, die der Erforschung des Sachverhaltes dienten. Im Prüfungsakt wird die Differenz von ATS 1 Million als offene Frage bezeichnet, auf Grund der sich folgende Fragen an die Gesellschaftergeschäftsführer ergeben: Können Sie sich die Differenz erklären, wie werden die noch nicht abgerechneten Leistungen bewertet, wer führt die Buchungen durch, wann wird die Bewertung durchgeführt, welche Unterlagen gibt es für die Bewertung bzw. Verbuchung, wann wird die Verbuchung durchgeführt, wer verbucht? Der Klärung dieser Fragen diene unter anderem die Befragung von Herrn WTA, die Einvernahme von Herrn WT als dem für die Buchführung (mit)verantwortlichen Geschäftsführer und von Herrn D als Geschäftsführer der Firma E zum von der Bw verwendeten Buchhaltungsprogramm. Diese Einvernahme förderte letztlich die neue, in freier Beweiswürdigung festgestellte Tatsache zu Tage, dass es für die festgestellte Diskrepanz keine betrieblich veranlasste, realwirtschaftlich begründete Erklärung gibt. Mit anderen Worten stellten die Zweitprüfer fest, dass die Buchführung der Bw insoweit inhaltlich nicht ordnungsgemäß ist und sie machten diesen Umstand als Wiederaufnahmegrund geltend.

Damit hat sich gezeigt, dass die dargelegten Beweisregeln (jedenfalls in einem Punkt) entgegen den Ausführungen der Bw sehr wohl beachtet worden sind.

IV.) Aus den obigen Ausführungen wurde bereits deutlich, dass das materiellrechtliche Berufungsvorbringen in zwei von drei Punkten berechtigt ist. Entgegen der Auffassung der Bw gibt es aber sehr wohl Beweise dafür, dass ein Ansatz in der Ersterklärung unrichtig ist.

Die obigen Ausführungen betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zusammenfassend, war lediglich in einen (von drei) Punkten nach Überzeugung des Senates ein tauglicher Wiederaufnahmegrund zu erblicken. Der Bw wurde aber unter Bedachtnahme auf das Gesamtbild des Einzelfalles nach Überzeugung des Senates ein berechtigtes Interesse an der Bestandskraft des Bescheides vom 11.7.2001 insbesondere deshalb zugebilligt, da die Abgabenbehörde gewichtige Verstöße gegen Ordnungsvorschriften bzw die Prozessökonomie und einen Beweisnotstand der Bw (mit) zu verantworten hat.

Bezüglich der Berufung gegen den Sachbescheid wird auf die abschließenden Ausführungen in der (vom VwGH aufgehobenen) Berufungsentscheidung vom 6.11.2008, RV/0086-F/07, verwiesen.

Feldkirch, am 26. Juni 2009