

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A-GmbH, Anschrift, vertreten durch MOORE STEPHENS Salzburg GmbH, Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft, Innsbrucker Bundesstraße 126, 5020 Salzburg, gegen den Sammelbescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 20. November 2013 zu Steuernummer 90 000/0000 betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2012 und der Festsetzung des Säumniszuschlages zu Recht erkannt:

- ☐ **Der Bescheidbeschwerde wird teilweise Folge gegeben.** Der Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2012 wird aufgehoben.
- ☐ Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Sammelbescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 20. November 2013 betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2012 und des Bescheides über die Festsetzung eines Säumniszuschlages schrieb die belangte Behörde der A-GmbH insgesamt einen Betrag in Höhe von € 55.005,61 zur Entrichtung vor. In der Begründung verweist das Finanzamt auf den *Bericht vom 20.11.2013*. Gemeint ist damit offensichtlich der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der A-GmbH vom 20. November 2013. Dieser lautet im Wesentlichen wie folgt:

" Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) iVm § 202 Abs 1 und § 224 Abs 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände

getroffen. Dem Gesetzesbegriff 'Billigkeit' ist dabei die Bedeutung 'berechtigte Interessen der Partei', dem Gesetzesbegriff 'Zweckmäßigkeit' ist insbesondere die Bedeutung 'öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben' beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidenmäßig auszusprechen."

Die anschließenden Feststellungen in diesem Bericht unterteilen sich in zwei verschiedene Sachverhalte. Zum einen wurde zu bestimmten, namentlich genannten Arbeitnehmern des geprüften Unternehmens festgestellt, dass mangels geeigneter Aufzeichnungen die Steuerfreiheit für die ausbezahlten Reisekostenvergütungen (KM-Geld) nicht anerkannt werden kann. Und zum anderen hielt der Prüfer fest, für die dem jeweiligen Arbeitnehmer zugeflossenen geldwerten Vorteile der Privatnutzung des Firmenfahrzeuges für Fahrten zwischen der Arbeitsstätte und dem Wohnort wäre kein Sachbezug angesetzt worden.

Unter anderem gegen diesen Bescheid brachte die A-GmbH, vertreten durch die MOORE STEPHENS Salzburg GmbH, mit Schreiben vom 20. Dezember 2013 beim zuständigen Finanzamt form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Die zwei oben genannten Einzelbescheide werden mit der Berufung vollinhaltlich angefochten und deren ersatzlose Behebung beantragt.

Die Sammelberufung hatte keinen Erfolg. Mit der Beschwerdevorentscheidung (BVE) des zuständigen Finanzamtes vom 27. August 2014 wurde unter anderem die Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2012 als unbegründet abgewiesen. In der Folge stellte die A-GmbH mit Schreiben vom 29. September 2014 form- und fristgerecht einen Vorlageantrag betreffend die BVE vom 27. August 2014 und beantragte darin eine Entscheidung durch den gesamten Senat sowie eine mündliche Berufungsverhandlung. Mit Schreiben vom 9. Jänner und 21. April 2015 reichte sie zwei ergänzende Schriftsätze nach. Während in der ersten Ergänzung überwiegend inhaltliche Argumente für die angestrebte stattgebende Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (BFG) vorgebracht werden, wird im zweiten Schreiben erstmals Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht und dazu auf zwei aktuelle Erkenntnisse des BFG verwiesen.

Dem Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See wurden beide Schreiben im Rahmen des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Die belangte Behörde reichte dazu jeweils einen Schriftsatz mit Gegenargumenten ein und hielt in der Stellungnahme vom 23. Jänner 2015 den Antrag aus dem Vorlagebericht vom 13. Oktober 2014 auf Abweisung der ursprünglichen

Berufung und nunmehrigen Bescheidbeschwerde aufrecht. In der Stellungnahme vom 18. Mai 2015 beantragte das Finanzamt über die Beschwerde inhaltlich zu entscheiden und die Beschwerde abzuweisen. Ein unter Umständen bestehender verfahrensrechtlicher Begründungsmangel in den (Erst-)Bescheiden kann nach Ansicht der belangten Behörde mit der Entscheidung des BFG behoben werden. Sollte das BFG die Bescheide jedoch aufheben, so das Finanzamt weiter, beantragt es, da die Aufhebung als meritorische Entscheidung gemäß § 279 BAO ergeht, über "res iudicata" abzusprechen.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2015 zog die A-GmbH die Anträge auf Senatsentscheidung und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen

Die A-GmbH wurde mit Haftungsbescheid vom 20. November 2013 gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeber der im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung genannten Personen für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen.

Wie § 82 EStG 1988 bestimmt, haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Nach § 202 Abs 1 BAO gelten die §§ 201 und 201a BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs 1) geltend zu machen. Gemäß § 79 EStG 1988 ist die Lohnsteuer eine derartige Selbstberechnungsabgabe.

§ 202 Abs 1 BAO normiert unter anderem die sinngemäße Geltung des § 201 BAO. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

2. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid enthält als Begründung lediglich einen Verweis auf den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der A-GmbH vom 20. November 2013. Der Verzicht auf eine eigenständige zusammenhängende Darstellung des Sachverhalt und dessen rechtlicher Würdigung zieht wesentliche Begründungsmängel nach sich.

So hat das Finanzamt bei der Festsetzung einer Abgabe nach § 201 BAO nach ständiger Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) und des Bundesfinanzgerichts jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs 2 und 3 BAO zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen. Dies kann im Rechtsmittelverfahren bzw im gerichtlichen Verfahren nicht nachgeholt werden (vgl dazu zB UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06; 22.11.2012, RV/2368-W/08; 12.02.2013, RV/0362-I/09; BFG 18.03.2015, RV/6100848/2014; 16.04.2015, RV/6100430/2012).

Da die belangte Behörde diese Zuordnung nicht vorgenommen hat, wäre schon allein aus diesem Grund der angefochtene Bescheid ersatzlos zu beheben gewesen. Dieser enthält jedoch noch einen weiteren, nicht sanierbaren Begründungsmangel.

Wie § 79 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988 bestimmt, hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Gemäß § 201 Abs 4 BAO kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen. Verfahrensgegenständlich liegt somit eine *zusammengefasste Festsetzung* der Lohnsteuer für das gesamte Kalenderjahr

2012 vor (siehe dazu auch *Schwaiger*, Sammelbescheid oder zusammengefasste Festsetzung? SWK 2010, 659). Die Zusammenfassung nach § 201 Abs 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; die Ermessensübung ist zu begründen.

In Anbetracht der in § 201 BAO getroffenen Regelungen hätte das Finanzamt im Sinne der oben dargelegten stRsp des UFS und des BFG § 201 Abs 1 BAO in Verbindung mit § 201 Abs 2 Z 1 und Z 3 BAO als Rechtsgrundlagen für die Abgabenfestsetzung nennen müssen. Für die Monate November und Dezember 2012 bildet im vorliegenden Fall § 201 Abs 2 Z 1 BAO die Rechtsgrundlage für die Festsetzung der Lohnsteuer, da der Haftungsbescheid am 20. November 2013, und somit innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des für diese beiden Monate selbstberechneten Betrages, ergangen ist. Da diese Jahresfrist für die Monate Jänner bis Oktober 2012 am 20. November 2013 bereits abgelaufen war, kommt als Rechtsgrundlage für die Festsetzung von Abgaben, die diese Monate betreffen, nur § 201 Abs 2 Z 3 zweiter Halbsatz BAO infrage, zumal ein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wurde, der sich nach Ansicht der Behörde als nicht richtig erwiesen hat. Die letztgenannte Bestimmung verweist auf § 303 BAO und normiert darin, dass eine Festsetzung nach dieser Norm nur erfolgen kann, wenn die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen. Das Finanzamt nennt aber weder im Haftungsbescheid noch in der BVE einen Wiederaufnahmegrund. Einzig infrage kommender Wiederaufnahmegrund könnte nach Auffassung des BFG beim angenommenen Sachverhalt nur der so genannte Neuerungsstatbestand des § 303 Abs 1 lit b BAO sein.

In der Begründung eines Haftungsbescheides sind unter anderem die Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme darzulegen. Dies erfordert laut *Ritz*, BAO⁵, § 202 Tz 6, im Fall der sinngemäßen Anwendung des § 201 Abs 2 Z 3 beim Neuerungsstatbestand die Darlegung, welche Tatsachen oder Beweismittel für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen sind. Das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vertritt in der Stellungnahme vom 18. Mai 2015 die Auffassung, die Behörde habe durch den Verweis im Haftungsbescheid auf den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung und der dort niedergeschriebenen Feststellung, dass für die im Bericht genannten Arbeitnehmer kein Sachbezug für die Verwendung eines Firmenfahrzeuges für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Ansatz gebracht wurde, die im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsache genannt. Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist daher der für die Bescheiderlassung erforderliche Wiederaufnahmegrund "*eindeutig erkennbar*". Diese Meinung teilt das BFG nicht!

Nach Ansicht des BFG ist nicht wesentlich, ob das Gericht einen Wiederaufnahmegrund erkennt; dies kann nach dem römischrechtlichen Grundsatz *iura novit curia* vorausgesetzt werden. Entscheidend ist hingegen aus Rechtsschutzgründen, ob auch ein durchschnittlicher Bescheidadressat erkennen kann, dass aufgrund des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes in seine an sich durch die ursprünglich vom Finanzamt

unbeanstandet gebliebene Selbstberechnung und den Zeitablauf gesicherte Rechtsposition eingegriffen wird und auf welche Rechtsgrundlage sich die Behörde dabei stützt. Im verfahrensgegenständlichen Fall ist das zu verneinen, zumal sich weder im Haftungsbescheid noch im Bericht über die Außenprüfung ein Hinweis auf die Wiederaufnahme finden lässt, etwa in Form der Nennung der Rechtsgrundlage oder des Wortes Wiederaufnahme. Die allfällige Erkennbarkeit eines Wiederaufnahmegrundes in einem verwiesenen Dokument kann dessen Darlegung in einem Bescheid, verbunden mit der rechtlichen Subsumtion, nicht ersetzen. Wie bereits in UFS vom 12. Februar 2013, RV/0362-I/09, judiziert, hat die Abgabenbehörde auch im Bereich einer Abgabenfestsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO die von der Rechtsprechung und Lehre geprägten Grundsätze zur Bestimmung der Identität der Sache und den durch sie in der Entscheidung über Rechtsmittel gezogene Beschränkungen zu beachten, im Bescheid daher die Wiederaufnahmsgründe und jenen Tatsachenkomplex zu benennen, der zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde. Im Anwendungsgebiet der Sonstigen Maßnahmen nach Unterabschnitt B des 7. Abschnittes der BAO ist es nach herrschender Judikatur und Literatur zur Rechtfertigung der Durchbrechung der Rechtskraft und Bestimmung der Identität der Sache nicht ausreichend, in der Begründung des Bescheides lediglich gesetzliche Bestimmungen wiederzugeben oder bloß Sachverhaltselemente ohne Darstellung der Relevanz zum angewandten Rechtsinstitut zu erwähnen (UFS vom 12. Februar 2013, RV/0362-I/09). Da es dem Haftungsbescheid an der Darlegung des Wiederaufnahmegrundes, der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel und der das Neuhervorkommen der Tatsachen und Beweismittel bestätigenden Umstände mangelt, kann die Festsetzung nicht auf § 201 Abs 2 Z 3 BAO gestützt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO [nunmehr: § 279 Abs 1 BAO] die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108).

Die Rechtsansicht der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 18. Mai 2015, das Wort "sinngemäß" in § 201 Abs 2 Z 3 BAO gehe nicht soweit, dass das Nichtanführen von Wiederaufnahmegründen keinen sanierbaren Mangel darstellen könnte, teilt das BFG nicht. Die Rechtstechnik der Verweisung ist in der juristischen Methodenlehre ein anerkanntes Instrument zur Vereinfachung, weil dadurch in Gesetzen und Verordnungen die Tatbestände und Rechtsfolgen nicht immer in vollem Umfang beschrieben werden müssen. Bei der legislativen Verweisung werden die Texte, auf die Bezug genommen wird, zu einem

Bestandteil der verweisenden Norm (Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Teil B Z 4, <hdr.bmj.de>). Genau genommen liegt durch die Verweisung von § 202 BAO auf § 201 BAO und die weitere Verweisung von § 201 Abs 2 Z 3 BAO auf § 303 BAO eine an sich verpönte Kettenverweisung vor (siehe Legistische Richtlinien 1990, Teil I Z 55, <bka.gv.at>). Durch die zweimalige Verwendung des Wortes "sinngemäß" kommt aber auch jeweils eine Analogieverweisung vor. Die sinngemäße Anwendung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO bedeutet, dass die Bestimmung des § 303 BAO im Geltungsbereich der Ausgangsnorm insoweit angewendet werden darf, als dies dem Sinn und Zweck des § 201 Abs 2 Z 3 BAO entspricht (siehe dazu etwa VwGH vom 14.02.1991, 90/16/0184; 30.09.1994, 93/08/0254). Die Bestimmung des § 201 BAO in der derzeitigen Form geht zurück auf das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl I 2002/97. Der Sinn und Zweck dieser Regelung erschließt sich nicht zuletzt aus den Materialien zu diesem Gesetz (666/A BlgNR 21. GP):

*" Die Neufassung des § 201 BAO dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen **[insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes]** (Hervorhebung durch das BFG)] von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden.*

Erstmalige Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben (zB von Dienstgeberbeiträgen) sollen somit grundsätzlich nur innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide gemäß § 299 BAO aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen.

[...]

Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben hat zwingend zu erfolgen, wenn die Voraussetzungen einer beantragten Wiederaufnahme (abgesehen von einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren) vorliegen. Dies bewirkt einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage.

[..] "

Der Gesetzgeber bezweckte also mit der Neufassung des § 201 BAO eine Harmonisierung der Rechtswirkungen von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden. Wie in Ritz, BAO⁵, § 201 Tz 3, dargestellt, entspricht die erstmalige Festsetzung des § 201 Abs 2 Z 3 BAO bei Veranlagungsbescheiden der Wiederaufnahme nach § 303 BAO. Die angestrebte Harmonisierung ist jedoch nur dann in vollem Umfang zu erreichen, wenn nicht nur § 303 BAO an sich, sondern auch die dazu ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung auf § 201 Abs 2 Z 3 BAO uneingeschränkt angewendet wird. Somit ist nach Ansicht des BFG auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 BAO die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidebegründung sowie die unterlassene Anführung des maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch des Festsetzungsbescheides im gerichtlichen Verfahren nicht mehr sanierbar.

Diese Rechtsansicht wird offenbar auch vom VwGH vertreten:

"Die Festsetzung gemäß § 201 BAO in der Fassung vor der mit dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, vorgenommenen Änderung kann dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung im Sinne des Abs. 1 der Bestimmung als 'nicht richtig' erweist, gemäß Abs. 2 Z 3 erfolgen, 'wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden'. Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen 'Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage' herbeizuführen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. September 2012, 2008/13/0175, unter Hinweis auf den Bericht des Finanzausschusses zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, 1128 BlgNR 21. GP 9)." (VwGH vom 30.01.2014, 2011/15/0156, Rs 2)

Der Antrag der belangten Behörde, im gegenständlichen Verfahren über "res iudicata" abzusprechen, entbehrt der gesetzlichen Grundlage und kann daher unbeantwortet bleiben. Abgesehen davon stellt sich die Frage, ob im Falle einer neuerlichen Abgabefestsetzung "res iudicata" vorliegt, erst in einem allfälligen fortgesetzten Verfahren und ist einzelfallbezogen unter Beachtung der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (zB VwGH vom 18.12.2008, 2006/15/0367) zu beantworten.

Da verfahrensgegenständlich das Finanzamt weder die maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung noch den maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestand im Spruch des Festsetzungsbescheides genannt hat, war spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis: Die Berufung vom 20. Dezember 2013 gegen den *Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages vom 20. November 2013* konnte nicht Gegenstand des vorliegenden Erkenntnisses sein, weil dazu noch keine Beschwerdeentscheidung (§ 262 BAO) der zuständigen Abgabenbehörde ergangen ist.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nach *Ritz*, BAO⁵, § 201 Tz 39, ist bei Wiederaufnahmebescheiden die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung nicht im Berufungsverfahren sanierbar (vgl zB VwGH 21.6.1994, 91/14/0165 ; 21.7.1998, 93/14/0187 ,

0188). Weiters meint Ritz, es bleibe abzuwarten, ob der VwGH diese Auffassung auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 [BAO] vertreten wird.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall zulässig, da bis dato eine Rechtsprechung des VwGH, ob auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 BAO die Nichtdarlegung des Wiederaufnahmegrundes im abgabenbehördlichen Verfahren zwingend zur Bescheidaufhebung durch das Bundesfinanzgericht führen muss, fehlt.

Salzburg-Aigen, am 28. Mai 2015