

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch GKA Gao u Keki-Angermann RA GesbR, Lerchenfelder Straße 88-90 Tür 11, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 8. Juli 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 6.11.2015 betreffend Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2011 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird betreffend die Abweisung der Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde wird betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuer für das Jahr 2011 teilweise stattgegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhe sind dem Bescheid vom 6.11.2015 zu entnehmen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat einen Betrieb zur Reparatur von Kraftfahrzeugen und Fahrrädern.

Bei einer Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 2011 bis 2013 sowie einer Nachschau betreffend 1-9/2014 wurden im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

„Tz.1 Schätzung § 184 BAO

2011 - 2013 und 01-09/2014

Schätzung gem. § 184 BAO für 2011-2013 und 01-09/2014

Die Aufzeichnungen sind teilweise mangelhaft, die Grund- und Hilfsaufzeichnungen fehlen. Die Mittelherkunft der Einlagen und die Bestreitung der Lebenshaltungskosten konnten nicht nachgewiesen werden.

Eine durchgeführte Mengenrechnung im Jahr 2013 bei den Reifen weist ebenfalls grobe Mängel auf.

Es besteht daher eine Schätzungsbefugnis bzw. -verpflichtung gem. § 184 BAO

In allen 3 Prüfungsjahren (2011-2013), ebenso im USt-Nachschauzeitraum 01-09/2014 wurden weder von der Kassa, noch vom Bankkonto auch nur 1 Euro für Privatentnahmen abgehoben.

Im Gegenteil, es wurden weitaus höhere Bareinzahlungen auf das Bankkonto getätigt, als überhaupt von der Kassa Geld entnommen wurde!“

Die dazu ergangenen Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schreiben vom 11.8.2015 wurde die Herabsetzung der Bemessung auf ein Drittel der geschätzten Gesamtsumme beantragt. Ein identes Schreiben wurde neuerlich am 23.10.2015 eingebracht. Dieser Antrag wurde als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO gewertet.

Die daraufhin ergangenen Abweisungsbescheide vom 3. Juni 2016 wurden wie folgt begründet:

„Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag des Abgabepflichtigen auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die im Antrag vorgebrachten Umstände, sind keine Tatsachen oder Beweismittel, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen können.

Sie bestreiten nicht die grundsätzliche Schätzungsberechtigung, sondern ersuchen um Herabsetzung der Bemessung auf ein Drittel der geschätzten Gesamtsumme. Begründet wird dies damit, dass

a) die Berechnung der Lebenshaltungskosten mit Euro 24.000,--/Jahr außerhalb jeglicher Realität seien

b) Sie die zugerechneten Umsätze nie erzielen konnten, da Sie die Firma alleine betreiben und außerdem aufgrund eines Bandscheibenvorfalles (OP 12/2014) auch körperlich nicht in der Lage waren, diese Umsätze zu erzielen

c) sowohl die Lebensgefährtin als auch die Familie Sie finanziell unterstützten

d) auch der Kontostand und die Kreditschulden beweisen, dass Sie bereits seit Jahren um das Überleben der Firma kämpfen.

Eine Durchsicht des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung zeigte jedoch folgendes Bild:

-) z.B. wurden 2012 um € 14.200,-- mehr in die Bank einbezahlt als Bargeld vorhanden war und dabei noch kein Euro für Lebenshaltungskosten - weder vom Bankkonto noch von der Kassa - entnommen wurde (ähnlich 2011 - hier betrug der Überhang ca. € 12.000, 2013 Überhang ca. € 8.500,--)

-) seit Beginn der Tätigkeit jährlich Verluste aus dieser Tätigkeit erklärt wurden

Es ist daher davon auszugehen, dass die Schätzung entsprechend den vorliegenden Unterlagen erfolgte und dass die erfolgten Zurechnungen schlüssig und nachvollziehbar sind.

Jedoch wurde von Amts wegen erkannt, dass die Verlustvorträge aus den Vorjahren nicht verrechnet wurden - da 2010 Verlust € 825,58

2009 Verlust € 4.254,09

2008 Verlust € 7.826,16

Die im Rahmen einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Verlusten der drei vorangegangenen Jahre können im jeweils folgenden Jahr zu 75 % berücksichtigt werden.

Durch diese Berücksichtigung ergab sich die Verringerung der Einkommensteuer für 2011.“

Dagegen brachte der Bf. folgende Beschwerde ein:

„In der Bescheidbegründung vom 01.06.2016, eingelangt 09.06.2016 führt das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln (im Folgenden nur „Finanzamt“ genannt) aus, dass bereits auf die mit 04.11.2015 durchgeführte Abweisung des Wiederaufnahmeantrages vom 11.08.2015“ verwiesen wird.

1.) Keine Wiederaufnahme vom 11.8.2015 bzw. 4.11.2015

Die Ausführungen des Finanzamtes sind insofern unrichtig, dass ein Wiederaufnahmetrag vom 04.11.2015 nicht gestellt wurde. Auch wurde keine Wiederaufnahme „durchgeführt“.

Dies ergibt sich unzweifelhaft auch aus dem Bescheid vom 03.06.2016 betreffend ESt Bescheid 2011, wonach der Antrag gem. § 303 (1) BAO vom 27.04.2016 auf Wiederaufnahme des mit ESt-Bescheid 2011 vom 06.11.2015 abgeschlossenen Verfahrens abgewiesen wird.

Der ESt- Bescheid 2011 vom 06.11.2015 kann schlichtweg nicht von einem Wiederaufnahmeverfahren vom 04.11.2015 erfasst sein, zumal das Bescheiddatum nach dem Wiederaufnahmeverfahren liegt. Der Antrag wäre nicht zulässig, da der Bescheid vom 06.11.2015 erst mit 06.12.2015 in Rechtskraft erwächst und erst danach ein Wiederaufnahmeverfahren möglich ist.

Im gegenständlichen Fall wurde mit dem Wiederaufnahmeantrag vom 27.04.2016 hinsichtlich der den letztgültigen Bescheiden für USt-2011, 2012, 2013, 2014 (01-09) sowie ESt für 2011, 2012, 2013, 01-09/2014 beantragt.

Der Beschwerdeführer stellt daher den ANTRAG das Finanzamt möge der ausgewiesenen Vertretung eine Aktenabschrift, insbesondere betreffend „die mit 04.11.2015 durchgeführte Abweisung des Wiederaufnahmeantrages vom 11.08.2015“ übermitteln.

Beweis: wie bisher; Einvernahme PV

2.) Kein gleichwertiger Antrag - Vorliegend eines Neuerungstatbestand IS 303 BAO

Selbst wenn ein Antrag vom 11.08.2015 gestellt wurde, ist der Antrag vom 27.04.2016 mit dem Antrag von 11.08.2015 nicht vergleichbar. Im Antrag vom 27.04.2016 wurden die Neuerungstatbestände unter Anführung der Beweise beantragt, welche die Behörde den Bescheiden ESt 2011 - 2014 sowie USt 2011-2014 nicht berücksichtigt hat.

Aus der Begründung des Finanzamtes ist nicht abzuleiten, inwiefern der Antrag vom 27.04.2016 mit dem vom 11.08.2015 vergleichbar ist. Insbesondere fehlt es an einer Ausführung, inwiefern der Neuerungstatbestand nicht erfüllt ist.

Die von der Behörde zitierten Entscheidungen sind auf dem gegenständlichen Fall nicht anzuwenden, da über den Antrag vom 27.04.2016 noch nicht entschieden wurde. In der Entscheidung des VwGH vom 30.01.1991 zu 90/13/0043 führt der Gerichtshof aus, „Bringt ein Stpfl nach rechtskräftig entschiedener Sache ein neuerliches Anbringen in derselben Sache vor und erhebt er nach dessen Zurückweisung wegen bereits entschiedener Sache nicht nur Berufung, sondern beantragt auch die Wiederaufnahme des ursprünglichen (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahrens, so handelt es sich hiebei um zwei verschiedene Anbringen, über die durchaus getrennt entschieden werden kann. Sollte der Wiederaufnahmeantrag Erfolg haben, so wäre damit dem neuerlichen Antrag sowie allen diesbezüglich gesetzten weiteren Verfahrensschritten die rechtliche Relevanz entzogen, da diesfalls über den ursprünglichen Antrag neu zu entscheiden wäre“.

Aus der obigen Ausführung des Gerichtshofes (dies gilt auch für die von der Behörde zitierte Entscheidung UFS Wien 10.12.2012) ist abzuleiten, dass einerseits ein Berufungsverfahren über die Wiederaufnahme und andererseits ein „weiterer“ Antrag auf Wiederaufnahme gestellt wird, wobei über das Berufungsverfahren nicht rechtskräftig entschieden wurde.

Der Beschwerdeführer stellt daher den ANTRAG das Finanzamt möge der ausgewiesenen Vertretung eine Aktenabschrift, insbesondere betreffend „die mit 04.11.2015 durchgeführte Abweisung des Wiederaufnahmeantrages vom 11.08.2015“ übermitteln.

Beweis: wie bisher; Einvernahme PV

Aus der obigen Ausführung des Gerichtshofes (dies gilt auch für die von der Behörde zitierte Entscheidung UFS Wien 10.12.2012) ist abzuleiten, dass einerseits ein Berufungsverfahren über die Wiederaufnahme und andererseits ein „weiterer“ Antrag auf Wiederaufnahme gestellt wird, wobei über das Berufungsverfahren nicht rechtskräftig entschieden wurde.

Im gegenständlichen Fall kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Antrag vom 27.04.2016 dem Antrag vom 11.08.2015 gleichzusetzen ist. Auch wurde über den Antrag vom 11.08.2015 bereits rechtskräftig entschieden.

Eine Begründung des Finanzamtes, inwiefern der Antrag vom 27.04.2016 dem Antrag vom 11.08.2015 gleichzusetzen ist, fehlt zur Gänze. Auch begründet das Finanzamt nicht, dass dem Antrag vom 27.04.2016 ein offenes Verfahren in derselben Sache gegenübersteht, andernfalls der Grundsatz „ne bis in idem“ nicht zur Anwendung gelangt.

Beweis: wie bisher; Einvernahme PV.

3.) Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor Rechtskraft (Rechtsbeständigkeit)

Aus dem Erlass des BMF vom 14.06.2006, BMF-010103/0053-VI/2006 gültig ab 14.06.2006 gilt wie folgt

Nach dem Normzweck des § 303 Abs. 4 BAO ist idR dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. zB VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Ausgehend von den Bescheiden der Jahre 2011-2014, hat der Beschwerdeführer Tatsachen, die ausschließlich mit dem Sachverfahren des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, vorgebracht (z.B. Nachweis der Zahlung von privaten Aufwendungen durch das Betriebskonto sowie der Verbuchung auf das Privatkonto).

Aus dem Erlass des BMF vom 14.06.2006, BMF-010103/0053-VI/2006 gültig ab 14.06.2006 sind die Tatsachen unter 1.3 wie folgt ausgeführt:

„1.3.1 Tatsachen

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.7.2000, 95/14/0094).

Beispiele:

Unterbleiben von Aufzeichnungen (zB VwGH 26.5.1998, 93/14/0233),

Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (zB VwGH 18.1.1989, 88/13/0075, 88/13/0077),

Zufluss von Einnahmen (vgl. zB VwGH 27.11.2001, 97/14/0110),

Zahlung von Aufwendungen (zB Betriebsausgaben, Sonderausgaben),

Nichtverausgabung von Betriebsausgaben (zB Nichtauszahlung von Provisionen, VwGH 2.8.2000, 97/13/0196, 0197, 0198),

doppelte Verbuchung von Aufwand (VwGH 27.11.2001, 98/14/0002, 98/14/0028),

der Umstand, dass vom Abgabepflichtigen in seinen Abgabenerklärungen als Betriebsausgaben geltend gemachten Entgelten keine an ihn erbrachte Leistungen zu Grunde liegen (VwGH 22.11.2001, 98/15/0089, 0090),

Mangelhaftigkeit von Rechnungen im Sinn des § 11 UStG 1994 (vgl. VwGH 24.9.1996, 94/13/0132),

Inhalt des Gesellschaftsvertrags für die Frage, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt.

Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29. 9.2004, 2001/13/0135).

Der Umstand, dass ein Prüfer aus den ihm vorgelegten Unterlagen einen Umstand erkennen hätte können, steht einer Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH 23.2.2005, 2001/14/0007, VwGH 10.8. 2005, 2005/13/0082).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später neu hervorkommen. Das Hervorkommen ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 18. 9.2003, 99/15/0120; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Für das Neuhervorkommen ist das Veranlagungsverfahren sowie eine diesbezügliche Außenprüfung als ein Verfahren anzusehen. Umstände, die dem Prüfer bekannt geworden sind, die aber in das Prüfungsergebnis auswertenden Bescheiden nicht berücksichtigt wurden, kommen daher nicht als Gründe für die Wiederaufnahme des mit diesem Bescheid abgeschlossenen Verfahrens in Betracht.

Nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsachen bilden keinen Wiederaufnahmsgrund, wie etwa, dass Belege nach Bescheiderlassung nicht mehr aufbewahrt wurden (vgl. VwGH 19.12.2001, 2001/13/0054).

Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Abgabenbehörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72; VwGH 19.5.1988, 87/16/0003). Dies gilt gleichermaßen, wenn die Behörde aktenkundige Umstände (zB Beilagen zu Steuererklärungen) bei der Bescheiderlassung nicht beachtet hat.

Wiederaufnahmsgründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente. Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind.“

Die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO liegen daher allesamt vor.

Beweis: PV; Weitere Beweise vorbehalten.

Auch definiert der Erlass Beweismittel gem. 1.3.2 wie folgt:

„Neu hervorkommen können als Beweismittel beispielsweise Urkunden (zB Rechnungen) und Aufzeichnungen“.

Diesbezüglich wurden vom Beschwerdeführer Kontoauszüge über die privaten Aufwendungen mit Antrag vom 27.04.2016 vorgelegt. Die privaten Aufwendungen wurden vom Finanzamt (Prüfer) nicht berücksichtigt.

4.) Ermessen

Zum Ermessen führt der Erlass wie folgt aus:

„Die amtswegige Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (zB VwGH 17.12.2003, 99/13/0131; VwGH 21.4.2005, 2000/15/0115).

Nach dem Normzweck des Q 303 Abs. 4 BAO ist idR dem Prinzip der Rechtsrichtiqkeit (Gleichmäßiqkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständiqkeit zu geben (vgl. zB VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Dies gilt auch für sich zu Gunsten der Partei auswirkende Wiederaufnahmen.

Die Wiederaufnahme ist bei geklärtem entscheidungserheblichem Sachverhalt grundsätzlich auch zu Gunsten der Partei zu verfügen. Der Umstand, dass der Abgabepflichtige die Frist zur Stellung eines Wiederaufnahmsantrages oder zur Einbringung einer Berufung versäumte, steht einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen. Eine sich zu Gunsten der Partei nicht nur geringfügig auswirkende Wiederaufnahme von Amts wegen darf nur in Ausnahmefällen unterbleiben, etwa wenn die Partei bewusst und gewollt überhöhte Besteuerungsgrundlagen (zB in Gläubigerschädigungsabsicht) vorgetäuscht hat.

Amtsweiqe Wiederaufnahmen sind (als Folge nachträglich, nämlich nach Rechtskraft der Bescheide eingereichter Unterlagen) im Allgemeinen auch dann zu verfügen, wenn im abgeschlossenen Verfahren mangels Einreichung der Abgabenerklärungen die Bemessungsgrundlagen durch Schätzung (§ 184 BAO) ermittelt wurden. Eine solche Wiederaufnahme könnte lediglich in besonders gelagerten Ausnahmefällen unterbleiben, wenn etwa die Partei bereits mehrfach von derartigen Wiederaufnahmen "profitierte", das Schätzungsverfahren unter Einhaltung der Verfahrensvorschriften (zB Parteiengehör, Begründung des Schätzungsergebnisses) abgewickelt wurde und die Einhebung der Abgabeforderung nicht im Sinn des § 236 BAO unbillig (zB wegen Existenzgefährdung) ist.

Gegen die Verfügung einer Wiederaufnahme können ua sprechen:

(absolute und relative) Geringfügigkeit der Auswirkungen (vgl. zB VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; VwGH 10.7.1996, 92/15/0101; VWGH 28.5.1997, 94/13/0032),

Missverhältnis zwischen den Folgen des Wiederaufnahmsgrundes und den abgabenrechtlichen Auswirkungen insgesamt (vgl. zB VwGH 27.8.1998, 93/13/0023, VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; VwGH 29.10.2003, 99/13/0061),

Uneinbringlichkeit (im Sinn des § 235 BAO) der Nachforderung,

Unbilligkeit der Einhebung (im Sinn des § 236 BAO) der Nachforderung, wie zB wegen Treu und Glauben,

Rechtswidrigkeit von Ermittlungen, etwa eine unzulässige "Wiederholungsprüfung" (vgl. zB VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165, VwGH 25.3.1993, 2/16/0117, 0118).

Die Geringfügigkeit der Auswirkungen einer Wiederaufnahme ist unabhängig davon ermessensrelevant, ob sich die Wiederaufnahme zum Nachteil oder zum Vorteil der Partei auswirken würde.

Entscheidungsbedeutsam sind die Auswirkungen des in Aussicht genommenen Wiederaufnahmsbescheides (bzw. des neuen Sachbescheides) im Vergleich zu den Wirkungen des Bescheides, der durch die Verfügung der Wiederaufnahme aus dem Rechtsbestand ausgeschieden werden soll.

Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis (zB VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Die Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme kann somit davon abhängen, ob auch ein anderes Verfahren wiederaufgenommen wird.

Nach VfGH 5.3.1988, B 70/87, liegt ein Ermessensmissbrauch vor, wenn eine Wiederaufnahme nur jenes Verfahrens verfügt wird, in dem sich steuerliche Auswirkungen zum Nachteil des Abgabepflichtigen ergeben, jedoch eine Wiederaufnahme für ein Jahr, wo sie sich zu Gunsten der Partei ausgewirkt hätte, unterlassen wird.

Dieser Judikatur kommt etwa Bedeutung zu, wenn Vorsteuern für einen anderen Zeitraum, als sie zustehen, geltend gemacht wurden oder wenn Erhöhungen von Einnahmen entsprechende Aufwandserhöhungen in einem anderen Verfahren gegenüberstehen. Die Nichtberücksichtigung solcher Vorsteuern bzw. solcher Aufwandserhöhungen kann somit zur Rechtswidrigkeit der zwecks Nichtanerkennung von Vorsteuern bzw. zwecks Berücksichtigung der höheren Einnahmenbeträge verfügten Wiederaufnahme führen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Bescheide bzw. die Bescheidbegründung der Erstbehörde sowohl inhaltlich auch verfahrensrechtlich mit Mängel behaftet sind.“

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdeentscheidung (BVE) mit folgender Begründung:

„Übersicht zeitlicher Ablauf:

Betriebsprüfungsbericht 28.11.2014

Wiederaufnahmeantrag durch Schreiben vom 11.08.2015 eingelangt am 13.08.2015 und erneuter Wiederaufnahmeantrag vom 23.10.2015.

Abweisung der Wiederaufnahme für die Einkommenssteuer 2012-2013 01-09/2014 sowie Abweisung der Wiederaufnahme für die Umsatzsteuer 2011-2013, 01-09/2014, teilweise Stattgabe der Wiederaufnahme für die Einkommenssteuer 2011 aufgrund fehlender Verlustvortragsberücksichtigung mit Bescheid vom 06.11.2015 (gesonderte Begründung vom 04.11.2015)

Erneuter Wiederaufnahmeantrag vom 26.04.2016

Zurückweisung dieses Wiederaufnahmeantrages (Bescheid vom 3.6.2016, gesonderte Begründung vom 1.6.2016 aufgrund „ne bis in idem“

Beschwerde vom 6.7.2016 gegen diese Zurückweisung, eingelangt mit 11.07.2016

In den beiden Wiederaufnahmeanträgen wurde nicht die grundsätzliche Schätzungsberechtigung bestritten, sondern lediglich um Herabsetzung der Bemessungsgrundlagen auf ein Drittel der geschätzten Gesamtsumme ersucht. Dies wurde wie folgt begründet:

- a) Die Berechnung der Lebenserhaltungskosten mit € 24.000 / Jahr seien außerhalb jeglicher Realität*
- b) Die zugerechneten Umsätze seien nie erzielbar gewesen, der Betrieb wurde alleine betrieben und außerdem seien diese Umsätze aufgrund eines Bandscheibenvorfalles (OP 12/2014) auch aus Krankheitsgründen nicht erzielbar gewesen*
- c) Sowohl die Lebensgefährtin als auch die Familie finanzielle Unterstützung geleistet hätten*
- d) Der Kontostand als auch die Kreditschulden beweisen, dass bereits seit Jahren um das Überleben der Fima gekämpft worden wäre*

Dazu wurde in der Begründung zum Bescheid vom 6.11.2015 nach Durchsicht des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung festgestellt, dass

- a) z.B. im Jahr 2012 um € 14.200 mehr in der Bank einbezahlt wurden als Bargeld vorhanden war und dabei noch kein Euro für Lebenshaltungskosten - weder vom Bankkonto noch von der Kassa- entnommen wurden (ähnlich 2011 - hier betrug der Überhang ca. € 12.000, 2013 Überhang ca. € 8.500)*
- b) seit Beginn der Tätigkeit jährlich Verluste aus dieser Tätigkeit erklärt wurden.*

Es war daher davon auszugehen, dass die Schätzung entsprechend den vorliegenden Unterlagen erfolgte und dass die erfolgten Zurechnungen schlüssig und nachvollziehbar sind.

Zum gegenständlichen Beschwerdeverfahren gegen die Zurückweisung des neuerlichen Wiederaufnahmeantrages ist anzuführen, dass zwar lt. Rechtsprechung wiederholte Wiederaufnahmen eines Verfahrens zulässig sind, wenn jeweils die diesbezüglichen Voraussetzungen vorliegen (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Allerdings kann eine neuerliche Wiederaufnahme nur aus anderen Gründen (als eine frühere Wiederaufnahme) verfügt werden (VWGH 23.3.1999, 97/14/0069; VWGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Jedoch wurde im neuerlichen Wiederaufnahmeantrag wiederum nur die Höhe der Schätzung beanstandet, daher wurden die gleichen Gründe angeführt wie bereits in der entschiedenen Sache.

Dass Sie bei der Schlussbesprechung rechtlich nicht vertreten waren und an einem Bandscheibenvorfall litten, wurde bereits im Antrag vom 11.8.2015 ausgeführt (Anmerkung: Die Wahl einer steuerlichen Vertretung obliegt dem Steuerpflichtigen und ist kein zwingender Bestandteil einer Schlussbesprechung. Ein Rückschluss, dass Sie der Besprechung nicht folgen konnten, kann nicht gezogen werden, zumal Sie im Schreiben vom 11.08.2015 sowohl die Abgabenhinterziehung, als auch die mangelhafte Buchführung und vorzeitige Entsorgung der Aufgaben nochmals bestätigen).

Dass Betriebsausgaben nicht berücksichtigt worden seien, entspricht ebenfalls nicht den rechtskräftig gewordenen Besteuerungsgrundlagen. Es stimmt zwar, dass eine reine Umsatzhinzurechnung erfolgte, dies aber unter dem Blickwinkel, dass bereits in den jährlichen Steuererklärungen die Aufwendungen geltend gemacht wurden und dies jährlich zu Verlusten führte.

Eine Berücksichtigung der SVA-Beiträge könnte gar nicht erfolgen, da bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung das Zufluss/Abfluss-Prinzip gilt und die nachträglich geltend gemachten Beträge erst 2016 vorgeschrieben wurden.

Dass die Privataufwendungen teilweise über das Firmenkonto gelaufen sind und dies vom Prüfer hätte berücksichtigt werden müssen - warum sich daraus eine andere Beurteilung ergeben sollte, ist nicht nachvollziehbar. Seitens der Prüfung wurde festgestellt, dass auf das Bankkonto mehr bar eingezahlt wurde als Bargeld vorhanden war. Dass dieses Geld aus verkürzten Umsätzen stammt, ist schlüssig und es wird auch nicht bestritten, dass Abgaben hinterzogen wurden. Ob dann in weiterer Folge von den ungeklärten Bankeingängen private oder betriebliche Aufwendungen getragen wurden, ist daher nicht entscheidungsrelevant.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass eine Erhebung der Finanzpolizei am 12.11.2013 zutage brachte, dass ein gewisser S gemeinsam mit Ihnen bei der Arbeit an einem PKW ertappt wurde - daher ist die Behauptung, dass Sie allein gearbeitet haben und daher diese Umsätze nicht möglich gewesen wären, nicht glaubwürdig.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre ist es das Ziel der Schätzung gemäß § 184 BAO, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei Ermittlung materieller Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl Schätzungsmethode steht Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. zB VWGH 28.08.2007, 2004/17/0211; 08.09.2009, 2009/17/0119; 10.08.2010 2009/17/0129).

Mit dem Vorbringen, dass die Herabsetzung auf ein Drittel der Schätzung realistisch wäre, kann der vorgenommenen Schätzung nicht wirksam entgegengetreten werden.

Die Zurückweisung wegen bereits entschiedener Sache erfolgte zu Recht - aber auch wenn wiederum in der Sache zu entscheiden gewesen wäre, hätte dies zu keinem anderen Ergebnis geführt, der Wiederaufnahmeantrag werde abgewiesen worden.“

Dagegen brachte der Bf. einen Vorlageantrag ohne Begründung ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Bericht vom 28.11.2014 wurde eine Außenprüfung über die Jahre 2011 bis 2013 sowie USt 1-9/2014 abgeschlossen (Schätzung aufgrund ungeklärter Bareinzahlungen sowie kein Nachweis über Mittelherkunft betreffend Lebenshaltungskosten). Die dazu ergangenen Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schreiben vom 11.8.2015 wurde um Herabsetzung der Bemessung auf ein Drittel der geschätzten Gesamtsumme beantragt (Hinweis: identes Schreiben wurde neuerlich am 23.10.2015 eingebracht). Dieser Antrag wurde als Wiederaufnahmeantrag gewertet und wurde mit Bescheiden vom 6.11.2015 (und gesonderter ausführlicher Begründung vom 4.11.2015) abgewiesen, hinsichtlich der Einkommensteuer 2011 wurden jedoch von Amts wegen die bisher nicht berücksichtigten Verlustvorträge 2008 bis 2010 berücksichtigt.

Einem Antrag auf Akteneinsicht vom 15.2.2016 wurde entsprochen, die angeforderten Bescheide 2011 bis 2013 sowie der Prüfungsbericht wurden übermittelt.

Mit Schreiben vom 26.4.2016 wurde ein neuerlicher Wiederaufnahmeantrag eingebracht, dieser wurde wegen entschiedener Sache zurückgewiesen, hinsichtlich des Antrages betreffend 1-9/2014 wurde mit Bescheid vom 7.6.2016 der Antrag abgewiesen, da mit Bescheid vom 5.3.2015 erklärungsgemäß der Umsatzsteuerjahresbescheid 2014 ergangen ist und damit dem Begehren bereits Rechnung getragen wurde.

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf unstrittigen Akteninhalt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß [§ 303 BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Strittig ist: Liegen neu hervorgekommene Tatsachen vor, die anderslautende Bescheide herbeigeführt hätten?

Neben dem Vorliegen eines Wiederaufnahmetatbestandes ist weitere Voraussetzung einer erfolgreichen Wiederaufnahme, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Kann dies für den vorgebrachten Wiederaufnahmegrund aus materiellrechtlichen Gründen ausgeschlossen werden, kann die Wiederaufnahme schon deswegen abgewiesen werden und muss der Wiederaufnahmegrund erst gar nicht näher verfahrensrechtlich geprüft werden (vgl. zB VwGH 25. 9. 2012, [2009/17/0049](#)).

Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel - das sind solche, die schon vor Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (nova reperta) - kommen als tauglicher Wiederaufnahmegrund iS des Neuerungsstatbestandes (§ 303 Abs 1 lit b) in Betracht. Erst nach Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe.

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 303, Rz 11-14).

Die Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung, die zu begründen ist, hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs. 1) grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen (vgl. *Ellinger aaO*, Rz 31).

Gegen eine Wiederaufnahme im Rahmen des Ermessens spricht insbesondere die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen (vgl. zB VwGH 22. 4. 2009, [2006/15/0257](#)).

Da im Streitfall lediglich die Wiederaufnahmebescheide zur Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, nicht aber die Einkommen- und Umsatzsteuersachbescheide als solche Gegenstand der Anfechtung waren, hat eine Überprüfung dahingehend, ob das steuerliche Ergebnis der Höhe nach berechtigt ist, zu unterbleiben.

Zu überprüfen ist jedoch, ob die zur Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide angeführten Wiederaufnahmegründe dem Grunde nach geeignet waren, im Spruch anderslautende Bescheide herbeizuführen, d. h. mit anderen Worten, ob die Wiederaufnahmebescheide zu Recht ergangen sind.

Im Hinblick auf die Aktenlage gelangte das Gericht zur Überzeugung, dass die im Zuge der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen (siehe oben) dem Grund nach geeignet waren, die Erstbescheide herbeizuführen.

Die solcherart festgestellten Tatsachen sind erst im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommen.

Gemäß [§ 131 Abs. 2 BAO](#) sind Bücher und Aufzeichnungen so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Es ist jedoch an dieser Stelle - wie oben ausgeführt - über die Höhe der getroffenen Zuschätzungen mangels angefochtener Sachbescheide nicht abzusprechen.

Es wird auf die ausführliche Begründung der Abweisung des ersten Wiederaufnahmesantrages hingewiesen. Die Abgabenbehörde erachtete die Zurechnung auch nach einer weiteren Überprüfung im durchgeführten Ausmaß aus mehreren Gründen für schlüssig (siehe Begründung vom 4.11.2015 - zB wurden 2012 um € 14.200,-- mehr in die Bank einbezahlt als Bargeld vorhanden war und dabei noch kein Euro für Lebenshaltungskosten . weder vom Bankkonto noch von der Kassa - entnommen wurde, ähnlich 2011 - hier betrug der Überhang ca. € 12.000, 2013 Überhang ca. € 8.500,--, auch wurden seit Beginn der Tätigkeit jährlich Verluste aus dieser Tätigkeit erklärt).

Der neuerliche Antrag wurde wegen entschiedener Sache zurückgewiesen - Anträge sind unter anderem dann zurückzuweisen, wenn in ein und derselben Sache die Abgabenbehörde bereits einmal rechtskräftig entschieden hat (Grundsatz "ne bis in idem"). Auf die ausführlichen Begründungen sowohl in der Zurückweisung als auch in der Beschwerdevorentscheidung wird hingewiesen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass aber auch ein neuerliches Eingehen auf das Vorbringen zu keinem anderen Ergebnis führen kann. Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass im ersten Wiederaufnahmeantrag aus dem Jahr 2015 die Schätzungsbefugnis bejaht wird. Im neuerlichen (streitgegenständlichen) Antrag wird die ersatzlose Aufhebung beantragt, auf die ungeklärten Bankeingänge wird z.B. gar nicht eingegangen. Hinzuwiesen ist weiters darauf, dass die Aussagen über die privaten Überweisungen vom betrieblichen Bankkonto aktenkundig waren (der Prüfer hat das Bankkonto elektronisch archiviert, nicht ersichtlich sind Abhebungen für den privaten Bedarf - siehe auch in den vorgelegten Aktenteilen Unterlagen BP 2011,

Unterlagen BP 2012 und Unterlagen BP 2013), daher dies in die Beurteilung miteingeflossen ist.

Wie in der Beschwerde ausgeführt ist entscheidend, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt bereits vollständig bekannt gewesen ist (VwGH 24.2.2004, [2000/14/0186](#)) - da dies der Fall war, wäre auch bei Eingehen auf den Wiederaufnahmeantrag eine Abweisung auszusprechen gewesen.

Abschließend wird nochmals auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 28.7.2016 verwiesen.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Anforderungen, die an eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerichtet werden, sind klar aus der Gesetzeslage ableitbar. Darüber hinaus waren im Streitfall Sachverhaltsfragen zu beurteilen, wie sie einer Revision nicht zugänglich sind.

Wien, am 18. Februar 2021