

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Dr. Elfriede Murtinger sowie die fachkundige Laienrichterin Mag Andrea Prozek und den fachkundigen Laienrichter Gerald Cuny-Kreuzer in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., Bruck-Hainburger Straße 1, 2320 Schwechat, über die Beschwerde vom 13. März 2020 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 14. Februar 2020 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2013, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. August 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Nadine Stefanie Bernold zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### a) Wiederaufnahmsantrag vom 19.11.2019:

In seinem Schreiben vom 19.11.2019 beantragte der Beschwerdeführer, das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2013 gemäß § 303 BAO wiederaufzunehmen und begründete dies folgendermaßen:

Der Beschwerdeführer sei mit Bescheid vom 03.09.2014 zur Einkommensteuer 2013 veranlagt worden.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens werde auf die folgenden Umstände gestützt, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte:

Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2000 die Berufsbefugnis eines „Selbständigen Buchhalters“ gemäß § 2 WTBG (in der Fassung BGBl I Nr 58/1999) erworben und sei somit gemäß § 163 Abs. 2 WTBG (in der Fassung BGBl I Nr 58/1999) Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder geworden. Gemäß § 3 Abs. 1 der Satzung der Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sei er somit ab dem Erwerb seiner Berufsbefugnis den Bestimmungen der Pensionsvorsorge der Kammer der Wirtschaftstreuhänder unterlegen.

Gemäß den Bestimmungen des Bilanzbuchhaltergesetzes habe er die Berufsbefugnis als „Bilanzbuchhalter“ erworben. § 96 Abs. 2 Bilanzbuchhaltergesetz (in der Fassung BGBl I Nr. 161/2006) habe den Bilanzbuchhaltern ein Wahlrecht auf Mitgliedschaft in der Wirtschaftskammer oder in der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (vgl. auch § 163 Abs. 2 Z 2 WTBG in der Fassung BGBl I Nr. 161/2006) eingeräumt. Der Beschwerdeführer habe dieses Wahlrecht derart ausgeübt, dass er in der Kammer der Wirtschaftstreuhänder verblieben sei, weswegen er weiterhin der Pensionsvorsorge der Kammer der Wirtschaftstreuhänder unterlegen sei.

Aufgrund der Änderungen des § 96 Bilanzbuchhaltergesetz und des § 163 WTBG durch das BGBl I Nr. 32/2012 sei das angeführte Wahlrecht aufgehoben worden, und die Bilanzbuchhalter, die zuvor Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder gewesen seien, seien ex lege am 01.01.2013 aus dieser ausgeschieden und Mitglieder der Wirtschaftskammer geworden. Ein weiteres Zutun der betroffenen Bilanzbuchhalter sei dafür nicht erforderlich gewesen, ein weiteres Wahlrecht sei ihnen nicht eingeräumt worden.

Gemäß § 3 Abs. 1 der Satzung der Vorsorgeeinrichtung der Kammer in der 2013 anzuwendenden Fassung (Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuhänder 1/2014) seien natürliche Personen, die ordentliche Mitglieder der Kammer der Wirtschaftstreuhänder gewesen seien, der Pensionsvorsorge der Kammer der Wirtschaftstreuhänder unterlegen.

§ 7 Abs. 1 der Satzung habe wie folgt gelautet:

*„Bei Beendigung der ordentlichen Mitgliedschaft vor Eintritt des Leistungsfalles haben die AWB (= Anwartschaftsberechtigten) binnen sechs Wochen dem Ausschuss mitzuteilen, ob das auf dem Pensionskonto angesammelte Guthaben:*

- a) ausbezahlt werden soll oder*
- b) beitragsfrei bis zur Alterspension stehen bleiben und weiter am Veranlagungsüberschuss teilnehmen soll oder*
- c) in eine Pensionskasse oder eine Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 Pensionskassengesetzes, BGBl Nr 281/1990 in der jeweils gültigen Fassung (PKG), oder*

- d) *in eine betriebliche Kollektivversicherung oder Gruppenrentenversicherung eines neuen Arbeitgebers, oder*
- e) *in eine Einrichtung der zusätzlichen Pensionsversicherung nach § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 189/1955 in der jeweils gültigen Fassung (ASVG), oder*
- f) *in eine nach dem Kapitaldeckungsverfahren gestaltete Vorsorgeeinrichtung nach § 50 Abs. 3 der Rechtsanwaltsordnung, RGBl. Nr. 96/1868 in der jeweils gültigen Fassung (RAO) übertragen werden soll.*

*Gibt der AWB binnen sechs Wochen keine Mitteilung ab, ist die Anwartschaft beitragsfrei zu stellen.“*

Der Beschwerdeführer habe dieses Wahlrecht derart ausgeübt, dass er die Auszahlung des auf seinem Pensionskonto angesammelten Guthabens verlangt habe. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder habe das auf seinem Pensionskonto angesammelten Guthaben ausgezahlt und dem Finanzamt in der Folge einen Lohnzettel übermittelt.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2013 habe das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf die betreffenden Einkünfte dem Einkommensteuertarif des § 33 Abs. 1 EStG 1988 unterzogen.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26.04.2017, Ro 2015/13/0020, würden aber derartige Pensionsabläsen dem ermäßigten Steuersatz von 6% nach § 67 Abs. 4 EStG 1988 in der 2013 anzuwendenden Fassung unterliegen. Diese Bestimmung habe wie folgt gelautet:

*„Die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehlichung geleistet werden, wird so berechnet, daß die auf die letzte laufende Witwer- oder Witwenpension entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung der Witwer- oder Witwenpension mit 6%. Diese Bestimmungen sind auch anzuwenden*

- *auf die Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sowie*
- *auf Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG und vergleichbare Abfindungen im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.“*

Auf Grund des § 7 Abs. 1 lit. a leg. cit. habe der Ausschuss der Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bei der Erledigung seines Antrages kein Ermessen im Sinne der Erkenntnisse des VwGH vom 26.06.2003, 2002/13/0003, und vom 26.04.2017,

Ro 2015/13/0020 gehabt. Durch die Wahl auf Auszahlung sei der Verlust des Anspruches auf Pensionsleistungen im Sinne des VwGH vom 26.04.2017, Ro 2015/13/0020, eingetreten.

Die Voraussetzungen des § 67 Abs. 4 EStG 1988 in der 2013 anzuwendenden Fassung seien somit vorgelegen. Die Kenntnis dieses Umstandes hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Der Beschwerdeführer stelle daher den Antrag, das Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2013 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO wiederaufzunehmen und die ihm von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Jahr 2013 bezahlte Pensionsablässe von 29.512,42 Euro mit dem ermäßigten Steuersatz von 6% gemäß § 67 Abs. 4 EStG 1988 in der 2013 anzuwendenden Fassung zu besteuern.

Der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 03.09.2014 stelle eine Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO dar, das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2013 verjähre daher erst am 31.12.2019, weshalb der Antrag rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO sei.

#### **b) Bescheid vom 14.02.2020:**

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Antrag vom 20.11.2019 auf Wiederaufnahme des Verfahrens des mit Einkommensteuerbescheid 2013 vom 03.09.2014 abgeschlossenen Verfahrens mit der Begründung abgewiesen, dass keine Tatsachen neu hervorgekommen seien. Der Umstand, dass es sich (bei dem im Lohnzettel der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ausgewiesenen Betrag) um eine Pensionsabfindung handle, sei dem Beschwerdeführer bekannt gewesen. Es lägen daher keine vom Gesetz geforderten neu hervorgekommenen Tatsachen vor.

Die Änderung der Rechtsprechung stelle keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Es hätten sich ja im Tatsachenbereich die Einkünfte nie geändert, sondern lediglich die Besteuerung dieser Bezüge.

#### **c) Beschwerde vom 13.03.2020:**

In der nunmehr vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers unter Vorlage der erteilten Vollmacht eingebrachten Beschwerde wurde unter Verweis auf Ritz, BAO-Kommentar, 6. Aufl. 2017, §303 Tz 24, eingewandt, es sei maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweise biete die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen

Rechnung zu tragen. Relevant sei daher nicht, ob dem Abgabepflichtigen, sondern ob dem Finanzamt bekannt gewesen sei, dass es sich bei den fraglichen Einkünften um eine Pensionsabfindung gehandelt habe.

Das Finanzamt habe im Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2013 weder einen Vorhalt erlassen noch ein Ersuchen um Ergänzung gestellt, um den Sachverhalt zu erforschen. Das entscheidungsrelevante Sachverhaltselement, dass es sich um eine Pensionsabfindung gehandelt habe, sei dem Finanzamt bisher unbekannt gewesen.

Es werde daher neuerlich der Antrag gestellt, das Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2013 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO wiederaufzunehmen und die dem Beschwerdeführer von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Jahr 2013 bezahlte Pensionsablässe von 29.512,42 Euro mit dem ermäßigten Steuersatz von 6% gemäß § 67 Abs. 4 EStG 1988 in der 2013 anzuwendenden Fassung zu besteuern.

Des Weiteren stellte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers folgende Anträge:

- auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO,
- auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 BAO,
- auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 BAO.

#### **d) Beschwerdeentscheidung vom 15.12.2020:**

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung als unbegründet ab und führte in der zusätzlich ergangenen Begründung nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der anzuwendenden rechtlichen Bestimmungen aus, der Verwaltungsgerichtshof halte in ständiger Rechtsprechung (bspw. VwGH 19.10.2016, 2014/15/0058) fest, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des die Wiederaufnahme des Verfahrens begehrenden Antragstellers zu beurteilen sei. Daher gingen die Ausführungen in der Beschwerde, wonach es auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde ankomme, ob Tatsachen neu hervorgekommen seien, ins Leere. Nur bei einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens sei das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht der Abgabenbehörde zu beurteilen.

Dass es sich bei dem auf dem Lohnzettel ausgewiesenen Betrag von EUR 29.512,42 um eine Pensionsabfindung gehandelt habe, sei dem Beschwerdeführer bekannt gewesen. Dieser Umstand stellte für den Beschwerdeführer keine neue Tatsache dar. Was sich für den Beschwerdeführer neu ergeben habe, sei vielmehr die steuerliche Behandlung dieser Pensionsabfindung. So habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26.04.2017, 2015/13/0020, dargetan, dass die von einem Rechtsanwalt bezogene Teilabfindung einer Zusatzpension nicht dem progressiven Einkommensteuertarif unterliege, sondern mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 4 Teilstrich 1 EStG 1988 zu besteuern sei. Neue Erkenntnisse in

Bezug auf die rechtliche Beurteilung der Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage gewonnen würden - seien aber nicht „Tatsachen“ (vgl. VwGH 17.09.1990, 90/15/0118, VwGH 26.04.1994, 91/14/0129 u.a.). Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stelle weder eine neue Tatsache noch ein (neu hervorgekommenes) Beweismittel dar (vgl. VwGH 26.04.1994, 91/14/0129 u.a.).

Da weder eine Tatsache noch ein Beweismittel neu hervorgekommen sei bzw. auch kein anderer im Gesetz genannter Wiederaufnahmegrund vorliege, könne auch keine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen erfolgen, weswegen für eine Ermessensübung von vornherein kein Raum bleibe.

Die Beschwerdeentscheidung wurde dem Beschwerdeführer persönlich und nicht zuhanden seines steuerlichen Vertreters übermittelt.

#### **e) Vorlageantrag vom 19.01.2021:**

Im vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers eingebrachten Vorlageantrag wandte sich dieser gegen die Auffassung des Finanzamtes, der Umstand, dass *„Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind“*, sei aus der Sicht des Antragstellers und nicht aus der Sicht der Abgabenbehörde zu beurteilen.

§ 303 Abs. 1 BAO i. d. F. FVwGG 2012 umschreibe in seiner lit. b) den hier in Betracht kommenden Wiederaufnahmegrund damit, dass *„Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind“*.

Um diesen Satz zu verstehen, müsse man sich die Formulierung der Vorgängerbestimmung *„Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne - grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten“* - vor Augen halten. Aus der Neuformulierung des Tatbestandes sei ersichtlich, dass Tatsachen oder Beweismittel gegenüber dem abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien. Das Gesetz stelle hinsichtlich des Neuhervorkommens von Tatsachen und Beweismitteln auf das abgeschlossene, also das wiederaufzunehmende Verfahren ab. Maßgebend sei daher, welche Tatsachen und Beweismittel dem wiederaufzunehmenden Verfahren zugrunde gelegen seien.

Bereits nach der Rechtslage seit der Novellierung des BAO durch BGBl. I Nr. 97/2002 sei die Kenntnis der Partei (§ 78 BAO) vom Wiederaufnahmegrund bereits während des wiederaufzunehmenden Verfahrens einer Wiederaufnahme nicht entgegengestanden, sofern die Partei an der Geltendmachung der Tatsachen oder Beweismittel im Verfahren nur geringes Verschulden getroffen habe. Anderenfalls wäre die Änderung mit BGBl. I Nr. 97/2002 weitgehend ins Leere gegangen.

Beantragte und amtswegige Wiederaufnahme seien mit dem FVwGG 2012 gleichlautend geregelt worden, auf ein Verschulden der Partei (§ 78 BAO) an der mangelnden Geltendmachung im wiederaufzunehmenden Verfahren komme es nach der geltenden Rechtslage ebenso wenig – wie schon bisher - auf ein Verschulden der Behörde an.

Seien die von der Partei (§ 78 BAO) nunmehr beigebrachten Tatsachen oder Beweismittel im wiederaufzunehmenden Verfahren nicht verfahrensgegenständlich gewesen, seien diese - freilich nach wie vor unter der Voraussetzung, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte - taugliche Wiederaufnahmetitel.

Seien die Tatsachen oder Beweismittel nur der Partei (§ 78 BAO), nicht aber der Behörde bekannt gewesen, und habe die Behörde daher im wiederaufzunehmenden Verfahren auf diese Tatsachen oder Beweismittel nicht Bedacht nehmen können, stehe dieser Umstand einer Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) nicht entgegen

Seien Tatsachen oder Beweismittel gegenüber dem abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen, seien diese also - aus welchen Gründen immer - nicht dem abgeschlossenen Verfahren zugrunde gelegt worden, und seien diese geeignet, allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen, seien die Tatbestandsvoraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO i. d. F. FVwGG 2012 gegeben.

**f) Vorlagebericht vom 28.06.2022:**

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte unter Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichtes die Abweisung der Beschwerde.

**g) Mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat am 02.08.2022:**

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung erklärte der Vertreter des Beschwerdeführers auf Befragen durch die Vorsitzende, die Beschwerdevorentscheidung sei ihm im Original zugekommen. Des Weiteren führte er aus wie bisher und zitierte die Ausführungen in Ritz/Koran BAO<sup>7</sup> zu § 303 BAO.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

#### **1.1. Betreffend Zulässigkeit des Vorlageantrages:**

Der mit einer Vollmacht gemäß WTBG ausgestattete steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers beehrte in seiner am 13.03.2020 beim Finanzamt eingelangten Beschwerde die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

Das Finanzamt erließ am 15.12.2020 eine Beschwerdeentscheidung, die sie jedoch an den Beschwerdeführer selbst adressierte, der sie aber im Original seinem steuerlichen Vertreter übergab.

#### **1.2. Betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2013:**

Der Beschwerdeführer ist seit 2006 Bilanzbuchhalter und hatte sich im Rahmen des ihm gemäß § 96 Bilanzbuchhaltergesetz eingeräumten Wahlrechtes für eine Mitgliedschaft in der Kammer der Wirtschaftstreuhänder entschieden. Aufgrund der Novellierung des § 96 Bilanzbuchhaltergesetz wurde ihm ab 01.01.2013 die Mitgliedschaft in der Kammer der Wirtschaftstreuhänder verwehrt, und er wurde ex lege Mitglied der Wirtschaftskammer.

Die von ihm bis dahin bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder einbezahlten Pensionsbeiträge wurden ihm auf seinen Antrag hin 2013 ausbezahlt, und wurden im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit dem Regelsteuersatz besteuert. Dem Finanzamt war anlässlich der Bescheiderlassung nicht bekannt, dass es sich bei der im Lohnzettel der Kammer der Wirtschaftstreuhänder erfassten Zahlung um die Rückzahlung der auf dem Pensionskonto einbezahlten Pensionsbeiträge handelte.

### **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und dem Vorbringen des Beschwerdeführers und seines steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung. Er ist auch nicht strittig.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):**

##### **3.1.1. Betreffend Zulässigkeit des Vorlageantrages:**

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO kann gegen eine Beschwerdeentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdeentscheidung zu enthalten.

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO ist für Vorlageanträge § 260 Abs. 1 BAO (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung) sinngemäß anzuwenden.

Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt gemäß § 264 Abs. 5 BAO dem Verwaltungsgericht.

Gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 lit. a BAO bei schriftlichen Erledigungen abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen durch Zustellung.

Gemäß § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen, soweit in der BAO - für den Beschwerdefall unerheblich - nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 9 Abs. 1 Zustellgesetz können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde gemäß § 9 Abs. 3 Zustellgesetz, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

Die Bevollmächtigung einer (natürlichen oder juristischen) Person oder einer eingetragenen Personengesellschaft hat gegenüber einer Behörde insbesondere zu erfolgen

- durch Vorlage der Vollmachtsurkunde (§ 83 Abs. 1 BAO),
- mündlich (vgl. § 83 Abs. 3 BAO) oder
- durch Berufung auf die Vollmacht (bspw. gemäß § 77 Abs. 11 WTBG 2017).

Eine allgemeine Vollmacht umfasst grundsätzlich auch die Zustellungsbevollmächtigung (vgl. VwGH 12.09.2002, 2001/15/0158; 26.02.2014, 2012/13/0051; 28.10.2014, 2012/13/0102; 15.12.2020, Ra 2019/02/0137; sowie *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, ZustG, § 9, III. Erteilung der Zustellungsvollmacht, Rz 20).

Unterbleibt entgegen § 9 Abs. 3 ZustG die Bezeichnung des Zustellungsbevollmächtigten als Empfänger und erfolgt die Zustellung an den Vertretenen, so ist sie unwirksam. Eine Sanierung ist nach § 9 Abs. 3 zweiter Satz ZustG möglich, wenn das Schriftstück dem Bevollmächtigten tatsächlich zukommt (vgl. *Ritz/Koran* aaO Rz 24).

Ein tatsächliches Zukommen setzt voraus, dass der Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstückes kommt (vgl. VwGH 18.04.1988, 87/12/0043, ZfVB 1989/1/248; 20.11.2019, Fr 2018/15/0011; auf die Erlangung der Gewahrsame abstellend VwGH 17.01.1997, 94/07/0043, ZfVB 1998/1/166; VwGH 16.09.2009, 2006/05/0080).

Von wem und auf welche Weise und an welchem Ort der Empfänger die für ihn bestimmte Sendung erhält, ist nicht maßgebend (vgl. *Raschauer/Riesz* in *Frauenberger-Pfeiler/Sander/Wessely*, Zustellrecht<sup>2</sup>, § 7 ZustG Rz 5; *Stumvoll* in *Fasching/Konecny*<sup>3</sup>, II/2, § 7 ZustG Rz 16/1; *Ritz/Koran* aaO ZustG § 7 Rz 7).

Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Beschwerdeentscheidung voraus (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0146; 08.02.2007, 2006/15/0373; BFG 03.11.2015, RV/7102328/2015; 03.08.2016, RV/7103611/2016; 16.11.2020, RV/6100360/2020). Vorher gestellte Vorlageanträge sind vom Verwaltungsgericht zurückzuweisen (vgl. *Ritz/Koran* BAO<sup>7</sup>, § 264 Rz 6).

Im gegenständlichen Fall wurde die Beschwerdeentscheidung trotz Berufung auf die vorgelegte Vollmacht des steuerlichen Vertreters, die auch eine Zustellvollmacht umfasste, an den Beschwerdeführer persönlich adressiert.

Da dieser aber das Schriftstück seinem bevollmächtigten Vertreter im Original überbrachte und der Zustellungsbevollmächtigte daher tatsächlich in den Besitz der Beschwerdeentscheidung kam, wurde der Zustellmangel gemäß § 9 Abs. 3 ZustG geheilt und die Beschwerdeentscheidung letztendlich rechtswirksam zugestellt.

Somit war es auch zulässig, innerhalb eines Monats ab Erhalt der Beschwerdeentscheidung einen Vorlageantrag zu stellen.

### **3.1.2.: Betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2013:**

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a. der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b. Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c. der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt zum Gesetzeswortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b BAO in seinem Erkenntnis vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, in den Rzen 20 ff Folgendes fest:

*Die Wendung ‚im abgeschlossenen Verfahren‘ beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO<sup>5</sup> § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung ‚im abgeschlossenen Verfahren‘ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH vom 26. November 2015, Ro 2014/15/0035).*

*Mit dem FVwGG 2012 erfolgte eine Harmonisierung der Wiederaufnahme von Amts wegen mit jener auf Antrag (vgl. auch diesbezüglich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 2007 BlgNR 24. GP 22). Nicht geändert wurde aber insbesondere, dass der Wiederaufnahmeantrag u.a. die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten hat (§ 303a lit. b BAO idF vor FVwGG 2012; § 303 Abs. 2 lit. b BAO idF FVwGG 2012).*

*Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 14. Mai 1991, 90/14/0262).*

*Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat sohin - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel ‚neu hervorgekommen sind‘. Damit setzt aber diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sind. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Gleiches gilt spiegelbildlich für die Wiederaufnahme von Amts wegen, bei der die - für die Behörde - neu hervorgekommenen Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid anzuführen sind.“*

Nach der in der Folge ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. bspw. VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036; VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071; VwGH 24.02.2021, Ra 2020/15/01059 sowie VwGH 23.03.2022, Ra 2021/15/0100) wurde die Rechtsfrage zur Reichweite der antragsgebundenen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF

FVwGG 2012 und zur diesbezüglichen Bedeutung des Kenntnisstandes der Partei bereits mit Erkenntnis vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058, beantwortet. Demnach hat ein Antrag auf Wiederaufnahme - bei Geltendmachung des Wiederaufnahmetatbestandes der neu hervorgekommenen Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel für den Steuerpflichtigen „neu hervorgekommen sind“. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem derartigen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist.

Die Wiederaufnahme auf Antrag erfordert somit, dass es sich um eine für den Antragsteller neu hervorgekommene Tatsache handelt.

Im gegenständlichen Fall war dem Beschwerdeführer aber schon im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides bewusst, dass es sich bei der im Lohnzettel der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ausgewiesenen Zahlung um die von ihm beantragte Rückzahlung des auf seinem Pensionskonto angesammelten Guthabens gehandelt hat.

Demnach sind aber für den Beschwerdeführer keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO rechtfertigen würden.

Die belangte Behörde hat daher den dahingehenden Antrag des Beschwerdeführers zu Recht abgewiesen.

Der vom Vertreter des Beschwerdeführers zitierte Kommentar, *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, hält zwar in Rz 47 zu § 303 mit folgender Aussage: „*Zum Obiter dictum des VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, wonach für die Wiederaufnahme auf Antrag die Sicht des Antragstellers maßgebend sei, siehe zB Rzeszut, SWK 2017, 396; Sutter, AnwBl 2017, 45. Der VwGH begründet diese Rechtsansicht lediglich mit § 303 Abs 2 lit b.*“, seine Zweifel zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs weiterhin aufrecht, gesteht aber trotz gegenteiliger Ansicht Folgendes zu:

*„Nach VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036, ist die Rechtsfrage zur Bedeutung des Kenntnisstandes der Parteien im Erkenntnis vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, bereits beantwortet, sodass keine grundsätzliche Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG mehr vorliegt. Auch nach VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071 (ebenso zB VwGH 24.02.2021, Ra 2020/15/0105), erfordert die Wiederaufnahme auf Antrag, dass es sich um eine für den Antragsteller neu hervorgekommene Tatsache handelt.“*

Daraus leitet der Kommentar *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, auch in Rz 10 zu § 303 ab, dass als Folge der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beim Neuerungsstatbestand eine Wiederaufnahme auf Antrag in der Regel nicht zulässig sei.

### **3.2. 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.

Da die Beurteilung der Fragen,

- ob die Beschwerdeentscheidung rechtswirksam ergangen ist, sowie
- aus wessen Sicht das Neuhervorkommen von Tatsachen in einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit b BAO zu beurteilen ist,

im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. August 2022