

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin I. in der Beschwerdesache Bf., Adresse-Bf., vertreten durch Geschäftsführer, als Geschäftsführer, Adresse-Bf., über die Beschwerde vom 28. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 23. Jänner 2019 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

Das Finanzamt erließ am **17.01.2018** den **Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2016**. Die Veranlagung erfolgte wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO. Sämtliche Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Eingabe vom **17.01.2019** stellte die Bf. den **Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Festsetzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2016**. Dem Wiederaufnahmeantrag legte sie die ausgefüllten Abgabenerklärungen 2016 mit weitaus niedrigeren Bemessungsgrundlagen bei.

In ihrem Wiederaufnahmeantrag räumte die Bf. ein, dass die Schätzungen grundsätzlich zu Recht erfolgt seien, da sie keine Steuererklärungen eingereicht habe. Die Ursache der Versäumnis liege darin, dass ihre ehemalige Steuerberaterin von ihrem Retentionsrecht Gebrauch gemacht habe, weshalb ihr erst nach Bezahlung der fälligen Honorarnoten die Buchhaltung zur Verfügung gestellt worden sei. Die Bf. habe anhand der vorgelegten

Saldenliste den Jahresabschluss erstellen können. Die der Schätzung zu Grunde liegenden Beträge seien jedoch weit überhöht.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 BAO betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2016 mit **Bescheiden vom 23.01.2019** ab. Es seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen.

In der gegen die Abweisungsbescheide eingebrachten **Beschwerde** beantragte die Bf., die Abweisungsbescheide mittels BVE ersatzlos aufzuheben und die Wiederaufnahme antragsgemäß zu verfügen oder alternativ von Amts wegen durchzuführen.

Wie bei jeder steuerlichen Außenprüfung habe auch hier die Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit. Es gelte, diese (und damit Steuergerechtigkeit) herzustellen. Die Schätzung sei ein Beweisverfahren, dem eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei (für viele VwGH 23.04.19 98,97/15/00 76; Ritz, BAO⁶, § 184 Tz. 3). Nach dem Grundsatz des stärksten Beweises sei ein fehleranfälliges Beweisverfahren, das zu einem unwirklichen Ergebnis geführt habe, durch ein solches zu ersetzen, das der Lebenswirklichkeit am nächsten kommt. Konkret habe das Finanzamt mittels Schätzung einen Jahresgewinn von € 40.000,00 unterstellt. Tatsächlich habe die Bf. im selben Jahr einen Jahresverlust von € 18.248,00 erlitten (Erlöse von € 37.520,79 abzüglich Betriebsausgaben von € 55.768,79). Solcherart liegen neue Tatsachen und Beweismittel reichlich vor. Jede einzelne Ist-Zahl auf Einnahmen- (z.B. VwGH 27. 11. 2001,97/14/0110) und Ausgabenseite sei ein Wiederaufnahmegrund (vgl. BMF 14.6.2006, BMF- 010103/0053- V/2006).

Die Wiederaufnahme sei vorzeichenneutral:

Wenn eine unversteuert gebliebene Einnahme von z.B. € 1000,00 (oder weniger) den Eingriff in die Rechtskraft des bisherigen Sachbescheides rechtfertige, gelte dies erst recht im vorliegenden Fall, bei dem zwischen dem Schätzungs- und dem Ist-Ergebnis rund € 60.000,00 liegen.

Das Finanzamt erließ den **Vorhalt vom 09.05.2019**:

„Nach der Rechtslage ab dem 1. Jänner 2014 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag wiederaufgenommen werden, wenn

- 1. der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder*
- 2. Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- 3. der Bescheid von Vorfragen abhängig war.*

Rechtliche Würdigung und Erwägungen:

Wie vom Verwaltungsgerichtshof 2016 ausgesprochen wurde, muss die als Wiederaufnahmegrund herangezogene Tatsache bei einer beantragten Wiederaufnahme für den Antragsteller neu hervorgekommen sein. Tatsachen, die diesem schon immer bekannt waren, reichen nicht aus.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag der Antragsteller. Dem Finanzamt steht es nicht zu, diese Gründe zu prüfen und es ist auch nicht zulässig, selbst einen vom Antragsteller nicht ins Treffen geführten Wiederaufnahmegrund heranzuziehen.

Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind.

Damit setzt die Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bekannt geworden sind. Um eine Wiederaufnahme zu ermöglichen, muss der taugliche Wiederaufnahmegrund für die Partei neu hervorgekommen sein.

Es war bekannt, dass Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für das Jahr 2016 vorzulegen sind und wurde an die Abgabe der Erklärungen auch erinnert. Die Ergebnisse der Schätzung nach § 184 BAO wurden am 17.1.2018, somit lagen zum 21.1.2019 keine neuen Tatsachen vor und war der Antrag daher zu Recht abzuweisen.

Erwägungen zu den Begründungen der Beschwerde:

Mit der Schätzung der Bemessungsgrundlagen mit Bescheid vom 17.1.2018 wurde Ihnen bekannt, dass, wie im Punkt 2 der Begründung angeführt, die Schätzung der Lebenswirklichkeit nicht nahe kommt und der vom Finanzamt unterstellte Jahresgewinn nicht richtig ist.

Mit der Schätzung der Bemessungsgrundlagen mit Bescheid vom 17.1.2018 wurde Ihnen weiters bekannt, dass, wie im Punkt 3 und 4 der Begründung angeführt, Einnahmen oder Ausgaben unberücksichtigt blieben, und dass das Schätzungsergebnis nicht die tatsächlichen Geschäftsvorgänge widerspiegeln.

An dieser Stelle ist zu erwähnen, dass allgemein anerkannt ist, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss diese mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Somit wurden die Ergebnisse der Schätzung schon im Jänner 2018 bekannt und sind im Jänner 2019 nicht mehr neu.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach 303 BAO setzt neue Tatsachen voraus, somit zielt das im Punkt 1 der Begründung angeführte Argument der Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit ins Leere.

Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag sind somit nicht erfüllt und ist die Beschwerde abzuweisen.“

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 17.05.2019** führte die Bf. aus, dass bei der vom Finanzamt vertretenen Rechtsauffassung eine Wiederaufnahme auf Antrag gänzlich unmöglich gemacht worden sei. An der Verwaltungsgerichtsbarkeit habe sich jedoch nichts geändert.

Das Finanzamt erließ eine **abweisende Beschwerdeverentscheidung (BVE)**. Neue Tatsachen oder Beweismittel seien nicht hervorgekommen. Es verwies auf die Ausführungen im Vorhalt vom 09.05.2019.

Die Bf. stellte einen **Vorlageantrag**. § 303 BAO sei zwar durch das FVwGG 2012 (BGBl I 2014/13) geändert worden, doch gehe damit keine inhaltliche Abänderung einher (so explizit VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035; Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 3).

Nach der vom Finanzamt hier (konkret im Vorhalt vom 9.5.2019) vertretenen Auffassung sei die Wiederaufnahme zu Gunsten der Partei totes Recht, weil bei ihr neu hervorgekommene Tatsachen/Beweise kaum denkbar, ja geradezu völlig ausgeschlossen seien. Nach einem selbstverständlichen Grundsatz dürfe eine Rechtsvorschrift nicht so ausgelegt und gehandhabt werden, dass sie inhaltslos und damit entbehrlich werde (zB VfSlg 9185/1981, 13.162/1992; 15.700/1999; VwGH verstärkter Senat 24.5.1963, 245/62, VwSlg 6035/A; verstärkter Senat 23.3.1981, 3374/78, VwSlg 10.402/A; 22.10.1987, 87/09/0194, VwSlg 12.567/A; 20.6.1990, 90/16/0055, VwSlg 6517/F; 3.10.2002, 97/08/0600; 23.10.2008, 2006/16/0037; OGH 15.9.1992, 10 Obs 169/92, JBl 1993, 257; 23.1.2001, 7 Ob I/01z).

Zudem messe das Finanzamt mit zweierlei Maß zu Lasten der Bf., wie dieser Fall bei einem Vorzeichenwechsel schlüssig beweise: Während die aufbereiteten Besteuerungsgrundlagen der Bf. nicht zur Zufriedenheit der Behörde ausgefallen seien, so dürfe - ja müsse - sie diese auf dem Schätzungsweg erhöhen. Im umgekehrten - hier gegebenen - Fall sei die wirklichkeitsfremde Schätzung durch das Finanzamt Dauerzustand, weil selbst die nachträgliche Aufbereitung des Zahlenmaterials kein Wiederaufnahmegrund sei.

Die Argumentation des Finanzamtes im Vorhalt sei unpräzise. Dort sei von "neuen Tatsachen" die Rede, obwohl das Gesetz auf "neu hervorgekommene" Tatsachen oder Beweise abstelle. Beides sei nicht dasselbe. Selbst wenn man dem Finanzamt noch darin folgen könnte, dass das Zahlenmaterial des Jahres 2016 mangels späterer Veränderung "nicht „neu" sei, sei das

Ergebnis nach dessen sorgfältiger Aufbereitung sehr wohl ein neu hervorgekommener Umstand. Dafür spreche auch die evidente Tatsache, dass die Schätzungsbescheide unbekämpft in Rechtskraft erwachsen sind, obwohl sie auf Basis der Überlegungen des Finanzamtes angefochten hätten werden müssen, weil die Bf. auf Basis des ihr bekannten (also nicht neuen) Zahlenmaterials gewusst habe, dass die beiden Schätzungsbescheide 2016 grundlegend falsch seien. Solcherart zeige sich die Unvertretbarkeit der vom Finanzamt vertretenen Ansicht aufs Neue.

Im **Vorlagebericht** hielt das Finanzamt Folgendes fest:

„Vorwegzunehmen ist, dass bei der Erlassung der beiden Beschwerdeentscheidungen ein Abschreibfehler iSd § 293 BAO unterlaufen ist, als im Spruch der Körperschaftsteuerbescheid bzw Umsatzsteuerbescheid vom 23.07.2019 anstatt richtigerweise der Bescheid über die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages gem. §303 BAO vom 23.07.2019 angeführt wurde. Die Angabe der unrichtigen Bescheidbezeichnung resultiert aus einem Abschreibfehler. Da der Vorlageantrag vom 03.07.2019 eindeutig gegen die Bescheide der Wiederaufnahme der Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2016 vom 23.01.2018 gerichtet ist, war es für die Bf. offensichtlich, dass bei der Angabe der Bescheidbezeichnung in Beschwerdeentscheidung vom 24.05.2019 ein Abschreibfehler unterlaufen ist. Dieser Fehler ist unbeachtlich (vgl. VwGH v. 13.12.1995, 95/14/0139, VwGH 17.11.2010, 2007/13/0124).

...

Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind (Erk. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens ist das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen (vgl. dazu Papst, ÖStZ 2017, 49 ff, sowie Fuchs, ÖStZ 2017, 70). Die Grundlagen im Falle von verspäteten Abgabenerklärungen beruhen auf Tatsachen oder Beweismitteln, die im Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen Bescheide bereits existierten und dem Antragsteller bekannt sein mussten. Das sind insbesondere die jeweiligen Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge bzw. das zugrunde liegende Belegmaterial (vgl. zu Nichtabgabe von Abgabenerklärungen, Wiederaufnahme auf Antrag und Neuerungstatbestand u.a. UFS 07.04.2003, RV/0153-W/03, BFG vom 12.01.2015, RV/7101489/2011, BFG 06.12.2017, RV/7101214/2011).

Der bloße Umstand, dass die Bf. die Ermittlung der steuerlich maßgeblichen Ergebnisse sowie die Erstellung bzw. Einreichung von Abgabenerklärungen binnen der gesetzlich vorgesehenen Fristen - aus den von ihm vorgebrachten Gründen - unterlassen hat, stellt jedoch keine neu hervorgekommenen Tatsachen und somit keinen geeigneten Wiederaufnahmegrund dar (vgl. UFS 22.02.2013, RV/0015-G/13, Bundesfinanzgericht 12.01.2015, RV/7101489/2011).

Die Abgabe von Abgabenerklärungen nach Eintritt der Rechtskraft der im Schätzungswege ergangenen Bescheide erfüllt den behaupteten Neuerungsstatbestand nicht, da dem Bf. sämtliche Daten für die Erstellung der Abgabenerklärungen bereits vorher (mit Ablauf des Veranlagungsjahres) bekannt waren. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss diese mit der jeder Schätzung verbundene Ungewissheit in Kauf nehmen. Umstände, die einer Partei im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt sind, jedoch etwa auf Grund einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt werden konnten, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 303 BAO, Anm. 6).

Das Wiederaufnahmeverfahren hat nicht den Zweck die Versäumnisse des Bf. im Abgabenverfahren zu sanieren. Da im gegenständlichen Fall ein Wiederaufnahmestatbestand nicht vorliegt wird beantragt die Beschwerde abzuweisen.“

Die Richterin gab dem Geschäftsführer der Bf. noch das Erkenntnis des VwGH vom 24.02.2021, Ra 2020/15/0105, bekannt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. hat gegen die mangels Vorlage von Erklärungen im Schätzungswege ermittelte Veranlagung der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2016 (Bescheide vom 17.01.2018) kein Rechtsmittel erhoben. Die Bescheide erwachsen daher in Rechtskraft.

Den Antrag vom 17.01.2019 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2016 stützt die Bf. darauf, dass die vorherige steuerliche Vertretung der Bf. erst nach Bezahlung der fälligen Honorarnoten die Buchhaltung herausgegeben habe.

Die Bf. behauptet nicht, dass ihr die den Steuererklärungen zugrundeliegenden Belege nicht bekannt gewesen wären. Sie hat laut ihren Angaben die dem Wiederaufnahmeantrag beigelegten Steuererklärungen 2016 auch aufgrund ihrer eigenen Saldenlisten erstellt.

Den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zog die Bf. am Tag der anberaumten mündlichen Verhandlung (24.05.2023) zurück.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung fußt auf den im vorgelegten Akteninhalt ausgewiesenen Vorbringen der Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2016

Gemäß **§ 303 Abs. 1 lit. b 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.

Der Wiederaufnahmsantrag hat gemäß **§ 303 Abs. 2 BAO** zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

Wie schon wiederholt - so auch im Erkenntnis des **VwGH vom 24.02.2021, Ra 2020/15/0105**, ausgesprochen, ist Zweck der Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035). Das Neuhervorkommen von Tatsachen ist bei der beantragten Wiederaufnahme aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen (vgl. VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036).

In diesem Erkenntnis verweist er auf **VwGH vom 28.06.1988, 88/14/0113**; demnach stellt eine Bilanz, die erst nach Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens hergestellt worden ist, aus Sicht des Antragstellers weder eine neu hervorgekommene Tatsache, noch ein neu hervorgekommenes Beweismittel iSd § 303 BAO dar, weil sie erst nach dem Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens entstanden ist; als neu hervorgekommen könnten nur Belege beurteilt werden, deren Existenz der Antragstellerin nicht bekannt gewesen ist. In gleicher Weise bildet auch eine nachträglich erstellte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keine neu hervorgekommene Tatsache. Weiters wird festgehalten, dass die Erstellung von auf bereits vorhandenen und bekannten Belegen beruhenden Buchhaltungen, Jahresabschlüssen, Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sowie Steuererklärungen nicht das Hervorkommen neuer Beweismittel im Sinne des § 303 BAO bewirkt.

Im gegenständlichen Fall behauptet die Bf. nicht, dass die Steuererklärungen auf Basis der Saldenlisten vor Abschluss des zuvor abgeschlossenen Verfahrens - d. h. bis zur Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2016 vom 17.01.2018 - erstellt worden wären. Eine solche Behauptung wäre wohl auch nicht glaubhaft, weil die Bf. spätestens im Rahmen des Beschwerdeverfahrens die entsprechenden Einwendungen hätte machen können.

Demnach ist hier davon auszugehen, dass die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2016 erst nach Abschluss des zuvor abgeschlossenen Verfahrens erstellt und sodann mit dem Antrag vom 17.01.2019 beim Finanzamt eingereicht wurden.

Der Rechtsprechung des VwGH folgend, stellt jedoch ein nach dem abgeschlossenen Verfahren erstellter Jahresabschluss weder eine neue Tatsache noch ein neues Beweismittel dar. Der nachträglich erstellte Jahresabschluss bzw. die nachträglich erstellten Steuererklärungen sind daher nicht geeignet, die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2016 bejahen zu lassen.

Angemerkt werden darf noch, dass auch für die Bf. angesichts ihrer Vorbringen kein Zweifel bestand, dass in der BVE über die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2016 abgesprochen wurde.

Nach all dem Gesagten war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zur Un/Zulässigkeit der 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.

Zumal die hier getroffene Entscheidung zum Wiederaufnahmeantrag in den Erkenntnissen des VwGH vom 24.02.2021, Ra 2020/15/0105, sowie vom 28.06.1988, 88/14/0113, Deckung findet, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Mai 2023