

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Dr. RR. und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Beis., in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 4.8.2014, betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2011, nach Durchführung einer nicht mündlichen Senatsverhandlung am 12. März 2015, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

*Mit Schreiben vom 17. März 2014 stellte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (Bf.) folgenden Antrag:*

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 21.05.2012 beantragen wir als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter des (Bf.) (St.Nr.: 1...) die Wiederaufnahme des Verfahrens gem.§ 303 (1) BAO wegen neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel.

### 1.) Sachverhalt:

Mit Bescheid vom 21.05.2012 wurde das Verfahren der Einkommensteuer 2011 erklärungsgemäß veranlagt. Im Bescheid wurden Werbungskosten in der Höhe von € 4.379,72 berücksichtigt. Bei Sortierung der Unterlagen für die Arbeitnehmerveranlagung 2013 hat unser Klient (der Bf.) noch Belege für Werbungskosten für das Jahr 2011 gefunden.

### 2.) Begründung:

Folgende Arbeitsmittel wurden nicht berücksichtigt:

MacBook Air 23.11.2011 Nutzungsdauer 3 Jahre, AKO € 1.643,09 brutto

Nokia Classik 24.08.2011 AKO € 134,90 brutto

Garmin Navigationssystem 10.06.2011 AKO € 279,00 brutto

Universalgerätetasche 10.06.2011 AKO 22,00 brutto

Der Privatanteil wurde gem. RZ 339 LStR 2000 mit 40% angenommen.

Folgende zusätzliche Werbungskosten müssen somit noch berücksichtigt werden:

AfA 2011 € 164,31

GWG 2011 € 261,54

3.) Antrag:

Wir beantragen daher gem. § 303 (1) BAO das Verfahren Einkommensteuer 2011 wieder aufzunehmen und entsprechend der beiliegenden Erklärung zu veranlagern.

*Mit Bescheid vom 4. August 2014 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens des mit Einkommensteuerbescheid vom 21. Mai 2012 abgeschlossenen Verfahrens mit nachstehender Begründung ab:*

Der Antragsteller beantragte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer gem. § 303 Abs. 1 BAO mit der Begründung, dass Tatsachen bzw. Beweismittel neu hervorgekommen seien.

Im Zuge der Sichtung der Unterlagen für die Arbeitnehmerveranlagung habe der Antragsteller noch Belege betreffend Werbungskosten des Jahres 2011 gefunden. Er beantrage diese Werbungskosten iHv € 425,85 im wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahren 2011 zu berücksichtigen.

Gem. § 303 Abs. 1 BAO i.d.g.F. kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Die Abgabepflichtige stützt seinen Antrag auf Wiederaufnahme darauf, dass er Werbungskostenbelege für das Jahr 2011 erst jetzt gefunden hätte.

Dass die nunmehr geltend gemachten Arbeitsmittel im Jahr 2011 durch den Antragsteller angeschafft wurden, ist unstrittig. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass der Abgabepflichtige bereits im Jahre 2011, also somit auch im Zeitpunkt des Ergehens des Einkommensteuerbescheides 2011 (21.5.2012) Kenntnis von dieser Tatsache hatte. Ebenso ist davon auszugehen, dass er Kenntnis von der Existenz der diesbezüglichen Rechnungen hatte.

Umstände, die der Partei aber im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt wurden, bilden aber keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (vgl. Fischlerlehner, Das neue Abgabenverfahren, § 303 Anm 6).

Die von Ritz in BAO, 5. Aufl., TZ 46 zu § 303 BAO vertretene gegenteilige Rechtsmeinung stützt sich auf VwGH-Erkenntnisse (*"Maßgebend ist der Wissensstand der Abgabenbehörde, bezogen auf die Aktenlage im Zeitpunkt der Erfassung des das Verfahren abschließenden Bescheides (vgl. zB VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157; 23.11.2011, 2008/13/0090; 28.2.2007, 2008/15/0005 und 2008/15/0006"*, die alle zu amtswegigen Wiederaufnahmen gem. § 303 Abs. 4 BAO aF ergangen sind. Bei amtswegigen Wiederaufnahmen kann es selbstverständlich nur so sein, dass die Tatsache für die Abgabenbehörde neu hervorkommen muss.

In der ebenfalls von Ritz zitierten VwGH-Entscheidung vom 26.02.2003, 97/13/0081 handelt es sich jedoch um einen Fall, in dem die Wiederaufnahme beantragt worden ist (*"weil es sich bei den in Rede stehenden Unterlagen **aus der Sicht der Beschwerdeführerin nicht um neu hervorgekommene Beweismittel handelt**, vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 14. Oktober 1987, 87/13/0077"*). Diese Rechtsansicht vertrat der VwGH auch in VwGH 28.9.1998, 96/16/0158; (*"Im Gegensatz zur Meinung der Beschwerdeführerin kommt es auf den Umstand, daß und wann die Abgabenbehörde von der Unrichtigkeit der Anmeldungen Kenntnis erlangt hat, für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens keinerlei Maßgeblichkeit zu"*, ebenfalls zu § 303 Abs.1 BAO ergangen. Aus diesen Erkenntnissen ist klar ersichtlich, dass der VwGH den Kenntnisstand des Wiederaufnahmewerbers für entscheidungswesentlich ansieht.

Hingegen gibt es keine VwGH-Rechtsprechung zu § 303 Abs. 1 BAO aF, in der vom VwGH der Kenntnisstand der Behörde als entscheidungswesentlich gesehen worden wäre.

Bei den zahlreichen UFS-Entscheidungen ist keine eindeutige Linie erkennbar, aber es gibt doch etliche, die im Sinne der Interpretation Fischlehners (vgl. Fischlerlehner, Das neue Abgabenverfahren, § 303 Anm 6) entschieden haben: Dass nämlich Umstände, die der Partei im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt wurden, keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag bilden, so etwa z.B. RV/1047-W/07-RS1 (*"War dem Bw. seit Jahren bekannt und bewußt, dass er in der BRD über eine Betriebsstätte verfügte, kann ein nach formeller Rechtskraft der betreffenden Einkommensteuerbescheide eingebrachter Antrag auf Wiederaufnahme nicht damit begründet werden, bei der Betriebsstätte habe es sich um eine neu hervorgekommene Tatsache gehandelt"*).

Im Übrigen wird darauf verwiesen, dass auch die bisherige Bestimmung des § 303 Abs. 1 BAO aF nur in diesem Sinne ausgelegt werden konnte. Denn hätte man auch bei beantragten Wiederaufnahmen allein auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde

abgestellt, wäre die 3-Monatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO aF völlig inhaltsleer gewesen. Wäre bis 2014 der Kenntnisstand der Behörde entscheidend gewesen und Tatsachen für die Behörde neu gewesen (z.B. dass der Pfl. einen Kirchenbeitrag bezahlt hat), wäre ein entsprechender Antrag (in dem der Pfl. der Behörde die Tatsache der Bezahlung des Kirchenbeitrages, die er in seiner L1 vergessen hatte, erstmals bekannt gibt) immer rechtzeitig und die Bestimmung des § 303 lit. c BAO obsolet gewesen.

Folgende Rechtssätze des UFS zeigen auch, dass bei einer beantragten Wiederaufnahme der Kenntnisstand des Antragstellers entscheidend ist:

RV/1464-W/12-RS1:

*Die Drei-Monats-Frist des § 303 Abs. 2 BAO beginnt mit der erstmaligen Kenntnisnahme des Antragstellers vom Wiederaufnahmsgrund zu laufen. Ein allfälliges Vergessen ist unbeachtlich und eine darauffolgende neuerliche Kenntniserlangung lässt die Frist nicht neu beginnen.*

RV/1464-W/12-RS3:

*Wiederaufnahmsgrund beim Neuerungstatbestand ist die neu hervorgekommene Tatsache (bzw. das neu hervorgekommene Beweismittel) und nicht die Kombination aus Tatsache (bzw. Beweismittel) und rechtlicher Würdigung. Die Frist des § 303 Abs. 2 BAO beginnt daher mit der Kenntniserlangung von der Tatsache (bzw. dem Beweismittel) und nicht erst mit der Kenntniserlangung von rechtlichen Schlussfolgerungen aus der Tatsache (bzw. dem Beweismittel).*

RV/0797-W/10-RS2:

*Der Antrag auf Wiederaufnahme eines Verfahrens unter erstmaliger Einreichung der zugehörigen Steuererklärung samt Beilagen lässt zwar Tatsachen für die Behörde neu hervorkommen, zB Höhe der Einnahmen, Höhe bestimmter Ausgabenkategorien. Da diese Tatsachen dem Wiederaufnahmswerber während des zu veranlagenden Jahres zur Kenntnis gelangt sind, ist die Drei-Monats-Frist des § 303 Abs. 2 BAO spätestens mit Ende März des Folgejahres abgelaufen.*

Auch laut Stoll, Kommentar zur BAO, S. 2914, muss der Wiederaufnahmswerber im Antrag (zeitmäßig genau bestimmt) anführen, wann er vom geltend gemachten Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat. Weiters führt Stoll auf S. 2915 unter bb) zur Antragsfrist aus:

*Diese "subjektive Frist" berechnet sich von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich Kenntnis von den Tatsachen erlangt hat, die den Wiederaufnahmsgrund bilden,*

...

*Hinsichtlich der Kenntnis der Wiederaufnahmsgründe muß sich die vertretene Partei auch Kenntnisse des Vertreters zurechnen lassen (vgl. VwGH 22.2.1978, 107/777). Entsprechende Angaben ("nachweislich" parteibezogen) über den Zeitpunkt der Kenntniserlangung sind bereits im Wiederaufnahmsantrag zu machen.*

Im Übrigen ist die gegenteilige Argumentation zur alten Fassung des § 303 Abs. 1 BAO ("Dies ergibt sich ua aus § 303 Abs. 1 lit b - arg "ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht") etwa in Ritz, BAO, 4. Aufl., TZ 27 zu § 303 nach Ansicht des Finanzamtes verfehlt:

Denn der vollständige Gesetzeswortlaut lautet nämlich:

"Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden **konnten**" ...

Daraus ist klar erkennbar, dass eine beantragte Wiederaufnahme nur dann zulässig war, wenn die neu hervorgekommenen Tatsachen ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten - sprich dass das Nichtkennen der später hervorgekommenen Tatsachen im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch die Partei nicht selbst (grob) verschuldet sein durfte (und nicht das Nichtgeltendmachen bei Kenntnis der Tatsachen).

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass das Rechtsinstrument der Wiederaufnahme eines Verfahrens ein Instrument ist, das den Weg eröffnet, durch Bescheide erledigte Rechtssachen in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn die betreffenden Bescheide durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in ihren Grundlagen erschüttert werden (vgl. Stoll, Kommentar zur BAO, S. 2911). Wenn nun der Abgabepflichtige seiner Offenlegungspflicht nicht nachkommt bzw. diese verletzt und um bei dem zitierten Beispiel zu bleiben, vergisst oder übersieht seinen Kirchenbeitrag als Sonderausgabe geltend zu machen, ist der Rechtsbestand nicht derart erschüttert, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt ist.

Für eine enge Auslegung der Bestimmung der beantragen Wiederaufnahme zu Gunsten der Rechtssicherheit sprechen auch die Ausführungen zum § 303 in den Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX. GP. vom 22.6. 1960 zur "neuen" BAO: *Zu den §§ 303 bis 307:*

*Die Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens bei Bescheiden, gegen die ein Rechtsmittel nicht oder nicht mehr zulässig ist, sind dem Abgabenrechtsmittelgesetz und dem Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetz nachgebildet. Die bisher im § 24 Abs. 5 AbgRG, verankerte Bestimmung, wonach jede Fehleraufdeckung durch die Oberbehörde oder durch eine Betriebsprüfung zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen kann wird jedoch nicht übernommen. Da der Begriff "Fehler" in der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes äußerst weit ausgelegt und darunter insbesondere auch eine nachträglich geänderte Rechtsansicht verstanden wurde, **soll durch den Wegfall dieses Wiederaufnahmsgrundes ein wesentlicher Beitrag zur Stärkung der Rechtssicherheit auf dem Gebiete des Abgabenrechtes geleistet werden.***

Eine Auslegung des § 303 Abs. 1 BAO idgF in die Richtung, dass auch bei einer beantragten Wiederaufnahme allein der Kenntnisstand der Abgabenbehörde entscheidend sei, würde auch dem im B-VG normierten Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung widersprechen. Denn diesfalls hätte die

Abgabenverwaltung mittels Inanspruchnahme ihrer Ressourcen (auch) die Verpflichtung, auf Schlampigkeit oder eben einer Verletzung der Offenlegungspflicht des § 119 BAO beruhende Fehler von Abgabepflichtigen (oder ihrer steuerlichen Vertreter) über einen Wiederaufnahmsantrag auf Kosten der Allgemeinheit zu sanieren.

Um eine derartige Konstellation geht es eben beim vorliegenden Antrag:

Der Antragsteller hat im Jahr 2011 Werbungskosten trotz Kenntnis von deren Existenz nicht geltend gemacht. Dass die Tatsache der Existenz der Werbungskosten dem Abgabepflichtigen bereits im Zeitpunkt des Ergehens des Einkommensteuerbescheides für 2011 bekannt gewesen ist, ist unstrittig.

Somit sind diese Tatsachen für ihn nicht neu hervorgekommen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO.

Deshalb ist der vorliegende Antrag mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen, nämlich mangels Neuhervorkommen einer Tatsache oder eines Beweismittels, schon aus diesem Grunde als unbegründet abzuweisen.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

*Der Bf. erhob am 29. Oktober 2014 Beschwerde wie folgt:*

Mit unserem Schreiben vom 17.03.2014 haben wir im Auftrag des Bf. gem. § 303 Abs. 1 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2011 beantragt.

Grund für unseren Wiederaufnahmeantrag waren Werbungskosten in der Höhe von insgesamt € 425,85, die bei einem Grenzsteuersatz von 50% die Einkommensteuerbelastung für den Bf. um € 212,93 vermindern. Die Belege wurden vom Bf. erst bei der Sortierung der Unterlagen für die Steuererklärungen 2013 gefunden, weshalb die Werbungskosten in der Arbeitnehmerveranlagung 2011 nicht geltend gemacht wurden.

Mit Bescheid vom 04.08.2014 wurde unser Wiederaufnahmeantrag vom Finanzamt Waldviertel abgewiesen.

In der gesonderten Begründung vom 04.08.2014 verweist die Abgabenbehörde darauf, dass dem Bf. die Existenz der Werbungskosten bereits zum Zeitpunkt des Ergehens des Einkommensteuerbescheides 2011 bekannt war. Nach Ansicht des Finanzamtes mangelt es daher an den neu hervorgekommen Tatsachen oder Beweismitteln, womit kein rechtsgültiger Wiederaufnahmegrund vorliegen würde.

Begründung

Aus unserer Sicht erfolgte die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages zu Unrecht. Mit dem FVwGG 2012 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens gesetzlich neu geregelt.

In der Regierungsvorlage wird dies unter anderem damit begründet, dass eine Harmonisierung der Wiederaufnahme von Amts wegen und der Wiederaufnahme auf Antrag erzielt werden soll (vgl. RV 2007, BlgNR 24. GP, S. 22).

Seit 01.01.2014 ist nach neuer Rechtslage das grobe Verschulden der Partei für das Hervorkommen einer neuen Tatsache einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO nicht mehr hinderlich. Auch die dreimonatige Frist zwischen Erkennen des Wiederaufnahmegrundes und der Einbringung des Antrages wurde gestrichen.

Nach der neuen Fassung des § 303 BAO ist es daher nur mehr entscheidend, dass Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen. Fraglich ist, ob dieser Umstand aus Sicht der Abgabenbehörde oder der Partei zu beurteilen ist. Diese Fragestellung wurde in der Judikatur und Literatur bislang widersprüchlich beantwortet.

Vollkommen klar ist, dass das Bundesministerium für Finanzen stets der Meinung war, dass es bei der Wiederaufnahme auf Antrag lediglich auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde ankommt. Dies zeigt sich unter anderem im Erlass vom 14.06.2006 (BMF-010103/0053-VI/2006, AÖF 2006/192) bzw. der Verfahrensrechtlichen Information zu Kinderbetreuungskosten (BMF-010222/0209-VI/7/2011, Abschnitt 3 - zu Ia). Aus den Gesetzesmaterialien zum FVwGG 2012 ergeben sich auch keinerlei Hinweise darauf, dass der Gesetzgeber von seiner bisherigen Ansicht abgehen wollte.

Würde man alleine auf den Kenntnisstand der Partei abstellen, wäre die Wiederaufnahme auf Antrag de facto abgeschafft worden (vgl. *Ritz*, ÖStZ 2014, 437). Eine Harmonisierung der Wiederaufnahme, welche der Grund für die Gesetzesnovelle war, hätte dann nicht stattgefunden (vgl. Rzeszut, SWK 2014, 1276).

Da der Abgabenbehörde die Werbungskosten zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2011 noch nicht bekannt waren, liegt aus unserer Sicht sehr wohl ein gültiger Wiederaufnahmegrund vor, weshalb unserem Antrag statt zu geben ist.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Dem vorliegenden Beschwerdeverfahren liegen folgende Vorgänge zugrunde:

Mit Bescheid vom 21. Mai 2012 führte das Finanzamt betreffend Einkommensteuer 2011 eine erklärungskonform Veranlagung durch, berücksichtigt wurden Werbungskosten in der Höhe von € 4.379,72.

Bei Sortierung der Unterlagen für die Arbeitnehmerveranlagung 2013 "hat der Bf. noch Belege für Werbungskosten für das Jahr 2011 gefunden", und zwar Belege betreffend folgende Gegenstände:

- MacBook Air 23.11.2011 Nutzungsdauer 3 Jahre, AKO € 1.643,09 brutto
- Nokia Classik 24.08.2011 AKO € 134,90 brutto
- Garmin Navigationssystem 10.06.2011 AKO € 279,00 brutto
- Universalgeräetasche 10.06.2011 AKO 22,00 brutto

Den unbestrittenen Beurteilungen des Finanzamtes folgend

- wurden die nunmehr, im Jahr 2014, geltend gemachten Arbeitsmittel im Jahr 2011 durch den Bf. angeschafft,
- hatte der Bf. bereits im Jahre 2011, also somit auch im Zeitpunkt des Ergehens des Einkommensteuerbescheides 2011 am 21. Mai 2012 Kenntnis von dieser Tatsache und
- hatte er Kenntnis von der Existenz der diesbezüglichen Rechnungen.

Bemerkt sei, dass es sich insbesondere beim erstgenannten Gegenstand, dem MacBook Air (einem Laptop), um kein (aus der Sicht des Anschaffungswertes und der Benützung) unbedeutendes und daher leicht in Vergessenheit geratendes Wirtschaftsgut handelt.

Hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung wird auf folgende drei *übereinstimmende* Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes verwiesen:

*Erkenntnis vom 16.06.2014, RV/3100671/2012:*

1.) Gemäß § 303 Abs. 1 BAO idF *FVwGG* 2012 *kann* ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

2.) Ein Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen *Wiederaufnahme* beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird (§ 303 Abs. 2 BAO).

§ 303 BAO in der Fassung des Bundesgesetztes, BGBl. I Nr. 14/2013, tritt mit 1.1.2014 in Kraft und ist, soweit die Bestimmung Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden (§ 323 Abs. 37 BAO).

3.) Die Wiederaufnahmegründe sind bei der antragsgebundenen *Wiederaufnahme* dieselben wie bei der amtswegigen *Wiederaufnahme*. Der Neuerungstatbestand fordert, dass (entscheidungs wesentliche) Tatsachen oder Beweismittel im (abgeschlossenen) Verfahren neu hervorkommen und zwar in jenem Verfahren, dass bereits durch Bescheid abgeschlossen ist (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 45).

4.) Was das „neu Hervorkommens“ von Tatsachen und Beweismitteln nach § 303 Abs. 1 BAO idF *FVwGG* 2012 anbelangt, gibt es zwei Kommentarmeinungen:



Nach Ritz ist sowohl bei der amtswegigen als auch bei der antragsgebundenen *Wiederaufnahme*, einzig der Wissenstand der Abgabenbehörde, bezogen auf die Aktenlage im Zeitpunkt der Erlassung des das Verfahren abschließenden Bescheides maßgebend (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 45 und die dort angeführte Judikatur).

Nach Fischerlehner (vgl. Abgabenverfahren, Taschenkommentar, § 303 Tz 6) bilden hingegen Umstände, die der Partei im abgeschlossenen Verfahren bereits bekannt waren, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund.

5.) Nach der Ansicht von Ritz würden weder der Gesetzeswortlaut noch die Gesetzesmaterialien darauf hindeuten, dass eine Änderung der Rechtslage herbeigeführt werden sollte. Aus diesem Grund sei eine *Wiederaufnahme* des Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, das sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte *können*, die nunmehr in einem wiederaufgenommenen Verfahren erlassen werden soll (VwGH vom 31.5.2011, 2009/15/0135). Durch die Vereinheitlichung der Wiederaufnahmevoraussetzungen sei die Judikatur, wonach für eine Antragswiederaufnahme die Wiederaufnahmsgründe für die Partei neu hervorkommen müssten, überholt (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 47).

6.) Nach der Meinung von Fischerlehner berechtigen hingegen nur solche Tatsachen oder Beweismittel zur *Wiederaufnahme*, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden gewesen sind, jedoch mangels Kenntniserlangung durch die Abgabenbehörde oder die Partei nicht berücksichtigt werden *konnten*.

Ob diese Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen“ seien, sei aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen. Daher würden Umstände, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Entscheidung bekannt gewesen seien, jedoch bei der Entscheidung nicht berücksichtigt worden seien, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine amtswegige *Wiederaufnahme* bilden. Umstände, die der Partei (§ 78) im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch (etwa aufgrund einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt werden *konnten*, *könnten* keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine *Wiederaufnahme* über Antrag der Partei, bilden. Andernfalls käme dieser Bestimmung kein sinnvoller normativer Inhalt zu (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren, Taschenkommentar, § 303 Tz 6).

7.) Letztgenannter Rechtsansicht schließt sich das Bundesfinanzgericht an. Dies aus folgenden Erwägungen:

7.1.) Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 dienen die Änderungen der Bestimmungen über die *Wiederaufnahme* des Verfahrens nicht nur der Vereinfachung des Verfahrensrechts. Die Änderungen tragen auch rechtspolitischen (bzw. verfassungsrechtlichen Bedenken) gegen die Unterschiede bei der *Wiederaufnahme* auf Antrag und jener von Amts wegen Rechnung. Ebenso wie auch bei den anderen

Verfahrenstiteln der BAO (insbesondere bei den §§ 293, 293b, 295, 295a und 299 BAO) ist eine Harmonisierung der Rechtslage für amtswegige wie für antragsgebundene *Wiederaufnahme* des Verfahrens sachgerecht.

Die *Wiederaufnahme* des Verfahrens dient grundsätzlich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise unterbleiben (vgl. ErläutRV 2007 BlgNr 24. GP, 22).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes lässt sich aus den Gesetzesmaterialien nur ableiten, dass die bis zum 31.12.2013 bei der *Wiederaufnahme* auf Antrag und von Amts wegen bestehenden, gesetzlich normierten, unterschiedlichen Anwendungsvoraussetzungen beseitigt werden sollten. Die antragsgebundene *Wiederaufnahme* war nur binnen drei Monaten ab nachweislicher Kenntnisnahme des Wiederaufnahmegrundes möglich. Neue Tatsachen und Beweismittel haben nur dann einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dargestellt, wenn sie im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht wurden. Der Wiederaufnahmeantrag unterlag der Entscheidungspflicht und setzte ein rechtskräftiges Verfahren voraus. Die Harmonisierung erfolgte in der Weise, dass ab 1.1.2014 die für die amtswegige *Wiederaufnahmen* geltenden Voraussetzungen (Ermessen, Verjährungsfristen, kein Verschulden, keine Notwendigkeit der formellen Rechtskraft) auch für die *Wiederaufnahme* auf Antrag gelten (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 2).

Durch die Beseitigung der Befristung und des Verschuldens bei der antragsgebundenen *Wiederaufnahme* wurde den gegen diese Unterschiede vorgebrachten rechtspolitischen und verfassungsrechtlichen Bedenken Rechnung getragen. Der Gesetzgeber wollte mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 vorrangig eine Vereinheitlichung der Anwendungsvoraussetzungen für die amtswegige und die antragsgebundene *Wiederaufnahme* erreichen (vgl. Marchgraber/Pinetz, Neuerungen bei der *Wiederaufnahme* des Verfahrens durch das Finanzverwaltungsgesetz 2012, FJ 2013, 169).

7.2.) Insoweit Ritz unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303, Tz 46) die Ansicht vertritt, maßgebend für das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel sei einzig der Wissenstand der Abgabenbehörde, bezogen auf die Aktenlage im Zeitpunkt der Erlassung des das Verfahren abschließendes Bescheides, ist festzuhalten, dass die von ihm zitierte Judikatur ausschließlich zur amtswegigen *Wiederaufnahme* des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO alte Fassung ergangen ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 303 Abs. 1 BAO alte Fassung war für die Lösung der Frage des Neuhervorkommens von Tatsachen und Beweismitteln bei der antragsgebundenen *Wiederaufnahme* des Verfahrens jedoch entscheidend, ob diese Umstände im abgeschlossenen Verfahren der Partei bekannt

waren oder nicht (vgl. VwGH 28.9.1998, 96/16/0158; 26.2.2003, 97/13/0081). Weshalb dieser Judikatur „als Folge der Gesetzesänderung „der Boden entzogen sein soll“, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, zumal Ritz und das Bundesministerium für Finanzen schon zur § 303 Abs. 1 BAO alte Fassung nachstehende - von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs abweichende - Rechtsansicht vertreten haben (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz 27 und vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 47):

*„Für die Frage des Neuhervorkommens ist – ebenso wie für die amtswegige Wiederaufnahme – der Kenntnisstand der Abgabenbehörde (im jeweiligen Verfahren) maßgebend, nicht jedoch, ob im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens diese Umstände der Partei bekannt waren (BMF, AÖF 2006/192, Abschn.2.1.; aM VwGH 28.9.1998, 96/16/0158; 26.2.2003, 97/13/0081). Dies ergibt sich ua aus § 303 Abs. 1 lit b (arg „ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht)“.*

7.3.) Folgt man der Rechtsansicht von Ritz, wonach für die Frage des Neuhervorkommens von Tatsachen sowohl bei der amtswegigen als auch der antragsgebundenen *Wiederaufnahme* ausschließlich der *Kenntnisstand* der Abgabenbehörde (im jeweiligen Verfahren) maßgebend sein soll, würde der ab 1.1.2014 geltende § 303 BAO dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit eröffnen, nach Ablauf der einmonatigen Beschwerdefrist (§ 243 BAO) und nach Ablauf der einjährigen Frist zur Bescheidbehebung (§ 299 BAO) die Rechtsrichtigkeit von Abgabenbescheiden in einer Weise in Frage zu stellen, die im Ergebnis der Erhebung einer Beschwerde gleichkommt, zumal die Umstände in der Regel der Partei (nicht aber dem Finanzamt) bekannt sind.

Eine derartige Intention *kann* dem Gesetzgeber nach Meinung des Bundesfinanzgerichts jedoch nicht unterstellt werden.

Hinzu kommt noch, dass nach der (bisherigen) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs das antragsgebundene Wiederaufnahmeverfahren nicht den Zweck hat, allfällige Verhältnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren. Das Verfahren soll nur die Möglichkeit bieten, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (VwGH 27.01.2011, 2007/15/0262). Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes muss ein derartiger Normzweck aber auch dem § 303 Abs. 1 BAO neue Fassung zukommen.

*Erkenntnis vom 10.07.2014, RV/5101246/2011:*

In freier Beweiswürdigung geht der erkennende Senat davon aus, dass die Unterlagen der Jahre 2004 bis 2007 und ein Großteil der Belege des Jahres 2008 dem Bf. immer zur Verfügung gestanden sind, er diese lediglich in Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dem Finanzamt nicht bekannt gegeben hat. Umstände, die der Partei (§ 78 BAO) im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, 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 (§ 78 BAO).

*Erkenntnis vom 12.01.2015, RV/7101489/2011:*

Die Bf. stützt ihren Antrag auf *Wiederaufnahme* darauf, dass sie sich wegen einer Familienkrise in Indien (Krankheit der Mutter und Tod des Vaters) längere Zeit nicht in Österreich aufgehalten habe bzw. dass sie aus familiären Gründen mehrmals nach Indien habe reisen müssen und daher die Abgabenerklärungen für das Jahr 2007 nicht rechtzeitig hätte einreichen *können*.

Die Bf. hätte die im vorliegenden Fall geltend gemachten neuen Tatsachen (die Höhe der Einnahmen und Ausgaben des Jahres 2007) in den von ihr bis längstens Ende Dezember 2008 einzureichenden Steuererklärungen dem Finanzamt bekanntgeben müssen (das Finanzamt hat die Bf. nachweislich am 4. August 2008 und am 10. Dezember 2008 mit einer Nachfrist bis 31. Dezember 2008 an die Abgabe der Erklärung erinnert).

Abgesehen davon, dass es selbst in Anbetracht des Umstandes, dass die Bf. wegen der Krankheit der Mutter und des Ablebens ihres Vaters im Jahr 2007 mehrmals nach Indien reisen musste, nicht nachvollziehbar erscheint, aus welchen Gründen sie bis zum Ablauf der vom Finanzamt gesetzten Nachfrist, nämlich bis Ende 2008, nicht in der Lage gewesen sein sollte, die Abgabenerklärung einzureichen oder eine Fristverlängerung zur Abgabe der Erklärung zu beantragen, ist Voraussetzung für eine *Wiederaufnahme* des Verfahrens, dass es sich um Tatsachen oder Beweismittel handelt, die dem Antragsteller im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides unbekannt und die auch der entscheidenden Behörde nicht zugänglich waren (vgl. VwGH 23.9.1988, 85/17/0105).

Die Bf. hat mit ihrem Wiederaufnahmeantrag die Einkommensteuererklärung für 2007 nachgereicht. Die nachträgliche Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlagen beruht jedoch auf Tatsachen, die der Bf. im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 4. Februar 2009 unzweifelhaft bereits bekannt sein mussten, nämlich auf den im Jahr 2007 erfolgten Zahlungsein- und -ausgängen. Dass ihr diese Zahlungsvorgänge bzw. die diesen zugrunde liegenden Belege im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht bekannt gewesen wären, wird selbst von der Bf. nicht behauptet.

Der Senat sieht auf Basis der vorliegend zu beurteilenden Vorgänge keine Veranlassung, von dieser Judikatur des Bundesfinanzgerichtes abzugehen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall fehlt eine Rechtsprechung des *Verwaltungsgerichtshofes* zu den §§ 303 und 304 der Bundesabgabenordnung idF des *FV wGG 2012*, BGBl. I Nr. 14/2013, daher ist eine Revision zulässig.

Wien, am 12. März 2015