

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch steuerl.Vertr., über die Beschwerde vom 20.06.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 15.11.2016, betreffend den Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Am 24. Oktober 2016 langte folgender *Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO* beim Finanzamt ein:

Bescheid Einkommensteuer 2011 vom 15.5.2012 /

Bescheid Einkommensteuer 2012 vom 5.6.2013

Zu obiger Steuernummer ergingen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 und 2012. Wie bereits tel. und in unserem Schreiben vom 27.7.2016 (Antrag auf Berichtigung der ESt- bzw. KöSt-Bescheide 2013 (der Bf.) und der ****GmbH) mitgeteilt, wurde (die Bf.) erst ab dem Jahr 2013 von unserer Kanzlei betreut.

Im Zuge der Bilanzierungsarbeiten für das Jahr 2014 stellte sich Ende Juli 2016 heraus, dass jedenfalls in den Jahren 2011 bis 2013 steuerfreie Zuschüsse für Arbeitnehmer irrtümlicherweise im steuerlichen Ergebnis des Gewerbebetriebes erfolgswirksam berücksichtigt wurden.

Es wird in Auftrag und Vollmacht der Steuerpflichtigen daher gestellt der Antrag

o.g. Bescheide aufzuheben und um Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO gebeten.

Es wird beantragt vom jeweiligen Einkommen aus Gewerbebetrieb der Jahre 2011 und 2012 im folgenden dargestellte Zuschüsse abzuziehen und neu zu veranlagen.

2011:

10.400,00 Bundessozialamt

1.128,00 WKO

11.528,00

2012:

12.400,00 Bundessozialamt

2.509,00 WKO

14.909,00

Bezüglich der Stellen und Personen von denen wir Informationen zur Steuerfreiheit der Zuschüsse eingeholt haben, dürfen wir auf unseren eingangs genannten Berichtigungsantrag vom 27.7.2016 verweisen.

Beigelegt erhalten Sie die entsprechenden FIBU-Kontendrucke unserer Klientin mit den Forderungen / Zuschüssen der Jahre 2011 und 2012.

Beilagen: lt. Text

Die beigelegten Kontoblätter sind überschrieben wie folgt:

1.

Kontoblätter - Sachkonten

Von 01.01.2011 bis 31.12.2011, Ausdruck in EUR

Zuschuß Bundessozialamt 6092

Zuschuss Wirtschaftskammer 6093

2.

Kontoblätter - Sachkonten

Von 01.01.2012 bis 31.12.2012, Ausdruck in EUR

Zuschuß Bundessozialamt 6092

Zuschuss Wirtschaftskammer 6093

Die Kontoblätter enthalten folgende Eintragungen:

Bel-Datum	Bel.Nr.	Buch.text	GG-Kto	Saldo	Soll	Haben
...						
21.12.2011	BA 234	(Fam.name)	3200	-9.650,00		350,00
21.12.2011	BA 234	(Fam.name)	3200	-10.000,00		350,00
21.12.2011	BA 234	(Fam.name)	3200	-10.400,00		400,00
						10.400,00

Der Berichtigungsantrag vom 27. Juli 2016 enthält folgende Angaben:

Von folgende Stellen / Personen wurden Informationen bezüglich der Steuerfreiheit der Zuschüsse eingeholt:

Bundessozialamt: Sozialministerium, Außenstelle St. Pölten,

Fr. K..., Tel. *****

Wirtschaftskammer Ö: Förderung Lehrlingsstelle NÖ

Fr. T..., Tel. *****

AMS-***: Förderung für Einstellungen, Fr. L...

Weiters noch ein Info-Blatt vom Sozialministerium zur Behinderteneinstellung sowie den Mailverkehr mit dem AMS-*** in dieser Angelegenheit.

Das Info-Blatt des Bundesministeriums für Soziales und Konsumentenschutz hat folgenden Inhalt:

Wenn die Zuschüsse nach dem BehinderteneinstellungsG erfolgen, sind sie nach § 3 Abs. 1 Z 5 lit e EStG beim empfangenden Unternehmen steuerfrei.

In den Fällen "Aktion 500" und "Integrationsbeihilfe", in denen die Lohnkosten neu eingestellter Behinderter gefördert werden, erfolgt keine Kürzung der Lohnkosten nach § 20 Abs. 2 EStG (Rz 4856 EStR idF Wartung 2007).

Ähnliche Aussagen finden Sie auch in Rz 4854 der EStR (zu steuerbefreiten AMS-Zuschüssen), wonach immer dann beim empfangenden Unternehmen keine Aufwandskürzung erfolgt, wenn eine bisher nicht beschäftigte

Person im Unternehmen beschäftigt wird. In diesen Fällen ist das BMF in den EStR bewusst "großzügig": Der Unternehmer muss die Zahlungen nicht versteuern, kann aber unverändert den vollen Aufwand für die betreffende (behinderte) Person als Betriebsausgaben absetzen, Zuschüsse zur behindertengerechten Ausgestaltung des Arbeitsplatzes sind ebenfalls steuerfrei, kürzen aber die entsprechenden Aufwendungen (§ 6 Z 10, § 20 Abs. 2).

Die *beschwerdegegenständlichen Bescheide* wurden wie folgt erlassen:

Ihr Antrag gemäß § 303 (1) BAO vom 27.10.2016 auf Wiederaufnahme des mit Einkommensteuerbescheid 2011 vom 15.05.2012 / Einkommensteuerbescheid 2012 vom 05.06.2013 abgeschlossenen Verfahrens wird abgewiesen.

Begründung:

Es besteht kein Vorkommen neuer Tatsachen, da in den Bilanzen die angeführten Zuschüsse bereits erklärt und daher im jeweiligen Zeitpunkt der Bescheiderstellung durch das Finanzamt diese Tatsachen der Abgabenbehörde bereits bekannt waren und somit keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 BAO darstellen!

Der Antrag vom 24.10.2016, eingelangt am 27.10.2016 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO für die Einkommensteuer 2011 / Einkommensteuer 2012 ist daher abzuweisen!

Die *Beschwerde* wurde erhoben wie folgt:

Sollte es wirklich so sein, dass die Tatsache der Steuerfreiheit der Behörde (durch Durchsicht der mitgelieferten Bilanzen und G&V-Rechnungen der Jahre 2011 und 2012) bekannt war, hätte die Behörde amtswegig von der erklärungsgemäßen Bescheiderlassung Abstand nehmen und eben entsprechend der gesetzlichen Vorgaben (die Steuerfreiheit als solches der diversen Zuschüsse für Arbeitnehmer ist ja unstrittig) veranlagen müssen.

Es kann der Abgabenbehörde nämlich keinesfalls unterstellt werden, dass sie bewusst nicht steuerpflichtige Zuschüsse in Kenntnis dieses Sachverhaltes besteuert, hätte sie wohl umgekehrt auch allfällige steuerpflichtige Einkünfte besteuert, wenn sie versehentlich vom Steuerpflichtigen nicht als steuerpflichtig beurteilt wurden, dies aber von der Abgabenbehörde so gesehen wird. Die Begründung in den angefochtenen Bescheiden gleichlautend dahingehend, dass "diese Tatsachen der Abgabenbehörde bereits bekannt waren", kann bei rechtsrichtigem Verständnis in keinem Fall dahingehend ausgelegt werden, dass die Abgabenbehörde bewusst eine Besteuerung von steuerfreien Zuschüssen vorgenommen hat, nur weil der Steuerpflichtige die Steuerfreiheit irrtümlich übersehen hat.

Ist hingegen die Bescheidbegründung so zu verstehen, dass die Tatsache, dass es sich um steuerfreie Zuschüsse handelte bereits damals rechtlich klar war, und lediglich in den Steuererklärungen fehlerhaft angegeben wurde und deshalb es sich um keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 BAO handle ist festzuhalten:

Es wurden zwar die Zuschüsse erklärt aber nicht rechtlich richtig eingeordnet (nämlich als steuerfrei), da dies der vorige Steuerberater offensichtlich übersehen hatte.

§ 303 BAO Abs. 1 b) nennt ua als Wiederaufnahmegründe Tatsachen oder Beweismittel die im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Als Tatsachen sind lt. VwGH ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände wie ua angeführt:

- Unterbleiben von Aufzeichnungen
 - Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung
- zu verstehen.

Die Tatsache dass gegenständliche Zuschüsse für Mitarbeiter auf den Zahlungseingangsbelegen nicht sofort als steuerfrei gekennzeichnet und separat abgelegt wurden, sowie die Tatsache, dass eine Buchhaltung jedenfalls mangelhaft ist, wenn steuerfreie Zuschüsse als ertragswirksam verbucht werden ist mit Sicherheit der Fall.

Nach dem Normzweck des § 303 BAO ist idR dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. 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. Liegt gegenständlich auch keinerlei gegen die Wiederaufnahme sprechendes Verschulden der Steuerpflichtigen vor, ist doch dem Steuerberater nur ein höchstens geringes Versehen vorzuhalten, zumal ernstlich nicht unterstellt werden kann, dass der Steuerberater bei Kenntnis der Steuerfreiheit diese als steuerpflichtig verbucht und erklärt hat. Damit liegen aber auch die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von amtswegen vor, zumal die Behörde bei Beurteilung des Vorliegen eines allfälligen Wiederaufnahmsgrundes mit pflichtgemäßem Ermessen vorzugehen hat: Dazu ist auch auf die entsprechenden Ausführungen in der Regierungsvorlage (207 blg NR 24.GP, 22) zu verweisen, wonach die Wiederaufnahme nur in besonderen Fällen, etwa bei relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen zu unterbleiben hat, anderenfalls jedenfalls auch infolge des Grundsatz

von Treu und Glauben und der schon oben dargelegten Reverenz der Rechtsrichtigkeit jedenfalls mit Wiederaufnahme - auch von amtswegen! - gegenständlich vorzugehen sein wird.

Zum Beweis für das gesamte Vorbringen wird XY Steuerberater, und auch der informierte Vertreter der vorigen Steuerberatungskanzlei ausdrücklich beantragt.

Es wird daher beantragt die abweisenden Bescheide betreffend 2011 und 2012 zu beheben und die Veranlagung gemäß den damals beigelegten Erklärungen zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO vom 24.10.2016 vorzunehmen.

Für den Fall der Vorlage an das Bundesfinanzgericht wird bereits jetzt ausdrücklich beantragt, eine mündliche Verhandlung, auch im Hinblick auf die gestellten Beweisanträge, anzuberaumen.

Die abweisende *Beschwerdevorentscheidung* wurde mit folgender Begründung erlassen:
Mit Eingabe vom 24.10.2016 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) gem. § 303 BAO die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2011 und 2012.

Begründet wurde dieser Antrag damit, dass im Zuge der Bilanzierungsarbeiten für 2014 die nunmehrige steuerliche Vertretung festgestellt habe, dass durch den seinerzeitigen steuerlichen Vertreter in den Bilanzen für 2011 und 2012 steuerfreie Zuschüsse für Arbeitnehmer irrtümlicherweise erfolgswirksam behandelt worden waren.

Dieser Antrag wurde mit den Bescheiden vom 15.11.2016 abgewiesen, da keine neuen Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 BAO hervorgekommen waren.

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist wurde die nun vorliegende Beschwerde eingebracht. Wiederaufnahmegründe seien Tatsachen oder Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien. Lt. VwGH seien als Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände wie u.a. das Unterbleiben von Aufzeichnungen oder Mängel in der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu sehen.

Die neu hervorgekommene Tatsache im vorliegenden Fall sei einerseits der Umstand, dass die Zuschüsse für die Mitarbeiter auf den Eingangsbelegen nicht sofort als steuerfrei gekennzeichnet worden seien. Andererseits sei der Umstand, dass eine Buchhaltung mangelhaft sei, wenn steuerfreie Zuschüsse ertragswirksam verbucht worden seien, als neu hervorgekommene Tatsache zu werten.

Nach dem Normzweck des § 303 BAO sei idR dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Dies gelte auch für sich zu Gunsten der Partei auswirkende Wiederaufnahmen. Die Wiederaufnahme sei bei geklärtem entscheidungserheblichem Sachverhalt grundsätzlich auch zu Gunsten der Partei zu verfügen. Gegenständlich liege auch keinerlei gegen die Wiederaufnahme sprechendes Verschulden der Bf. vor. Dem Steuerberater sei nur ein höchstens geringes Versehen vorzuhalten, zumal ernstlich nicht unterstellt werden könne, dass der Steuerberater bei Kenntnis der Steuerfreiheit diese als steuerpflichtig verbucht und erklärt hatte. Damit würden aber auch die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen vorliegen.

Bei Vorliegen eines allfälligen Wiederaufnahmegrundes habe die Behörde mit pflichtgemäßem Ermessen vorzugehen. Nur in besonderen Fällen, etwa bei relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen habe eine Wiederaufnahme zu unterbleiben, anderenfalls sei infolge der schon oben dargelegten Reverenz der Rechtsrichtigkeit jedenfalls mit Wiederaufnahme - auch von amtswegen! - vorzugehen.

Gem. § 303 Abs. 1 BAO 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.

Der Wiederaufnahmeantrag vom 24.10.2016 stützt sich allein darauf, dass steuerfreie Zuschüsse für Arbeitnehmer irrtümlich im steuerlichen Ergebnis des Gewerbebetriebes der Bf. erfolgswirksam (also nicht steuerfrei) berücksichtigt worden seien. In der Beschwerde findet sich folgende diesbezügliche Formulierung: „*die Zuschüsse seien zwar erklärt aber nicht richtig rechtlich eingeordnet (nämlich als steuerfrei) worden.*“

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde schon entschieden:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b leg.cit. Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten.

Keine Wiederaufnahmegründe (keine neu hervorgekommenen Tatsachen) sind neue Erkenntnisse in Bezug auf **die rechtliche Beurteilung** von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (BFG vom 18.02.2015, RV/2100824/2012; VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148; 31.3.2011, 2008/15/0215). Wenn die Bf. sich bei ihrem Wiederaufnahmeantrag auf eine unrichtige rechtliche Einordnung der Zuschüsse für ihre Arbeitnehmer stützt, macht sie also keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund geltend.

Für die Beurteilung der Zulässigkeit eines Wiederaufnahmeantrages sind nur die im Antrag vorgebrachten Wiederaufnahmegründe maßgeblich. Ein Austausch des Wiederaufnahmegrundes durch die Partei im Beschwerdeverfahren ist dabei nicht möglich (UFSW vom 03.05.2011, RV/3690-W/09 und dort zit. VwGH-Judikatur).

Wenn die Bf. nun erstmals in der Beschwerde vermeint, im Umstand, dass die Zuschüsse für die Mitarbeiter auf den Eingangsbelegen nicht sofort als steuerfrei gekennzeichnet worden seien bzw. dass die Buchhaltung jedenfalls mangelhaft gewesen sei, sei eine neue

Tatsache und darin ein Wiederaufnahmegrund zu sehen, ist daher auf dieses Vorbringen inhaltlich - unabhängig vom Zutreffen dieser Behauptung - nicht mehr einzugehen. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Ergänzend wird bemerkt, dass seit dem 1.1.2014 ein allfälliges Verschulden weder bei der beantragten noch bei der amtswegigen Wiederaufnahme von Relevanz ist.

Zu einer Ermessensübung kann es bei einer Entscheidung über einen Antrag auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann kommen, wenn die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gegeben sind - was jedoch im vorliegenden Fall, wie oben ausgeführt wurde, nicht zutrifft. Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist der Antrag vom 24.10.2016, ob allenfalls die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2011 und 2012 gegeben sind, war somit nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Der *Vorlageantrag* wurde ohne Erstattung eines weiteren Vorbringen eingebracht.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhalt:

Am 14.5.2012 brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Einkommensteuererklärung für 2011 elektronisch bei der Abgabenbehörde ein. Der Einkommensteuerbescheid 2011 erging am 15.5.2012. Am 6.6.2012 wurde der Jahresabschluss für 2011 körperlich beim Finanzamt eingereicht. Auf Seite 2 der G+V-Rechnung ist ersichtlich, dass ein Zuschuss des Bundessozialamtes iHv € 10.400,- und ein Zuschuss der Wirtschaftskammer iHv € 1.128,- ertragswirksam verbucht wurden.

Am 4.6.2013 brachte die Bf. die Einkommensteuererklärung für 2012 elektronisch bei der Abgabenbehörde ein.

Am 4.6.2013 wurde der Jahresabschluss für 2012 beim Finanzamt körperlich eingereicht. Auf Seite 2 der G+V-Rechnung ist ersichtlich, dass ein Zuschuss des Bundessozialamtes iHv € 12.400,- und ein Zuschuss der Wirtschaftskammer iHv € 2.509,- ertragswirksam verbucht wurden. Der Einkommensteuerbescheid 2012 erging am 5.6.2013.

Mit Eingabe vom 24.10.2016 beantragte die Bf. gem. § 303 BAO die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2011 und 2012.

Begründet wurde dieser Antrag damit, dass im Zuge der Bilanzierungsarbeiten für 2014 die nunmehrige steuerliche Vertretung festgestellt habe, dass durch den seinerzeitigen steuerlichen Vertreter in den Bilanzen für 2011 und 2012 steuerfreie Zuschüsse für Arbeitnehmer vom Bundessozialamt und von der Wirtschaftskammer irrtümlicherweise erfolgswirksam behandelt worden waren.

Dieser Antrag wurde mit den Bescheiden vom 15.11.2016 abgewiesen, da keine neuen Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 BAO hervorgekommen waren.

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist wurde Beschwerde eingebracht.

Wiederaufnahmegründe seien Tatsachen oder Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien. Lt. VwGH seien als Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhangende Umstände wie u.a. da Unterbleiben von Aufzeichnungen oder Mängel in der in Ordnungsmäßigkeit

der Buchführung zu sehen. Die Buchführung der Bf. sei jedenfalls mangelhaft, da steuerfreie Zuschüsse als ertragswirksam verbucht worden seien. Außerdem würden die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme vorliegen.

Die Beschwerde wurde mit BVE vom 26.2.2018 abgewiesen. Am 3.4.2018 wurde ohne weitere Ausführungen die Vorlage der Beschwerde beantragt.

Beweismittel:

vorgelegte Aktenteile

Stellungnahme:

Da für die Bf. keine Tatsachen neu hervorgekommen sind, wird unter Verweis auf die Begründung der BVE beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Am 05. Juni 2018 langte ein FAX beim Bundesfinanzgericht ein und wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, die für den nächsten Tag anberaumt war, zurückgezogen und vorgebracht:

Tatsächlich sind gegenständlich nur Rechtsfragen zu klären - wie dies auch zutreffend vom Bundesfinanzgericht festgehalten wird.

Es liegen entsprechend der Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes im Vorlagebericht keine strittigen Tatsachen vor, insbesondere sind die zu Unrecht besteuerten Zuschüsse des Bundessozialamtes und der Wirtschaftskammer für die Jahre 2011 und 2012 zutreffend dargestellt, sodass dazu kein Beweisverfahren erforderlich erscheint. Hinsichtlich der Bestimmung des § 303 BAO erging jüngst die Entscheidung des VwGH v. 10.10.2010, Ra 2014/15/0058, wobei in der dieser Entscheidung folgenden Literatur unterschiedliche Auffassungen vertreten werden. Von mehreren Autoren wird zutreffend darauf hingewiesen, dass das Abstellen allein auf den Kenntnisstand der Partei faktisch dazu führen würde, dass die Wiederaufnahme auf Antrag eben de facto abgeschafft wäre. Tatsächlich ist die Rechtsprechung des VwGH so zu verstehen, dass gegenständlich relevante „novae causae repartae“, also jene Beweismittel, welche bereits existierten, aber im abgeschlossenen Verfahren mangels Kenntniserlangung durch die Abgabenbehörde oder die Partei nicht berücksichtigt werden konnten, zur Wiederaufnahme berechtigen. Dies entspricht dem aktuellen Meinungsstand in der Literatur, der besagt, dass für Zwecke der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens lediglich der Erkenntnisstand der Abgabenbehörde relevant ist (vgl. etwa Ehrke-Rabl, Rechtsmittelverfahren 156, Ritz, ÖStZ 2014, 437(444). Damit ist der Kenntnisstand des Abgabepflichtigen für diesen Neuerungstatbestand grundsätzlich unerheblich, wobei zweifellos gegenständlich auch keine subjektive Vorwerfbarkeit mangels Verletzung von Offenlegungs- und Wahrheitspflichten vorliegt. Ganz im Gegenteil handelt es sich schlichtweg um ein Versehen des Wirtschaftstreuhänders, welcher grundsätzlich dafür auch haftungspflichtig wäre und wurden nicht steuerpflichtige "Erträge" völlig zu Unrecht einer Besteuerung unterworfen. Hätte die Abgabenbehörde dies erkannt und wäre sie sohin über diese Tatsachen informiert gewesen, wäre mit Sicherheit eine Besteuerung [gemeint: Nichtbesteuerung] der vorgenannten Zuschüsse erfolgt.

Wie bereits in der Beschwerde dargelegt hätte die Abgabenbehörde in diesem Fall von

Amtswegen entsprechend dem Gebot der Rechtsrichtigkeit von ihrem pflichtgemäßen Ermessen Gebrauch machen müssen und diese von ihr so erkannten steuerfreien Erträge jedenfalls aus der Steuerbemessungsgrundlage entfernen müssen. Da dies nicht erfolgte, ist sohin aufgrund der dargelegten Rechts- und Tatsachensituation mit Wiederaufnahme des Verfahrens vorzugehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Am 14. Mai 2012 brachte die Bf. die Einkommensteuererklärung für 2011 elektronisch beim Finanzamt ein, am folgenden Tag erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für 2011. Am 06. Juni 2012 wurde der Jahresabschluss zum 31.12.2011 beim Finanzamt eingereicht.

Am 04. Juni 2013 brachte die Bf. die Einkommensteuererklärung für 2012 elektronisch und den Jahresabschluss zum 31.12.2012 beim Finanzamt ein, am folgenden Tag erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für 2012.

Die Gewinn- und Verlustrechnung 2011 enthält unter der Bezeichnung: 'Personalaufwand Löhne' folgende Positionen:

6000	Löhne	-264.438,00
6015	Aushilfslöhne	-15.493,84
6005	Lehrlingsentschädigung	-21.627,22
6010	Gehälter	-3.361,50
6091	Zuschuß AMS	
6092	Zuschuß Bundessozialamt	10.400,00
6093	Zuschuß Wirtschaftskammer	1.128,00
6090	EFZG AUVA	2.280,38
		-291.112,18

Betreffend das Jahr 2012 beinhaltet die Gewinn- und Verlustrechnung folgende Zuschuss-Beträge:

6092	Zuschuß Bundessozialamt	12.400,00
6093	Zuschuß Wirtschaftskammer	2.509,00

Die dem Wiederaufnahmeantrag beigelegten Kontoblätter weisen die einzelnen Buchungen, mit Familiennamen und den jeweiligen Beträgen (Bundessozialamt idR € 350,00 bzw. € 400,00), aus.

Am 24. Oktober 2016 langte der oben wiedergegebene Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO beim Finanzamt ein.

§ 303 Abs. 1 BAO bestimmt:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b leg.cit. Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209, 21.09.2009, 2008/16/0148 mit weiteren Nachweisen).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist daher dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. etwa das erwähnte hg. Erkenntnis vom 21. November 2007 und das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2003/15/0016).

Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des der Partei bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. VwGH 21.09.2009, 2008/16/0148 und 21.11.2007, 2006/13/0107).

Das Wiederaufnahmeverfahren hat auch nicht den Zweck, allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren, sondern soll die Möglichkeit bieten, bisher

unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. nochmals VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209).

Im Erkenntnis vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, erwog der Verwaltungsgerichtshof nach dem Hinweis, dass mit dem FVwGG 2012 eine Harmonisierung der Wiederaufnahme von Amts wegen mit jener auf Antrag (vgl. auch diesbezüglich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 2007 BlgNR 24. GP 22) erfolgte, aber insbesondere nicht geändert wurde, 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):

22 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).

23 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 Neuherkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Gleches gilt spiegelbildlich für die Wiederaufnahme von Amts wegen, bei der die - für die Behörde - neu hervorgekommenen Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid anzuführen sind.

Der Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.04.2017, Ro 2015/13/0011, enthält u.a. folgende Ausführungen:

5 Im vorliegenden Fall hat das Bundesfinanzgericht eine Revision gegen seine Entscheidung vom 12. März 2015 für zulässig erklärt, weil eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den §§ 303 und 304 BAO idF des FVwGG 2012 (gemeint im Besonderen: zu der den Streitpunkt des Verfahrens bildenden Frage, wann eine Tatsache nach dieser Rechtslage "neu hervorgekommen" ist) noch fehlte.

7 In dem Erkenntnis vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058, hat der Verwaltungsgerichtshof die strittige Rechtsfrage im Sinne der vom Revisionswerber bekämpften Ansicht des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichtes gelöst (vgl. dazu auch den Beschluss vom 29. März 2017, Ro 2016/15/0036). Die im angefochtenen Erkenntnis getroffene Entscheidung steht im Einklang mit dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

8 Die Revision war daher nunmehr zurückzuweisen.

Ritz führt im BAO-Kommentar, § 303 Tz 21f mwN, aus:

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie zB die Zahlungswilligkeit).

Solche Tatsachen sind zB

- Unterbleiben von Aufzeichnungen (VwGH 29.09.1996, 95/13/0018; 26.05.1998, 93/14/0233),
- Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind hingegen etwa

- Hervorkommen von Rechtsirrtümern.

Der Wiederaufnahmeantrag stützt sich darauf, dass sich im Zuge der Bilanzierungsarbeiten für das Jahr 2014 Ende Juli 2016 herausgestellt habe, dass jedenfalls in den Jahren 2011 bis 2013 steuerfreie Zuschüsse für Arbeitnehmer irrtümlicherweise im steuerlichen Ergebnis des Gewerbebetriebes erfolgswirksam berücksichtigt wurden.

In der Beschwerde wird damit im Einklang stehend vorgebracht: Nach dem rechtlichen Verständnis des ehemaligen steuerlichen Vertreters der Bf., der die Bf. bei den Veranlagungen für die Jahre 2011 und 2012 vertreten hatte, war der Lohnaufwand um die Zuschüsse vom Bundessozialamt und der Wirtschaftskammer zu kürzen.

Diese Kürzung sei nach dem Vorbringen des nunmehrigen steuerlichen Vertreters irrtümlicherweise erfolgt. Die Steuerpflichtige bzw. ihr ehem. steuerlicher Vertreter habe die Steuerfreiheit irrtümlich übersehen. Die Zuschüsse seien erklärt, aber nicht rechtlich richtig eingeordnet worden.

Auf Grund der zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes besteht kein Zweifel, dass es sich beim im Wiederaufnahmsantrag geltend gemachten Wiederaufnahmegrund (dass in den Jahren 2011 bis 2013 steuerfreie Zuschüsse für Arbeitnehmer *irrtümlicherweise* - gemeint: infolge eines Rechtsirrtums des ehem. steuerlichen Vertreters) im steuerlichen Ergebnis des Gewerbebetriebes erfolgswirksam berücksichtigt wurden) um keinen tauglichen handelt. Der ins Treffen geführte Literaturhinweis bezieht sich auf eine durch die VwGH-Judikatur überholte (und vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilte) Meinung.

In der Beschwerde werden weitere Argumente ins Treffen geführt:

Der nunmehrige steuerliche Vertreter erblickt im Umstand, dass die Bundessozialamt- und Wirtschaftskammerzuschüsse auf den Zahlungseingangsbelegen nicht sofort als steuerfrei gekennzeichnet und separat abgelegt wurden, eine Tatsache im Sinne des § 303 BAO. Ebenso sei eine Tatsache im Sinne des § 303 BAO eine mangelhafte Buchhaltung, die dadurch gegeben sei, dass steuerfreie Zuschüsse als ertragswirksam verbucht wurden.

Das spätere (im Jahr 2016 erfolgte) Erkennen dieses (in den Jahren 2012 bzw. 2013 dem ehem. steuerlichen Vertreter unterlaufenen) Irrtums stellte jedoch weder eine neu hervorgekommene Tatsache noch ein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 BAO dar.

Wenn in der Beschwerde, anders als im Wiederaufnahmeantrag, argumentiert wird, eine Tatsache im Sinne des § 303 BAO sei das Unterbleiben von Aufzeichnungen, was im gegenständlichen Fall dadurch gegeben sei, dass die Bundessozialamt- und Wirtschaftskammerzuschüsse auf den Zahlungseingangsbelegen nicht sofort als steuerfrei gekennzeichnet und separat abgelegt wurden, ist dem entgegenzuhalten: Bei der angeführten Nichtkennzeichnung (auf den Zahlungseingangsbelegen als steuerfrei) und der nicht separaten Ablage handelt es sich nicht um unterbliebene Aufzeichnungen gemäß §§ 124ff BAO (zu diesen gehören bspw. laut dem oben angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch). Es kann daher dahingestellt bleiben, dass es sich um einen Austausch des Wiederaufnahmegrundes durch die Partei im Beschwerdeverfahren handelt (vgl. Beschwerdevorentscheidung).

Wenn in der Beschwerde argumentiert wird, dass eine Buchhaltung jedenfalls mangelhaft ist, wenn steuerfreie Zuschüsse als ertragswirksam verbucht werden, und darin - im Sinne von Ritz bzw. der zitierten Judikatur - ein Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gesehen wird, ist Folgendes zu sagen: Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung berühren bspw. fehlende Grundaufzeichnungen (im zitierten Erkenntnis fehlende Listen betreffend die Erlöse), nicht hingegen eine irrtümlicherweise erfolgte Kürzung einer Betriebsausgabe (um erhaltene Zuschüsse). Auch diesbezüglich kann dahingestellt bleiben, dass es sich um einen Austausch des Wiederaufnahmegrundes durch die Partei im Beschwerdeverfahren handelt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Diese Voraussetzungen liegen im gegebenen Fall auf Grund der obzitierten Erkenntnisse bzw. des Beschlusses nicht vor.

Wien, am 6. Juni 2018

