

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag. Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Kommerzialrätin Elfriede Fischer als fachkundige Laienrichterin und Regionaldirektor Johann Gamper als fachkundigen Laienrichter, in nichtöffentlicher Sitzung am 11. 3. 2015 über die als Beschwerde weiterwirkende Berufung der K***** I***** KG, *****Adresse*****, vertreten durch Mag. Hatice Tugrul-Kartal, 1100 Wien, Johanniter Gasse 7/7, vom „13.11.2010“, eingelangt am 27. 12. 2010, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, 2700 Wiener Neustadt, Grazerstraße 95, vom 9. 12. 2010, zugestellt am 13. 12. 2010, betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung für das Jahr 2009 vom 13. 11. 2010, eingebracht am 30. 11. 2010, Steuernummer 33*****, zu Recht erkannt:

- I. 1. Der als Beschwerde weiterwirkende Berufung wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
 2. Der angefochtene Bescheid vom 9. 12. 2010 wird aufgehoben.
 3. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 20. 9. 2010 und der Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2009 vom 20. 9. 2010 werden gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO i. V. m. § 307 BAO aufgehoben.
 4. Die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens und des Einkünftefeststellungsverfahrens betreffend das Jahr 2009 wird gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO i. V. m. § 307 BAO bewilligt.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig.

Entscheidungsgründe

Den dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 8. 2. 2011 vorgelegten Aktenkopien sowie dem am 17. 6. 2013 vorgelegten Veranlagungsakt des Finanzamtes lässt sich entnehmen:

Schätzung

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2009 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 betreffend die K***** I***** KG (Schreibweise laut Firmenbuch) im Schätzungswege veranlagt. Ebenso wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2009 der K***** I***** KG im Schätzungswege festgestellt (Bescheide vom 20. 9. 2010).

Die Zustellung dieser Bescheide erfolgte laut Zustellnachweis am 22. 9. 2010.

Berufung gegen die Schätzungsbescheide

Mit Eingabe vom 19. 10. 2010, beim Finanzamt eingelangt am 29. 10. 2010, wurde gegen diese Bescheide – laut Parteivorbringen am 23. 9. 2010 zugestellt – Berufung mit dem Antrag erhoben, diese Bescheide aufzuheben „und neuerlich mit den eingereichten Unterlagen zu veranlagen.“ Beigeschlossen waren eine Umsatzsteuererklärung für 2009 und eine Feststellungserklärung 2009, welche beide mit 28. 10. 2010 datiert sind.

Während der Umsatzsteuerbescheid 2009 von einem mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch von 65.525,34 € ausgeht, wobei der Umsatzsteuer von 13.105,07 € Vorsteuern von 9.350,56 € gegenübergestellt wurden, woraus eine Zahllast von 3.754,51 € und eine Nachforderung von 2.184,18 € resultierte, wurden mit der Berufung steuerpflichtige Umsätze von 54.604,45 € (USt 10.920,89 €) und Vorsteuern von 7.953,46 € erklärt, was eine Zahllast von 2.967,43 € nach sich zöge.

Der Einkünftefeststellungsbescheid 2009 verteilt Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 30.000 € auf die Gesellschafter H***** K***** (300,00 €) und I***** K***** (29.700,00 €), die Feststellungserklärung solche von -8.442,56 €, wobei der Punkt 8. des Formulars E 6a (Gewinn- / Verlustverteilung) nicht ausgefüllt wurde.

Zurückweisung

Mit Bescheiden vom 8. 11. 2010 wies das Finanzamt die am 29. 10. 2010 eingelangten Berufungen gemäß § 273 BAO als verspätet zurück, da die Berufungsfrist am 22. 10. 2010 geendet habe, die Berufung aber frühestens am 28. 10. 2010 ausgefertigt worden und am 29. 10. 2010 beim Finanzamt eingelangt sei.

Hiergegen wurde mit Eingabe vom 13. 11. 2010 Berufung mit dem ersichtlichen Antrag auf Aufhebung der Zurückweisungsbescheide erhoben. Die Buchhalterin habe I***** K***** die Berufung vom 19. 10. 2010 samt Erklärungen an diesem Tag übermittelt, allerdings

seien die Unterlagen I***** K***** erst am 22. 10. 2010 zugekommen, worauf dieser sie am gleichen Tag beim Finanzamt abgegeben habe.

Das Finanzamt ermittelte, dass die Berufung gegen die Sachbescheide am 29. 10. 2010 – roter Eingangsstempel – persönlich am Finanzamt abgegeben worden sei („Grüner Stempel, einzeilig: Eingang über den im Infocenter befindlichen Selbststempler; Blauer Eingangsstempel: Eingang durch die Post übermittelt; Blauer Eingangsstempel mit Zusatzstempel Einwurfkasten: Eingang von in den Einwurfkasten geworfenen Schriftstücken; Roter Eingangsstempel: Eingang von Schriftstücken, welche ausschließlich während der Kundendienstzeiten im Infocenter persönlich abgegeben wurden“) und wies mit Berufungsvorentscheidungen vom 19. 11. 2010 die Berufung gegen die Zurückweisungsbescheide – auch unter Hinweis auf die am 28. 10. 2010 erfolgte Erklärungsunterfertigung – als unbegründet ab.

Diese Berufungsvorentscheidungen erwuchsen in Rechtskraft.

Wiederaufnahmeantrag

Mit Eingabe vom 13. 11. 2010, beim Finanzamt eingelangt am 30. 11. 2010 beantragte die K***** I***** KG die „Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 – 307 BAO für die Veranlagung der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 2009 und Umsatzsteuer 2009“.

... Der Feststellungsbescheid der Einkünfte gem. § 188 BAO 2009 wurde von der Behörde wegen Terminversäumnis geschätzt, aber die geschätzten Einkünfte entsprechen nicht einmal nahezu den gegebenen Tatsachen, da das Unternehmen erst seit Februar 2009 besteht. Es wurden sämtliche Investitionen und Betriebsausgaben nicht berücksichtigt.

Ich bitte um Berücksichtigung der fehlenden Sachverhalte.

Weiters stelle ich den Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO 2009 vom 20.09.2010, zugestellt am 23.09.2010, und mit den eingereichten Unterlagen neuerlich zu veranlagen...

Beigeschlossen waren die bereits der Berufung vom 19. 11. 2010 (eingelangt 29. 10. 2010) angefügten Steuererklärungen, diesmal allerdings ohne Angabe eines Datums unterfertigt.

Abweisung des Wiederaufnahmeantrags

Mit Bescheid vom 9. 12. 2010, zugestellt am 13. 12. 2010, wies das Finanzamt den Wiederaufnahmeantrag ab. Nach einer Darstellung des bisherigen Verfahrens führte das Finanzamt aus:

... Durch einen Antrag auf Wiederaufnahme kann ein Versäumnis der Berufungsfrist gegen den Erstbescheid nicht umgangen werden. Weiters fehlen Ihrem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens die Angaben hinsichtlich des Hervorkommens neuer Tatsachen und hinsichtlich der Rechtzeitigkeit des Antrages (§ 303 Abs. 1 und 2 BAO)...

Berufung gegen die Abweisung des Wiederaufnahmeantrags

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 13. 11. 2010, beim Finanzamt eingelangt 27. 12. 2010, Berufung erhoben:

... Hiermit bringe ich das Rechtsmittel der Berufung gegen den obig angeführten Bescheid ein und begründe sie wie folgt:

Da wir bei den Ausgaben die Pflichtversicherung des Komplementärs irrtümlich hineingenommen haben, bitten wir um Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahreserklärungen 2009. Da es persönliche Ausgaben des Komplementärs iHv EUR 1.720,91 sind, müssen sie von der Kommanditgesellschaft weggezählt werden, sodass der Verlust statt EUR 8.442,56 nur mehr EUR 6.721,65 beträgt.

Hiermit stelle ich den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 – 307 BAO für die Veranlagung der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 2009 und Umsatzsteuer 2009 der Firma

*I***** K***** KG.*

Ich bitte um Berücksichtigung des fehlenden Sachverhaltes.

Weiters stelle ich den Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO 2009 vom 20.09.2010, zugestellt am 23.09.2010, und mit den eingereichten Unterlagen neuerlich zu veranlagen...

Beigeschlossen war eine Feststellungserklärung 2009 (E 6) samt Beilage (E 6a), die einen Verlust der Gesellschaft von 6.721,65 € ausweist. Eine Verteilung der Einkünfte auf die Gesellschafter bzw. die Geltendmachung von Sonderbetriebsausgaben erfolgte nicht.

Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. 1. 2011, zugestellt am 21. 1. 2011, wurde die Berufung vom 27. 12. 2010 als unbegründet abgewiesen und der Bescheid vom 9. 12. 2010 insoweit abgeändert, „als der Wiederaufnahmsantrag aufgrund der Verspätung zurückgewiesen wird.“

Begründet wurde diese Entscheidung wie folgt:

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 und den Bescheid über die Feststellung von Einkünften 2009 ist ein Rechtsmittel nicht mehr zulässig, sodaß unter den

Voraussetzungen der §§ 303 ff eine Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht käme. Dem Wiederaufnahmsantrag sowie der Berufung gegen die Ablehnung der Wiederaufnahme des Verfahrens wurden der Jahresabschluss 2009, sowie die Steuererklärungen 2009 beigelegt. Dem Jahresabschluss sind die Einnahmen und Ausgaben des Jahres 2009 zu entnehmen, es wurden also dem Finanzamt bisher nicht bekannte Tatsachen zur Kenntnis gebracht. Daraus ergibt sich, daß ein Wiederaufnahmsantrag gemäß § 303 Abs. 1 b vorliegt.

Die Einnahmen und Ausgaben des Jahres 2009 sind Umstände, die dem Berufungswerber selbst während des Jahres 2009 zur Kenntnis gelangt sind.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von 3 Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, sodass aufgrund obiger Ausführungen die Rechtzeitigkeit des Antrages keinesfalls gegeben ist: Die Umstände, auf welche der Wiederaufnahmsantrag gestützt ist, sind dem Berufungswerber bereits während des Jahres 2009 zur Kenntnis gelangt, sodass die Drei-Monats-Frist gemäß § 303 Abs. 2 BAO spätestens am 31. März 2010 endete. Der Wiederaufnahmsantrag vom 30. November 2010 wurde daher verspätet eingebracht und ist somit zurückzuweisen, die Berufung abzuweisen.

Vorlageantrag

Hiergegen wurde mit Eingabe vom 25. 1. 2011, am selben Tag beim Finanzamt eingelangt, als „Berufung“ bezeichneter Vorlageantrag erhoben:

*...Wie Sie in der Berufungsvorentscheidung geschrieben haben, stimmt es, dass die Einnahmen und Ausgaben des Jahres 2009 bekannte Umstände für uns waren, jedoch verirrten wir uns bei der Angelegenheit, dass die Ausgaben des Komplementärs nicht zu den Ausgaben der K***** I***** KG zugehörig sind, sondern zusätzlich bei der Steuererklärung des Komplementärs abzusetzen sind. Dieser Umstand ist uns erst im Zuge des Berufungsverfahrens aufgefallen und nicht vorher, da wir sonst diese Ausgaben bereits bei der erstmaligen Abgabe der Steuererklärungen abgezogen hätten. Dazu berufen wir uns zu § 303 Abs. 1 b BAO in Verbindung mit § 303 Abs. 2 BAO - wir erklären eidesstattlich, dass wir erst im Zuge des Berufungsverfahrens für das Geschäftsjahr 2009 über den Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt haben.*

*Hiermit stellen wir neuerlich den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 - 307 BAO für die Veranlagung der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 2009 und Umsatzsteuer 2009 der Firma K***** I***** KG.*

Ich bitte um Berücksichtigung des fehlenden Sachverhaltes.

Weiter stelle ich den Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO 2009 vom 20.09.2010, zugestellt am 23.09.2010, und die neuerliche

Veranlagung mit den beigeschlossen eingereichten Unterlagen zum Antrag auf Wiederaufnahme vom 27.12.2010....

Vorlage

Mit Bericht vom 8. 2. 2011 legte das Finanzamt die Berufung gegen die Abweisung der Wiederaufnahmeanträge vom 13. 11. 2010 (beim Finanzamt eingelangt am 30. 11. 2010) dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen

§§ 303 bis 307 BAO lauteten in der Fassung vor dem FVwGG 2012:

§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde*

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

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 303a. Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

§ 304. Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder
- b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides
eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

§ 305. (1) Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Ist im abgeschlossenen Verfahren die Zuständigkeit gemäß § 311 Abs. 4 auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen, so steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zu.

(2) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 307. (1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

§§ 303 bis 307 BAO lauten in der Fassung durch das FVwGG 2012:

§ 303. (1) 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.

(2) Der 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.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamem Umstände zu bestimmen.

§ 304. Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

§ 305. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständigen gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 307. (1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBI. I Nr. 97/2002)

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

§ 85 Abs. 2 BAO lautet:

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Mangelhaftigkeit des ursprünglichen Wiederaufnahmeantrags

Der ursprünglich mangelhafte Wiederaufnahmeantrag vom 13. 11. 2010 (eingelangt 30. 11. 2010) erhielt im Zuge des Verfahrens die nach § 303a lit. a bis c BAO aF (enspricht - mit Ausnahme der Darstellung der Rechtzeitigkeit - § 303 Abs. 2 BAO nF) geforderten Angaben.

Beantragt wird die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung für das Jahr 2009 (§ 303a lit. a BAO aF bzw. § 303 Abs. 2 lit. a BAO nF).

Begründet (§ 303a lit. b BAO aF, § 303 Abs. 2 lit. b BAO nF) wird der Antrag damit, dass „sämtliche Investitionen und Betriebsausgaben nicht berücksichtigt“ worden sind (30. 11. 2010). Die geänderte Begründung, dass Sonderbetriebsausgaben des Komplementärs bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft irrtümlich gewinnmindernd bzw. verlusterhöhend berücksichtigt worden seien, erfolgte erst im weiteren Verfahren (27. 12. 2010).

Aufgefallen sei der Umstand, dass Sonderbetriebsausgaben des Komplementärs bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft irrtümlich gewinnmindernd bzw. verlusterhöhend berücksichtigt worden seien, erst „im Zuge des Berufungsverfahrens für das Geschäftsjahr 2009“ (§ 303a lit. c BAO aF, 25. 1. 2011). Hingegen seien die Einnahmen und Ausgaben des Jahres 2009 im Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufzunehmenden Bescheide der KG bekannt gewesen (25. 1. 2011).

Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig waren (§ 303a lit. d BAO aF), wurden nicht getätigt.

Maßgebende Rechtslage

Prüfungsmaßstab ist § 303 BAO i. d. F. FVwGG 2012. Dieser gilt, da es sich um eine Verfahrensbestimmung handelt, ab seinem Inkrafttreten mit 1. 1. 2014 auch für die Wiederaufnahme vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossener Verfahren und ist daher der gegenständlichen Entscheidung zugrunde zu legen (vgl. etwa BFG 10. 7. 2014, RV/5101246/2011).

Für die Partei (§ 78 BAO) keine neu hervorgekommenen Tatsachen

Zu beurteilen - und zwar nach der mit dem FVwGG 2012 neu gestalteten Rechtslage - ist, ob der am 30. 11. 2010 beim Finanzamt eingelangte Wiederaufnahmeantrag vom 13. 11. 2010 vom Finanzamt zu Recht abgewiesen (in weiterer Folge: zurückgewiesen) wurde. Hierbei sind die im Wiederaufnahmeantrag vorgebrachten Wiederaufnahmsgründe maßgeblich.

Auf erst im Rechtsmittelverfahren neu vorgebrachte Wiederaufnahmsgründe ist in diesem Verfahren nicht einzugehen.

Im Wiederaufnahmeantrag wurden als neu hervorgekommene Tatsachen die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben (wohl – in Zusammenhalt mit den eingereichten Steuererklärungen – auch die tatsächlichen Umsätze und Vorsteuern) angeführt.

Die KG räumt in ihrem Vorlageantrag vom 25. 1. 2011 selbst ein, dass ihr diese Umstände bereits vor der Erlassung der wiederaufzunehmenden Bescheide bekannt waren.

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu § 303 Abs. 1 lit. b BAO in der Stammfassung in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, es müsse sich bei der beantragten Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO um aus Sicht der Partei (§ 78 BAO) neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel handeln (vgl. etwa VwGH 28. 9. 1998, 96/16/0158 oder VwGH 26. 2. 2003, 2002/13/0223). Es müsse sich um Tatsachen oder Beweismittel handeln, welche im Zeitpunkt der Erlassung des das Verfahren abschließenden Bescheides bereits existiert haben, aber der Partei (§ 78 BAO) zum Zweck der Verwertung noch nicht zur Verfügung gestanden sind.

Von einem nachträglichen Hervorkommen von Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, könne keine Rede sein, wenn die Partei mangels Mitwirkung am wiederaufzunehmenden Verfahren die maßgebenden Tatsachen nicht vorgebracht hat (vgl. VwGH 26. 1. 1999, 98/14/00389). Waren die Tatsachen der Partei bekannt, könnten diese nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens Berücksichtigung finden (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2926 f., m. w. N.).

Dieser Rechtsprechung lag § 303 Abs. 1 lit. b BAO zugrunde, der in der Stammfassung lautete "... Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, ..."

Mit BGBI. I Nr. 97/2002 wurde § 303 Abs. 1 lit. b BAO dahingehend geändert, dass nur mehr grobes Verschulden der Partei (§ 78 BAO) die Wiederaufnahme ausschloß: "... Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, ..." "

In seiner Entscheidung VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0175 hat es der Gerichtshof zu § 303 Abs. 1 lit. b BAO i. d. F. BGBI. I Nr. 97/2002 offen gelassen, ob die Ansicht von *Ritz*, BAO⁴, § 303 Rz 27, wonach eine der Partei (§ 78 BAO) zwar bekannte, von ihr aber ohne grobes Verschulden nicht geltend gemachte und der Behörde bei der rechtskräftig gewordenen Entscheidung daher unbekannt gebliebene Tatsache als "neu hervorgekommen" zur Wiederaufnahme führen, zutreffend ist:

Die belangte Behörde ist aber auch auf die Frage eingegangen, ob die dem Finanzamt erst nachträglich in einer für die Bemessung der Prämie tauglichen Weise zur Kenntnis gebrachten Mieterinvestitionen als neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO zur beantragten Festsetzung zu führen hatten. Sie hat dies u.a. deshalb verneint, weil der Beschwerdeführerin die Mieterinvestitionen schon im Zeitpunkt der ursprünglichen Geltendmachung der Prämie und somit mehr als drei Monate vor der Einbringung des Festsetzungsantrages bekannt waren und es nach den sinngemäß anzuwendenden Vorschriften über die Wiederaufnahme u.a. darauf ankommt, dass die Tatsachen, auf die sich der Antrag stützt, neu hervorgekommen sind (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) und der Antrag binnen drei Monaten ab nachweislicher Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes eingebracht wird (§ 303 Abs. 2 BAO).

*Die Beschwerdeführerin beruft sich demgegenüber auf eine, von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid auch abgelehnte "herrschende Meinung (vgl. *Ritz*)" und meint damit die bei *Ritz*, RdW 2003, 62, und BAO⁴, § 201 Tz 36, vertretene Ansicht, ein Antrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO komme "in Betracht", wenn ein Abgabepflichtiger "Umstände nicht geltend gemacht" habe, weil sie nach einer in einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vertretenen Rechtsauffassung nicht bedeutsam seien, und dem Abgabepflichtigen die Unrichtigkeit dieser Rechtsauffassung insbesondere aus nachträglicher Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bekannt werde. Diese Ansicht stützt *Ritz* auf das Argument, dem Abgabepflichtigen werde in einem solchen Fall kein grobes Verschulden (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) zur Last gelegt werden können. Letzteres vertreten - im Zusammenhang mit dem Unterbleiben der Geltendmachung in einem Erlass als nicht abzugsfähig bezeichneter Ausgaben in der Einkommensteuererklärung - auch die von der Beschwerdeführerin zur Unterstützung ihres Standpunkts noch ins Treffen geführten Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben (Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 6. April 2006, AÖF 2006/126, Abschnitt 5.3), wo es auch heißt, die im Wiederaufnahmsantrag offengelegten Ausgaben seien in einem solchen Fall für das Abgabenverfahren neu hervorgekommene entscheidungserhebliche Tatsachen.*

Eine Entsprechung in seiner Kommentierung des sinngemäß anzuwendenden § 303 Abs. 1 lit. b BAO finden die zitierten Ausführungen von Ritz insofern, als dort (a.a.O., § 303 Tz 27) die Ansicht vertreten wird, für die Frage des Neuhervorkommens einer Tatsache sei der Kenntnisstand der Abgabenbehörde und nicht der Partei maßgeblich. Dazu wird auf einen gleichlautenden Satz in einem Wiederaufnahmen betreffenden Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. Juni 2006, AÖF 2006/192, Abschnitt 2.1, verwiesen, wo im Zusammenhang mit der Beifügung, es sei jedoch erforderlich, dass die Geltendmachung ohne grobes Verschulden der Partei unterblieben sei, auch wieder ausgeführt wird, ein solches Verschulden werde im Allgemeinen nicht vorliegen, wenn die Partei die betreffenden Umstände als Folge des Vertrauens auf Judikatur, Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen oder Auskünfte des Finanzamtes nicht für abgabenrechtlich bedeutsam gehalten habe. Wie ein solches Verständnis mit dem (auch im Erlass, vgl. dessen Abschnitt 1.3.1, vertretenen) Standpunkt, neue rechtliche Erkenntnisse seien kein Wiederaufnahmsgrund, vereinbar sei, wird jeweils nicht näher dargelegt.

Ritz verweist an der zuletzt zitierten Stelle auch auf gegenteilige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die es im hier gegebenen Zusammenhang aber nicht ankommt. Unterstellt man die Richtigkeit der Ansicht, eine der Partei zwar bekannte, von ihr aber ohne grobes Verschulden nicht geltend gemachte und der Behörde bei der rechtskräftig gewordenen Entscheidung daher unbekannt gebliebene Tatsache könne als "neu hervorgekommen" zur Wiederaufnahme führen, wenn dies - wie damit implizit argumentiert wird - binnen drei Monaten ab Eintritt von Umständen, die ein weiteres Unterbleiben der Geltendmachung als grob schulhaft erscheinen ließen, beantragt werde, so wäre dies auf den Fall der Selbstberechnung der Abgabe, dem die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nach § 108e Abs. 5 BAO entspricht, entgegen der von Ritz vertretenen Auffassung nämlich nicht übertragbar. Bei der Selbstberechnung der Abgabe kommt es nur auf die Sachverhaltskenntnis der Partei an, die hier auch die rechtliche Würdigung vornimmt. Um das von Ritz zu § 201 BAO erzielte Ergebnis zu rechtfertigen, müsste ein Wiederaufnahmsantrag im Sinne des vom Gesetzgeber angestrebten "Gleichklangs" nach einem mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren erfolgreich sein, wenn die der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannten Tatsachen rechtlich falsch gewürdigt wurden und eine Bekämpfung der Entscheidung ohne grobes Verschulden unterblieb. Die Wiederaufnahme scheitert hier jedoch schon daran, dass die ihr zugrunde zu legenden Tatsachen - als die neue rechtliche Erkenntnisse als solche nicht in Betracht kommen - nicht "neu hervorgekommen" sind, wenn sie der für die Bemessung der Abgabe zuständigen Behörde bekannt waren, was im Fall der sinngemäß Anwendung auf selbst berechnete Abgaben auch bei Kenntnis (nur) der Partei gelten muss, während eine Kenntnis der Behörde von diesen Tatsachen einem späteren Festsetzungsantrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO nicht entgegenstehen kann.

Dem entspricht zumindest im Ergebnis auch der Umstand, dass die in der Beschwerde zitierten Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben nicht nur bei amtswegigen Wiederaufnahmen nach verfahrensbeendenden Bescheiden, sondern auch bei der Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 Abs. 2 BAO Gesichtspunkten der in der Beschwerde geltend gemachten Art im Zusammenhang mit der Ermessensübung Bedeutung beimessen (vgl. Abschnitt 2.4 des Erlasses), während die Ausführungen zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO in Abschnitt 5.3 des Erlasses zwar das Unterbleiben einer Geltendmachung von Ausgaben (die der die Abgabe festsetzenden Behörde deshalb unbekannt blieben) in der Einkommensteuererklärung, aber nicht auch die nur wegen eines Rechtsirrtums (bei Kenntnis der maßgeblichen Tatsachen) falsche Selbstberechnung von Abgaben durch die Partei als Beispiel nennen.

Das Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen im Sinne des gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO sinngemäß anzuwendenden § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist im Beschwerdefall daher unabhängig von der bei Ritz, a.a.O., § 303 Tz 27, angeführten Judikatur zu verneinen.

Eine ausführliche Darstellung von Judikatur und Literatur zu §§ 303 ff BAO i. d. F. vor dem FVwGG 2012 findet sich bei Ritz, Wiederaufnahme auf Antrag, ÖStZ 2014, 437.

Materialien zum FVwGG 2012

Den Gesetzesmaterialien zum FVwGG 2012 (RV 2007 BlgNR 24. GP) lässt sich zur Änderung der Bestimmungen der §§ 300 ff. BAO entnehmen:

Zu Z 52 bis Z 56 (§§ 303, 303a, 304, 305 und 306 BAO)

Die Änderung der Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens dient nicht nur der Vereinfachung des Verfahrensrechts. Sie trägt auch rechtspolitischen (bzw. sogar 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 Wiederaufnahmen des Verfahrens sachgerecht.

Diese Harmonisierung betrifft auch die sich aus Verjährungsbestimmungen ergebende Befristung der Verfügung bzw. Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens.

Eine die Ermessensübung determinierende Verordnung des BM für Finanzen soll die Rechtssicherheit bzw. die Vorhersehbarkeit behördlicher Entscheidungen erhöhen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient grundsätzlich dem Grundsatz 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 (insbesondere bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte vorsätzliche Verletzung abgabenrechtlicher

Pflichten, als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben oder bei Uneinbringlichkeit der aus ihr resultierenden Nachforderung) unterbleiben.

Der Wegfall des § 306 BAO erfolgt, weil dieser Bestimmung keine normative Bedeutung zukommt.

Literarischer Meinungsstand zur Rechtslage nach dem FVwGG 2012 bis zu den ersten Entscheidungen des BFG

In der Literatur wurden zur Rechtslage nach dem FVwGG 2012 bis zu den ersten Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts folgende konträre Meinungen zur Frage des „neu Hervorkommens“ von Tatsachen und Beweismitteln nach § 303 Abs. 1 BAO i. d. F. FVwGG 2012 vertreten (vgl. BFG 16. 6. 2014, RV/3100671/2012):

Ritz

Nach *Ritz* sei 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*, BAO⁵ § 303 Tz 45).

Nach der Ansicht von *Ritz*, BAO⁵ § 303 Tz 47, 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. Durch die Vereinheitlichung der Wiederaufnahmeveraussetzungen sei die Judikatur, wonach für eine Antragswiederaufnahme die Wiederaufnahmsgründe für die Partei neu hervorkommen müssten, überholt.

Soweit sich *Ritz* für seine Ansicht auf Judikatur des VwGH beruft (VwGH 15. 12. 2010, 2007/13/0157; VwGH 31. 5. 2011, 2009/15/0135; VwGH 23. 11. 2011, 2008/13/0090; VwGH 28. 2. 2012, 2008/15/0005), betraf diese freilich jeweils Wiederaufnahmen von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO aF (für viele etwa VwGH 17. 12. 2008, 2006/13/0114). Hier liegt es in der Natur der Sache, dass auf den Wissensstand der Behörde und nicht auf jenen der Partei (§ 78 BAO) abzustellen ist.

Ritz/Koran, Ehrke-Rabl

Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit in Österreich (2013), 277, und *Ehrke-Rabl* in *Ehrke-Rabl* (Hrsg.), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) Rz V/17 teilen die

Ansicht von *Ritz* und stellen bei der beantragten Wiederaufnahme nach § 303 BAO i. d. F. FVwGG 2012 ebenfalls nur auf den Wissensstand der Behörde und nicht auf jenen der Partei (§ 78 BAO) ab.

Fischerlehner

Nach *Fischerlehner*, Abgabenverfahren (2013) § 303 Anm 6, bilden hingegen Umstände, die der Partei im abgeschlossenen Verfahren bereits bekannt waren, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund.

Nach der Meinung von *Fischerlehner* berechtigen 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 bildeten 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. 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.

BFG 16. 6. 2014, RV/3100671/2012

In seinem ersten diesbezüglichen Erkenntnis ist das Bundesfinanzgericht *Fischerlehner* gefolgt (BFG 16. 6. 2014, RV/3100671/2012):

... 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, BAO5, § 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, BAO5, § 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 Neuherkommens 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, BAO4, § 303 Tz 27 und vgl. Ritz, BAO5, § 303 Tz 47):

„Für die Frage des Neuherkommens 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 Neuherkommens 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 Versäumnisse 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...

BFG 10. 7. 2014, RV/5101246/2011

Mit Senatsentscheidung BFG 10. 7. 2014, RV/5101246/2011 hat das Bundesfinanzgericht diese Auffassung bekräftigt (vgl. auch Fischerlehner, Verfahrensrechtliche Entscheidungen des BFG Jänner bis Juli 2014, taxlex 2014, 364; Hilber, BFG-Entscheidungen "kurz & bündig, AFS 2014, 230; Huber/Pichler, Wiederaufnahme auf Antrag, taxlex-SRA 2014/169):

... Die von den Gesetzesmaterialien angesprochene "Harmonisierung der Rechtslage für amtswegige wie für antragsgebundene Wiederaufnahmen des Verfahrens" ist eher gegeben, wenn Abgabenbehörde und Abgabepflichtiger in ihren Eingriffsmöglichkeiten in die Rechtskraft von Bescheiden gleichgestellt werden. Somit ist diese nach dem Willen des Gesetzgebers angestrebte Harmonisierung dann eher erreicht, wenn einerseits der Behörde bei der amtswegigen Wiederaufnahme Versäumnisse bei der Verwertung von im abgeschlossenen Verfahren ihr bekannten Beweisen und Tatsachen entgegen stehen und andererseits die beantragte Wiederaufnahme insbesondere bei unter Verletzung der

Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gegenüber der Behörde verschwiegenen relevanten Beweise und Tatsachen nicht möglich ist.

Wenn Ritz davon spricht, dass eine derartige Sichtweise die Wiederaufnahme "parteifeindlicher gestalte" oder "die Wiederaufnahme auf Antrag de facto abschaffen wollte", übersieht er, dass das Ziel des Gesetzgebers offenbar die Harmonisierung zwischen amtswegiger und beantragter Wiederaufnahme war. Es gibt auch Tatsachen und Beweismittel, von denen der Abgabepflichtige im abgeschlossenen Verfahren keine Kenntnis hatte. Derartige Tatsachen und Beweismittel würden jedenfalls zur Wiederaufnahme auf Antrag berechtigen. Die von Ritz vertretene Rechtsauffassung läuft hingegen de facto darauf hinaus, dass der die Wahrheits- und Offenlegungspflicht verletzende Abgabepflichtige bis zum Eintritt der Verjährung jederzeit die Möglichkeit hat, in die Rechtskraft von Bescheiden einzugreifen. Dies bedeutet de facto eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum Ablauf der Verjährung. Eine derartige Erweiterung der Eingriffsmöglichkeiten in die Rechtskraft von Bescheiden erscheint auch verfassungsrechtlich bedenklich, zumal dadurch das rechtsstaatliche Prinzip, dessen Ausfluss die Rechtskraftwirkung von Bescheiden ist, einseitig zu Gunsten des Abgabepflichtigen untergraben wird. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem 1.1.2014, wonach für die Wiederaufnahme auf Antrag die Wiederaufnahmsgründe für die Partei neu hervorkommen müssen (zB VwGH 26.2.2003, 97/13/0081), ist nach Ansicht des Senates entgegen der Auffassung von Ritz trotz der Novellierung der Wiederaufnahmebestimmungen im Abgabenverfahrensrecht nach wie vor im Wortlaut des neuen § 303 Abs. 1 BAO gedeckt, sodass sich das Gericht der Sichtweise von Ritz nicht anschließen kann.

Der erkennende Senat folgt der sich an der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes orientierenden Rechtsauffassung Fischerlehners, wonach 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, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) bilden (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren (2013), § 303 Anm. 6)...

In beiden Verfahren wurde die ordentliche Revision zugelassen, die Erkenntnisse erwuchsen aber dessen ungeachtet in Rechtskraft.

Ritz, Wiederaufnahme auf Antrag, ÖStZ 2014, 437

Gegen die von *Fischerlehner* (und in diesen beiden Entscheidungen) vertretene Ansicht ist zunächst *Ritz*, Wiederaufnahme auf Antrag, ÖStZ 2014, 437, aufgetreten.

Nach ausführlicher Darstellung des Meinungsstandes vor dem FVwGG 2012 und den Motiven für die Änderungen der §§ 303 ff. BAO resümiert *Ritz*:

Nach 2007 BlgNR 24. GP, 22, ist ebenso wie auch bei anderen Verfahrenstiteln der BAO (insbesondere bei den §§ 293, 293b, 295, 295a und 299 BAO) eine Harmonisierung der Rechtslage für amtswegige wie für antragsgebundene Wiederaufnahmen des Verfahrens sachgerecht. Diese anderen Verfahrenstitel setzen kein fehlendes Verschulden der Partei (ebenso wie kein fehlendes behördliches Verschulden) voraus. Dies entspricht auch dem Ziel der Verfahrenstitel, nämlich Herstellung des rechtsrichtigen Zustands. Eine rechtsrichtige Besteuerung darf keine Belohnung für Wohlverhalten des Abgabepflichtigen sein. Wird die Leistungsfähigkeit als sachgerechte Rechtfertigung für steuerliche Belastungen angenommen, so hängt diese Leistungsfähigkeit nicht davon ab, ob der Abgabepflichtige gesetz- oder sittenwidrig handelt (vgl zB § 23 BAO). Dass abgabenrechtliches Verhalten (zB Nichteinreichung von Abgabenerklärungen, Verletzungen der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) dort, wo ein Verfahrenstitel Ermessen einräumt, als eines von mehreren sachgerechten Kriterien für eine Ermessensübung in Betracht kommen kann, ist jedoch keine Frage der Tatbestandsvoraussetzungen für in der BAO geregelte Verfahrenstitel. Es ist daher sachgerecht, dass die einzige Ausnahme von diesem Grundsatz (nämlich das Fehlen groben Verschuldens beim Neuerungstatbestand für die Wiederaufnahme auf Antrag) durch das FVwGG 2012 weggefallen ist.

Durch die Vereinheitlichung der Wiederaufnahmsvoraussetzungen ist jener Judikatur (zu § 303 Abs 1 lit b BAO aF), wonach für die Wiederaufnahme auf Antrag die Wiederaufnahmsgründe für die Partei neu hervorkommen müssen, als Folge der Gesetzesänderung "der Boden entzogen". Diese Judikatur wurde ua vom BMF abgelehnt (siehe Abschn 3.1.3).

Die Gesetzesmaterialien enthalten keinen Hinweis, dass die Bundesregierung von der "offiziellen" Rechtsauffassung des BMF abweichen wollte bzw dass sie die bisherige Rechtslage für die Wiederaufnahme auf Antrag (abgesehen vom Wegfall des Rechtsanspruchs und der kürzeren Frist des § 304 BAO) dadurch parteifeindlicher gestalten wollte, dass sie die Wiederaufnahme auf Antrag de facto abschaffen wollte. Die Umstände sind der Partei idR an sich bekannt, sie unterlässt lediglich (ua versehentlich oder im Vertrauen auf die Rechtsrichtigkeit von Erlassaussagen des BMF) ihre Geltendmachung.

Dazu kommt, dass die Wiederaufnahmsvoraussetzungen nunmehr in einem Satz (des § 303 Abs 1 BAO) gleichermaßen für die Wiederaufnahme auf Antrag der Partei oder von Amts wegen geregelt sind. Nach der früheren Rechtslage waren die Voraussetzungen in zwei Tatbeständen (unterschiedlich) geregelt.

Wäre für die Wiederaufnahme auf Antrag die Kenntnis der Partei maßgebend (und nicht jene der Abgabenbehörde), so würde einer Bewilligung der Wiederaufnahme nicht entgegenstehen, dass die Abgabenbehörde im Verfahren die Tatsachen oder Beweismittel kennt, aber nicht beachtet oder für rechtlich nicht bedeutsam hält. Eine solche Abkehr von der Judikatur, wonach eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so

vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte können, die nunmehr in einem wieder aufgenommenen Verfahren erlassen werden soll, ist nicht eingetreten.

Ehrke-Rabel teilt die Rechtsansicht von Ritz/Koran wie folgt: "Da es auf dieses Verschuldensmoment nicht mehr ankommt, die Wiederaufnahme auf Antrag aber weiterhin wegen Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel zulässig ist, muss es allein auf die Perspektive der Abgabenbehörde ankommen. Andernfalls wäre mit Ritz/Koran der Wiederaufnahme auf Antrag wegen Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel der Boden entzogen."

Die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Diese Judikatur betrifft zwar die amtswegige Wiederaufnahme. Es gibt aber keinen sachlichen Grund, den Zweck der Wiederaufnahme auf Antrag anders zu sehen.

Das Ziel der Wiederaufnahme ist, ein insgesamt rechtmäßiges Ziel zu erreichen. Diese Rechtsprechung betrifft zwar die Wiederaufnahme von Amts wegen. Die Wiederaufnahme auf Antrag hat kein anderes Ziel.

4. Zusammenfassung

Die Neufassung der Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens hat im Wesentlichen die Wiederaufnahme auf Antrag an jene von Amts wegen angeglichen. Dies erfolgte wegen rechtspolitischer bzw verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die bisherigen Unterschiede, die ua ein willkürliches Unterlassen einer sich zu Gunsten der Partei auswirkenden Verfügung der Wiederaufnahme ermöglicht haben.

Ob beim Neuerungstatbestand des bisherigen § 303 Abs 1 lit b BAO die Kenntnis der Tatsachen oder Beweismittel durch die Partei stets der Bewilligung der Wiederaufnahme entgegengestanden ist, wurde unterschiedlich beurteilt. Judikatur und Literatur waren widersprüchlich. Das BMF hat stets nur eine Meinung vertreten, nämlich dass auch bei der Wiederaufnahme auf Antrag lediglich auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde abzustellen ist.

Der Neufassung des § 303 BAO durch das FVwGG 2012 ist nicht zu unterstellen, dass der Gesetzgeber (bzw die Bundesregierung in der Regierungsvorlage) der Rechtsanschauung des BMF entgegentreten und damit de facto die Wiederaufnahme auf Antrag nahezu abschaffen wollte.

Robert Rzeszut, Wiederaufnahme auf Antrag - Hervorkommen von neuen Tatsachen aus Sicht der Partei? SWK 30/2014, 1273

Robert Rzeszut, Wiederaufnahme auf Antrag - Hervorkommen von neuen Tatsachen aus Sicht der Partei? SWK 30/2014, 1273, setzt sich ausdrücklich mit den Erkenntnissen BFG

16. 6. 2014, RV/3100671/2012 (unzutreffend als BFG 16. 7. 2014, RV/3100671/2012 zitiert) und BFG 10. 7. 2014, RV/5101246/2011 auseinander.

R. Rzeszut kommt zu dem Schluss:

Die Rechtsansicht des BFG ist meines Erachtens in mehrerer Hinsicht abzulehnen:

Vom BFG wurde nicht berücksichtigt, dass bei der Interpretation des § 303 BAO auch darauf abzustellen ist, dass ein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen am Nichtvorbringen der als neu hervorgekommen behaupteten Tatsachen einer Wiederaufnahme auf Antrag nicht entgegensteht. Gerade die Tatsache, dass grobes Verschulden unschädlich ist, lässt nur den Rückschluss zu, dass auf den Kenntnisstand der Behörde abzustellen ist: Grobes Verschulden am nicht Vorbringen von Tatsachen im Abgabenverfahren kann nur dann vorliegen, wenn der Abgabepflichtige diese Tatsachen kannte und ihm deren abgabenrechtliche Relevanz auffallen hätte müssen, er aber diese trotzdem nicht vorbrachte. Stellt man jedoch nur auf den Kenntnisstand des Abgabepflichtigen ab, würde man die Gesetzesänderung umkehren, denn von einer bloßen Kenntnis alleine wird in der Regel auszugehen sein: Dann wären plötzlich auch jene Fälle einer Wiederaufnahme auf Antrag nicht mehr zugänglich, in denen es dem Abgabepflichtigen gar nicht vorwerfbar wäre, dass er diese im Abgabenverfahren nicht vorgebracht hat.

Beispiel

Dies wäre bei Betriebsausgaben der Fall, die nach Ansicht der Finanzverwaltung von einem Abzugsverbot erfasst sind und deshalb vom Abgabepflichtigen mit gutem Grund nicht vorgebracht werden, um seinen Wahrheits- und Offenlegungspflichten gerecht zu werden. Ändert sich jedoch die Rechtsprechung und werden diese Betriebsausgaben später sehr wohl als abzugsfähig anerkannt, kann es dem Abgabepflichtigen nicht vorgeworfen werden, dass er diese Ausgaben bislang nicht vorgebracht hat. Derartige Fälle sind nicht als grobes Verschulden zu qualifizieren und waren bislang auch einer Wiederaufnahme auf Antrag zugänglich.

Nach der Rechtsansicht des BFG wären Fälle, in denen der Abgabepflichtige zwar von Betriebsausgaben wusste, diese jedoch ohne grobes Verschulden bzw. gänzlich unverschuldet nicht vorgebracht hat, nicht mehr einer Wiederaufnahme auf Antrag zugänglich. Für eine Wiederaufnahme von Amts wegen würden diese hingegen sehr wohl einen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen, weshalb in diesen Fällen mit der Gesetzesnovelle keine Harmonisierung geschaffen worden wäre. Im Gegenteil: Folgt man der Rechtsansicht des BFG, wäre das bisherige Ungleichgewicht sogar noch verstärkt! Es kann daher keine Rede davon sein, dass mit der vom BFG vertretenen Rechtsansicht dem Ziel des Gesetzgebers, bei der Wiederaufnahme Waffengleichheit zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigem herzustellen, entsprochen sei. Vor diesem Hintergrund führt auch der Verweis des BFG auf die bisherige Rechtsprechung des VwGH ins Leere, zumal die Änderung des Gesetzeswortlauts (nicht mehr Abstellen auf ein Verschulden) die Rechtslage nicht vergleichbar macht.

Es ist zwar verständlich, dass das BFG Abgabepflichtigen, die offenbar in berechnender Weise ihre abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzen, keinen steuerlichen Vorteil durch eine Wiederaufnahme gewähren wollte. Dies wäre jedoch im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen gewesen. Schließlich ist hierbei auch darauf abzustellen, ob sich der Abgabepflichtige redlich verhalten hat. War dies im der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht der Fall, hätte das BFG seine Ermessensübung dahingehend ausüben können (und wohl auch müssen), dass eine Wiederaufnahme – trotz Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes – aufgrund der subjektiv vorwerfbaren Verletzung einer Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht gewährt wird.

Die Rechtsansicht des BFG hätte überdies einen weiteren Nebeneffekt, der vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann: Würde es nur bei einer amtswegigen Wiederaufnahme eine Rolle spielen, ob die neu hervorgekommenen Tatsachen der Behörde bekannt waren, müsste die Behörde bei einer Abweisung des Wiederaufnahmeantrags im Rahmen ihrer Ermessensübung gleich anschließend eine amtswegige Wiederaufnahme durchführen, da der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit Vorrang zu geben ist. Die Herstellung der Rechtsrichtigkeit ist überall amtswegig wahrzunehmen, wo der Behörde Ermessensspielraum zusteht; dies ist insbesondere bei einer amtswegigen Wiederaufnahme der Fall. Wäre daher eine amtswegige Wiederaufnahme zulässig, wo eine Wiederaufnahme auf Antrag abgewiesen wird, wäre diese durchzuführen und würde einen doppelten Verwaltungsaufwand erzeugen, was nicht im Sinne des Gesetzgebers sein kann!

Daher ist Ritz u. a. darin beizupflichten, dass bei einer derartigen Auslegung des § 303 BAO die Wiederaufnahme auf Antrag zu einem zahnlosen Rechtsschutzinstrument wird. Es bleibt daher abzuwarten, ob die Rechtsprechung des BFG vor dem VwGH Bestand haben wird. Gegen die ergangenen Erkenntnisse wurde keine Revision an den VwGH erhoben, obwohl eine solche vom BFG zugelassen wurde.

Senatsentscheidung

Angesichts der dargestellten bisherigen Rechtsprechung des BFG erfordert ein Abgehen von dieser gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO eine Entscheidung durch den Senat.

Rechtsvergleich

Das österreichische Verfahrensrecht sieht zum einen verschuldensabhängige Wiederaufnahmeregelungen etwa in § 69 AVG, in § 530 ZPO oder in § 73 AußStrG betreffend das Verwaltungsverfahren und das zivilgerichtliche Verfahren vor. Diese entsprechen inhaltlich im Wesentlichen den Regelungen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO in der Stammfassung. Verschulden der Partei (grobes Verschulden ist - anders als

nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO i. d. F. BGBl. I Nr. 97/2002 nicht erforderlich) an der Nichtgeltendmachung im Verfahren steht einer beantragten Wiederaufnahme entgegen.

Zum anderen kommt es im Strafrecht und im Disziplinarrecht (vgl. auch Art. 3 Z. 7. ZPEMRK "... weil eine neue oder bekannt gewordene Tatsache...") etwa nach § 165 Abs. 1 lit. b FinStrG, § 353 Z 2 StPO oder nach § 151 RStDG nur darauf an, dass das Gericht im abgeschlossenen Verfahren von den neuen Tatsachen und Beweismitteln keine Kenntnis hatte, eine Kenntnis des Verurteilten ist unmaßgeblich (vgl. *Lewisch* in *Fuchs/Ratz*, Wiener Kommentar zur Strafprozessordnung § 353 Rz 25; *Tannert*, FinStrG § 165 Anm 31 oder *Wanke/Perl/Sachs*, RStDG § 151 Anm 7, alle jeweils m. w. N.).

Die Wiederaufnahme über Parteiantrag auf Grund der Beibringung von Beweismitteln oder Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren der Behörde oder dem Gericht nicht bekannt waren, ist somit der österreichischen Rechtsordnung keineswegs fremd.

Tannert, FinStrG § 165 Anm 31 schreibt (bezogen auf die BAO i. d. F. vor dem FVwGG 2012):

Im Gegensatz zu der Wiederaufnahme des Verfahrens im Bereich der BAO u des AVG bzw des VStG ist die Wiederaufnahme eines verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens gem § 165 auch dann zulässig, wenn eine nova causa reperta im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren von der Partei verschuldetmaßen nicht geltend gemacht werden konnte. Auch wenn die Partei sohin ein Verschulden trifft, führt eine solche causa zur Wiederaufnahme des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens. Der VwGH ist da anderer Meinung. Nach seiner Rechtsüberzeugung führt das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur dann zur Wiederaufnahme, wenn diese Tatsachen oder Beweismittel im vorangehenden Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. Verschulden bedeutet danach die Verletzung eines solchen Grades des Fleißes u der Aufmerksamkeit, welcher bei gewöhnlicher Fähigkeit gefordert werden kann. Waren die Tatsachen oder Beweismittel bekannt oder hätten sie der Partei bei gehöriger Aufmerksamkeit bekannt sein müssen, dann könnten sie nicht nachträglich im Weg der Wiederaufnahme des Verfahrens Berücksichtigung finden (s VwGH 11. 5. 1993, 93/14/0021 u 25. 5. 2000, 99/16/0217). Der GH setzt fort, dass eine Partei, die im vorangegangenen Verfahren Gelegenheit hatte, die ihr bekannten Tatsachen oder ihr zur Verfügung stehenden Beweismittel für ihren Anspruch vorzubringen (eine solche Gelegenheit böte sich im Allg spätestens im Rechtsmittelverfahren), diese Gelegenheit aber zufolge Fehlbeurteilung oder mangelnder Obsorge versäume, habe die Folgen daraus zu tragen u könne sich – wegen Verwirklichung des Verschuldenstatbestands – nicht auf den Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen u Beweismittel berufen (s VwGH 22. 10. 1980, 695/80 u 25. 5. 2000, 99/16/0217). Dabei sei der Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund die Tatsache gleichzuhalten, dass sich der Wiederaufnahmswerber von den (von ihm jetzt für relevant erachteten) Details jederzeit Kenntnis verschaffen hätte können (VwGH 20. 11. 1996, 96/15/0135). Diese Rechtsansicht stellt aber der Wortlaut des § 165 in Frage. Während nämlich § 69

Abs 1 Z 2 AVG 1991 (der auch im Bereich des VStG gilt) u § 303 Abs 1 Z 2 BAO die Wiederaufnahme wegen novae causae repertae mehr oder weniger ausdrücklich verschuldensabhängig regeln, verlangt § 165 Abs 1 lit b für die Wiederaufnahme eines Finanzstrafverfahrens ausdrücklich nur, dass die Partei neue Tatsachen oder Beweismittel (also auch verschuldetenmaßen) nicht vorbringen konnte.

"im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen"

§ 303 Abs. 1 BAO i. d. F. FVwGG 2012 umschreibt 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, muss 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.

Gemeint ist mit der Neuformulierung des Tatbestandes ersichtlich, dass Tatsachen oder Beweismittel gegenüber dem abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Damit ist nach Ansicht des erkennenden Senats die Sache - in Übereinstimmung mit der Mehrzahl der in der Literatur vertretenen Auffassungen - entschieden:

Das Gesetz stellt hinsichtlich des Neuherkommens von Tatsachen und Beweismitteln auf das abgeschlossene, also das wiederaufzunehmende Verfahren ab. Maßgebend ist daher, welche Tatsachen und Beweismittel dem wiederaufzunehmenden Verfahren zugrunde lagen.

Bereits nach der Rechtslage seit der Novellierung BGBl. I Nr. 97/2002 stand, worauf *Ritz* und *R. Rzeszut* zutreffend verweisen, die Kenntnis der Partei (§ 78 BAO) vom Wiederaufnahmegrund bereits während des wiederaufzunehmenden Verfahrens einer Wiederaufnahme nicht entgegen, sofern die Partei an der Geltendmachung der Tatsachen oder Beweismittel im Verfahren nur geringes Verschulden traf. Andernfalls wäre die Änderung mit BGBl. I Nr. 97/2002 weitgehend ins Leere gegangen.

Ging § 303 Abs. 1 Z 2 BAO i. d. F. AbgRmRefG einen Mittelweg zwischen dem streng parteiverschuldensabhängigen Wiederaufnahmeregime etwa des AVG und der ZPO einerseits und dem parteiverschuldensunabhängigen Wiederaufnahmeregime etwa der StPO anderseits, wurde mit dem FVwGG 2012 in Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens im Abgabenverfahrensrecht der 2002 begonnene Paradigmenwechsel endgültig vollzogen:

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

Waren die von der Partei (§ 78 BAO) nunmehr beigebrachten Tatsachen oder Beweismittel im wiederaufzunehmenden Verfahren nicht verfahrensgegenständlich, sind 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 Wiederaufnahmestitel.

Waren die Tatsachen oder Beweismittel nur der Partei (§ 78 BAO), nicht aber der Behörde bekannt, und hat die Behörde daher im wiederaufzunehmenden Verfahren auf diese Tatsachen oder Beweismittel nicht Bedacht nehmen können, steht dieser Umstand nach Ansicht des erkennenden Senats - entgegen BFG 16. 6. 2014, RV/3100671/2012 und BFG 10. 7. 2014, RV/5101246/2011 - einer Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) nicht entgegen.

Ritz, Wiederaufnahme auf Antrag, ÖStZ 2014, 437, zeigt den sinnvollen normativen Inhalt dieser Bestimmung, den *Fischerlehner*, Abgabenverfahren (2013) § 303 Anm 6, vermisst, auf.

Zutreffend ist, wie BFG 16. 6. 2014, RV/3100671/2012 festhält, dass hiermit ein weiterer umfassender Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden im Abgabenverfahren verbunden ist. Dieser Eingriff war jedoch nach Ansicht des erkennenden Senats durchaus beabsichtigt. Der Gesetzgeber wollte - verschuldenunabhängig - der Herstellung der Rechtsrichtigkeit der Bescheide zum Durchbruch verhelfen.

"Eine rechtsrichtige Besteuerung darf keine Belohnung für Wohlverhalten des Abgabepflichtigen sein. Wird die Leistungsfähigkeit als sachgerechte Rechtfertigung für steuerliche Belastungen angenommen, so hängt diese Leistungsfähigkeit nicht davon ab, ob der Abgabepflichtige gesetz- oder sittenwidrig handelt.... Dass abgabenrechtliches Verhalten ... dort, wo ein Verfahrenstitel Ermessen einräumt, als eines von mehreren sachgerechten Kriterien für eine Ermessensübung in Betracht kommen kann, ist jedoch keine Frage der Tatbestandsvoraussetzungen für in der BAO geregelte Verfahrenstitel..." (vgl. *Ritz*, Wiederaufnahme auf Antrag, ÖStZ 2014, 437).

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

In weiterer Folge ist die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zu treffen, ob eine Wiederaufnahme vorzunehmen ist.

Tatbestandsvoraussetzungen gegeben

Wie ausgeführt, liegen im gegenständlichen Fall gegenüber dem abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel i. S. d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO i. d. g. F. vor.

Nach der nummehrigen Rechtslage stellt sich die Frage, ob der Antrag rechtzeitig i. S. d. § 303 Abs. 2 BAO i. d. F. vor dem FVwGG 2012 gestellt wurde, ebenso wenig wie die Frage, ob die KG ein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren i. S. d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO i. d. F. vor dem FVwGG 2012 trifft.

Da die in den wiederaufzunehmenden Verfahren ergangenen Bescheide hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen und somit auch hinsichtlich der festzusetzenden Abgaben von den nachträglich eingereichten Steuererklärungen abweichen, sind die in den nachträglich eingereichten Steuererklärungen zum Ausdruck kommenden neuen Tatsachen auch geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Ermessen

§ 20 BAO lautet:

§ 20. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird bei der Verfügung der Wiederaufnahme dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, in der Regel Vorrang gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das insbesondere die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides und vor einer Unverhältnismäßigkeit des herangezogenen Grundes im Verhältnis zu den Folgen der Wiederaufnahme schützen soll, der Vorrang einzuräumen sein (vgl. etwa VwGH 18. 9. 2002, 99/17/0261 sowie Ritz, BAO⁵ § 20 Rz 8 m. w. N.).

Das Institut der Wiederaufnahme des Verfahrens zeigt auf, dass für den Gesetzgeber die Rechtsrichtigkeit vor der Rechtskraft steht (vgl. OGH 15. 11. 1872, 13 Os 93, 94/72; VfGH 6. 12. 1990 B 708/89; VfGH 30. 9. 1997 B 2/96 sowie VwGH 25. 9. 1997, 97/16/0368). Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient dem Bedürfnis nach einer gesetzesrichtigen Entscheidung, das nicht erlaubt, dass eine Entscheidung dem Rechtsbestand angehört,

wenn diese in ihren Grundlagen erschüttert ist (vgl. VfGH 6. 12. 1990 B 783/89; VwGH 20. 6. 1990, 90/16/0003; VwGH 6. 12. 1990, 90/16/0155, 0165).

Dies gilt umso mehr, wenn die Rechtsrichtigkeit auch von der Partei (§ 78 BAO) angestrebt wird, sich also Zweckmäßigkeit und Billigkeit im Wesentlichen decken.

Dass die Wiederaufnahme für die Behörde einen gewissen, manchmal nicht unbedeutlichen Verwaltungsaufwand bedeutet, steht der Bewilligung der Wiederaufnahme im Regelfall nicht entgegen, zumal auch die Abweisung eines Wiederaufnahmeantrags (und ein daran allenfalls anschließendes Beschwerdeverfahren) mit einem Verwaltungsaufwand verbunden ist.

Nach den oben wiedergegebenen Gesetzesmaterialien dient die Wiederaufnahme des Verfahrens vor allem dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zwar unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. "Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (insbesondere bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte vorsätzliche Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben oder bei Uneinbringlichkeit der aus ihr resultierenden Nachforderung) unterbleiben."

Wenn gleich im gegenständlichen Fall die Wiederaufnahme des Verfahrens die Folgen einer unterlassenen ordnungsgemäßen Einreichung von Abgabenerklärungen und einer verspätet erhobenen Berufung gegen die Schätzungsbescheide sanieren soll, erweist sich zur Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im gegenständlichen Fall die Wiederaufnahme des Verfahrens als erforderlich.

Hiervon zu unterscheiden ist die - vom Finanzamt als Finanzstrafbehörde zu prüfende - Frage, ob sich die Bf durch die ursprüngliche Nichtabgabe von Steuererklärungen einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig gemacht hat. Eine abgabenverfahrensrechtliche Sanktion für die Nichtabgabe von Steuererklärungen sieht § 135 BAO vor, die Abgabe von Steuererklärungen kann auch durch Verhängung von Zwangsstrafen nach § 111 BAO erzwungen werden. Das Beharren auf einer unrichtigen Besteuerung nach Erkennen der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde ist hingegen keine im Abgabenverfahrensrecht vorgesehene Sanktion.

Dass die Bf wiederholt ihren steuerlichen Verpflichtungen in Bezug auf die Legung von Abgabenerklärungen nicht nachgekommen ist und dadurch stets Anlass für unnötigen Aufwand der Behörde geboten hat, hat das Finanzamt nicht vorgetragen und kommt im gegenständlichen Fall schon deswegen nicht in Betracht, da es sich um die erstmalige Veranlagung nach der Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit handelt.

Die aus der Wiederaufnahme resultierenden Änderungen gegenüber den wiederaufzunehmenden Bescheiden sind - siehe die dargestellten Abweichungen zwischen den Besteuerungsgrundlagen laut den wiederaufzunehmenden Bescheiden und

laut den Steuererklärungen i. d. F. des Vorlageantrags (USt 2009: -787,08 € Zahllast, F 2009: -36.721,65 € Gewinn bzw. Verlust) - auch nicht bloß geringfügig.

Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides

Nach der vom Bundesfinanzgericht anzuwendenden Rechtslage erweist sich der angefochtene Bescheid vom 9. 12. 2010 nunmehr als rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 B-VG).

Beschränkung auf die Verfügung der Wiederaufnahme

Gemäß § 307 BAO i. d. g. F. ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden, allerdings nur dann, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Da das Bundesverwaltungsgericht im Bescheidbeschwerdeverfahren zur erstmaligen Erlassung von Umsatzsteuer- oder Einkünffeststellungsbescheiden nicht zuständig ist, ist mit diesem Erkenntnis lediglich die Wiederaufnahme der Verfahren zu verfügen (vgl. auch *Fischerlehner*, Abgabenverfahren (2013), § 307 BAO Anm 2).

Das Bundesfinanzgericht kann daher im Beschwerdeverfahren nur den die Wiederaufnahme abweisenden Bescheid aufheben, aber nicht selbst nach § 307 BAO tätig werden (vgl. BFG 21. 10. 2014, RV/6100621/2013, nicht veröffentlicht).

Zulassung der Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, weil zur Frage, ob die Kenntnis der Partei (§ 78 BAO) von im wiederaufzunehmenden Verfahren nicht vorgebrachten Tatsachen und Beweismitteln einer antragsgebundenen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO idF FVwGG 2012 entgegensteht, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliegt, und der erkennende Senat von den bisherigen diesbezüglichen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts abweicht.

Wien, am 12. März 2015