



Verteiler:	AO400
A2 B2 C12 C19 D15 D17 D9 G3	9. Jänner 1995
	GZ. 05 0801/1-IV/5/94

An alle

Finanzlandesdirektionen

und Finanzämter

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-5139861

Internet:
Post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: Anführung der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung von
Wiederaufnahmsbescheiden

Die Wiederaufnahmsgründe müssen im Wiederaufnahmsbescheid (in der Begründung) angeführt werden; keine Sanierung einer fehlenden Begründung im Berufungsverfahren.

Nach nunmehr ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 2.3.1993, 91/14/0003; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165) darf die Berufungsbehörde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Im Berufungsverfahren dürfen nur jene Wiederaufnahmsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt sind. Die Berufungsbehörde hat somit lediglich zu prüfen, ob diese Wiederaufnahmsgründe ausreichen, um die Verfügung einer Wiederaufnahme als rechtmäßig erscheinen zu lassen. Andere Wiederaufnahmsgründe, die sich zB nur aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ergeben, dürfen bei der Berufungserledigung nicht für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme herangezogen werden.

Dies gilt nicht nur für Berufungsentscheidungen, sondern auch für Berufungsvorentscheidungen (§ 276 BAO).

Abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können (zB VwGH 4.9.1986, 86/16/0083; VwGH

17.2.1994, 93/16/0117), ist eine hinsichtlich der Darstellung der Wiederaufnahmsgründe fehlende bzw. mangelhafte Begründung im Berufungsverfahren nicht sanierbar.

Fehlt in der Begründung eines die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides die Darstellung der Wiederaufnahmsgründe (insbesondere die Darstellung der maßgebenden, neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel), so ist einer Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme im Allgemeinen mit Berufungsvorentscheidung (Aufhebung des angefochtenen Bescheides) stattzugeben, sofern nicht eine Formalerledigung (zB Zurückweisung gemäß § 273 BAO) geboten ist. Dies gilt unabhängig davon, aus welchen Gründen der Wiederaufnahmsbescheid angefochten wurde.

Die Aufhebung von Bescheiden über die Verfügung der Wiederaufnahme durch Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung dürfte die Abgabenbehörde erster Instanz nicht daran hindern, neuerlich die Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren zu verfügen (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; *Stoll*, BAO-Kommentar, Wien 1994, 2954).

Wurden mit Sammelbescheid mehrere Verfahren wiederaufgenommen und daher mehrere Bescheide gemäß § 307 Abs. 1 BAO aufgehoben, so sind die Wiederaufnahmsgründe je aufgehobenem Bescheid in der Bescheidbegründung darzustellen. Dies gilt zB auch für als Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung verfügte Wiederaufnahmen von Verfahren; auch in diesem Fall sind die Wiederaufnahmsgründe gesondert je Bescheid (in der Regel im Betriebsprüfungsbericht) darzustellen. Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf behördliche Ermittlungen (vgl. zB VwGH 6.7.1990, 88/17/0059) oder der Hinweis auf die Möglichkeit der Akteneinsicht (VwGH 13.12.1985, 84/17/0140, 0141, 0142). Der Umstand, dass der Partei die Wiederaufnahmsgründe aus Besprechungen mit dem Betriebsprüfer bekannt sein dürften, macht ihre Anführung in der Bescheidbegründung (somit in der Regel im Betriebsprüfungsbericht) nicht entbehrlich.

Für die Berechtigung zur Wiederaufnahme genügt zwar je Bescheid ein Wiederaufnahmsgrund. Liegen jedoch mehrere Wiederaufnahmsgründe vor, so erscheint es nicht zuletzt im Zusammenhang mit der zwingend gebotenen Begründung des Ermessens (Geringfügigkeit der Auswirkung der Wiederaufnahmsgründe, allfälliges Missverhältnis der unmittelbaren Auswirkung des Wiederaufnahmsgrundes im Verhältnis zu den sonstigen Abweichungen im neuen Sachbescheid) zweckmäßig, nicht lediglich einen dieser Gründe anzuführen. Auch bei der (neuerlichen) Ermessensübung durch die Berufungsbehörde bzw. bei der Kontrolle der Ermessensübung durch die Höchstgerichte werden nämlich nur die vom Finanzamt angeführten Wiederaufnahmsgründe berücksichtigt.

Abschließend wird der ho. Erlass vom 5.6.1986, 05 0801/3-IV/5/85, AO 400, AÖF 1986/155, über die Begründung des Ermessens (zB bei amtswegiger Wiederaufnahme des Verfahrens) in Erinnerung gebracht. Der bloße Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtmäßigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit als Begründung für die Ermessensübung wird insbesondere dann nicht ausreichend sein, wenn etwa der Grundsatz von Treu und Glauben, die Geringfügigkeit der abgabenrechtlichen Auswirkungen des Wiederaufnahmsgrundes, ein Missverhältnis zwischen den Auswirkungen des Wiederaufnahmsgrundes und den sonstigen Auswirkungen der Wiederaufnahme oder die Uneinbringlichkeit der Abgabennachforderungen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sind, aber dennoch im Hinblick auf besonders gelagerte Umstände des Einzelfalles die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt wird.

9. Jänner 1995

Für den Bundesminister:

Dr. Bibus

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: