



Verteiler:

A2 B2 C12 C19 D15 D17 D9 G3

AO400

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 Wiederaufnahms Gründe (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) statzugeben, 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 Wiederaufnahms Gründe 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 Wiederaufnahms Gründe 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 Wiederaufnahms Gründe 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 Wiederaufnahms Gründe vor, so erscheint es nicht zuletzt im Zusammenhang mit der zwingend gebotenen Begründung des Ermessens (Geringfügigkeit der Auswirkung der Wiederaufnahms Gründe, 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 Wiederaufnahms Gründe 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: