

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Barbara Wisiak in der Beschwerdesache

**GmbH & Stille**, vertreten durch Rabel & Partner GmbH  
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz,  
über die Beschwerde vom 04.09.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde  
Finanzamt Graz-Stadt vom 24.05.2019, betreffend **Wiederaufnahme § 303 BAO des Verfahrens betr. Feststellung der Einkünfte 2008** zu Recht erkannt:

**Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.**

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Einkünfte der Bf. wurden mittels Bescheides vom 6.10.2009 für das Jahr 2008 einheitlich und gesondert festgestellt (§ 188 BAO).

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 24.05.2019 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 verfügt. Die Wiederaufnahme wurde mit den Feststellungen der im Jahr 2011 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung begründet.

Die hier strittige Wiederaufnahme erfolgte deshalb erst 8 Jahre nach der Betriebsprüfung, weil das Finanzamt die Wiederaufnahme davor bereits zwei Mal durch Nichtbescheide verfügen wollte (Die Beschwerde gegen den „Bescheid“ vom 11.10.2011 wurde vom BFG am 23.9.2014, RV/2100482/2014 zurückgewiesen, weil ein Nichtbescheid vorlag, die

Beschwerde gegen den „Bescheid“ vom 27.10.2014 wurde vom BFG am 12.04.2019, RV/2101822/2014 aus demselben Grund zurückgewiesen).

Die hier gegenständliche Beschwerde vom 4.9.2019 gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 24.5.2019 wurde als mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.10.2019 als unbegründet abgewiesen.

Den daraufhin am 25.10.2019 eingebrachten Vorlageantrag begründete die Bf. folgendermaßen:

*„Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 24.05.2019 beinhaltet geradezu keine neu hervorgekommenen Tatsachen. Eine im Jahr 2011 stattgefundene Betriebsprüfung kann 8 Jahre später keine neu hervorgekommene Tatsache sein, sie ist der Behörde bereits seit 2011, somit seit 8 Jahren, bekannt.“*

*Vgl. dazu BFG 07.05.2019, RV/7101420/2019: In diesem Fall wurde seitens des BFG das Nachschieben einer Begründung mittels eines zweiten Wiederaufnahmebescheides als unzulässig erklärt, da es sich bei den angeführten Tatsachen um genau jene Tatsachen handelte, die bereits zur ersten Wiederaufnahme geführt hatten, und somit der Behörde bereits bekannt und daher nicht „neu“ waren.“*

*Auch nach der Rechtsprechung des VwGH ist der Mangel einer fehlenden Begründung eines Wiederaufnahmebescheides nicht sanierbar - die fehlende Begründung kann weder in einer Beschwerdevorentscheidung nachgeholt werden noch mittels einer zweiten Wiederaufnahme „nachgeschoben“ werden - und ein solcher Wiederaufnahmebescheid ist ersatzlos aufzuheben.*

*Wenn die Nachholung der Begründung mittels eines zweiten Wiederaufnahmebescheides nicht möglich ist, da in diesem Zeitpunkt keine neuen, sondern der Behörde bereits bekannte Tatsachen vorliegen, so muss dies genauso für die Erlassung eines neuen Wiederaufnahmebescheides 8 Jahre nach Erlassung des ersten von zwei, später für nichtig erklärten Wiederaufnahmebescheiden gelten.“*

## **Rechtslage**

### **§ 303 BAO - Wiederaufnahme des Verfahrens**

- (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.

(...)

### **Das BFG hat erwogen**

Im Beschwerdefall wurde die amtswegige Wiederaufnahme mit dem Neuhervorkommen von Tatsachen begründet.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097 oder VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006, mwN).

Im Beschwerdefall waren dem Finanzamt laut Betriebsprüfungsbericht vom 30.9.2011 die Gründe für die Verlustverteilung in der vorgenommenen Höhe aufgrund der vorliegenden Verträge anlässlich der einzelnen Zusammenschlüsse nicht ersichtlich. Erst im Rahmen des von der Außenprüfung durchgeführten Vorhalteverfahrens wurde dem Finanzamt bekannt, dass hinsichtlich der neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschafter eine von der Beteiligungsquote abweichende, vorrangige Zuweisung von vor ihrem Beitritt entstandenen Verlusten erfolgte.

Diese Gewinnverteilungsregelung ist jedenfalls eine „Tatsache“, die dem Finanzamt erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Überprüfung im Jahr 2011 bekannt wurde und die zu einem anderslautenden Bescheid führt.

Das wird auch von der Bf. nicht bestritten.

Streit besteht hingegen darüber, ob diese Tatsache „neu hervorgekommen“ ist.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im

Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0044; VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030 oder VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. aus der jüngeren Rechtsprechung zB VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102 oder VwGH 23.02.2017, Ro 2014/15/0050; VwGH vom 18. Oktober 2007, 2003/14/0087, 0088, mwN).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Umgelegt auf den Beschwerdefall bedeutet das, dass für die Beurteilung, ob eine Tatsache neu hervorgekommen ist, der Wissensstand im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung (hier 6.10.2009) mit dem im Zeitpunkt der Wiederaufnahme (hier 24.05.2019) zu vergleichen ist.

Ein derartiger Vergleich ergibt unzweifelhaft, dass die Vereinbarung der rückwirkenden, alinearen Gewinnverteilung dem Finanzamt am 6.10.2009 noch nicht bekannt war, am 24.05.2019 sehr wohl.

Der Einwand der Bf., dass ein im Zeitpunkt der Wiederaufnahme 8 Jahre bekannter Umstand keine „neu“ hervorgekommene Tatsache sein kann, ist aus dem Blickwinkel der für die Beurteilung maßgeblichen Zeitpunkte daher unbeachtlich.

Üblicherweise werden Bescheide sofort nach Hervorkommen der neuen Tatsachen erlassen, ist ja die Wiederaufnahme durch die Verjährung begrenzt (§ 304 BAO).

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO können nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; 11.11.2008, 2006/13/0187) jedoch unabhängig von Verjährungsvorschriften erlassen werden, weshalb im Beschwerdefall die Wiederaufnahme auch 8 Jahre nach Hervorkommen der neuen Tatsachen zulässig ist.

Im Beschwerdefall kam es auch zu keinem unzulässigen „Nachschieben von Wiederaufnahmegründen in einem weiteren Wiederaufnahmebescheid“.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104) ist nach einer erfolgten Wiederaufnahme eine weitere Wiederaufnahme nur dann zulässig, wenn sie aus anderen Gründen erfolgt.

Im Beschwerdefall kam es jedoch bis zum hier strittigen Bescheid in rechtlicher Hinsicht zu keiner Wiederaufnahme: Die Erledigungen vom 11.10.2011 und vom 27.10.2014 wurden vom BFG mittlerweile rechtskräftig jeweils als Nichtbescheide qualifiziert (BFG 23.9.2014, RV/2100482/2014 bzw. BFG 12.04.2019, RV/2101822/2014).

Abschließend ist zu bemerken, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006, VwGH 26.7.2000, 95/14/0094) für die amtswegige Wiederaufnahme unmaßgeblich ist, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind.

So wie ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt, schließen die untauglichen Wiederaufnahmeverweise des Finanzamtes die Wiederaufnahme 8 Jahre später nicht aus.

Die Wiederaufnahme wurde aufgrund neuer Tatsachen iSd § 303 BAO zu Recht verfügt. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

### **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.

Im Beschwerdefall hat der VwGH die Frage, was neue Tatsachen sind, durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung ausreichend geklärt.

Graz, am 6. April 2020

