

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, über die Beschwerde vom 05.08.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA X vom 01.07.2013 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

#### Verfahren

Mit Eingabe vom 25.06.2013, beim Finanzamt eingelangt am 27.06.2013, beantragte der Bf. die **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO** hinsichtlich der **Einkommensteuer 2002 bis 2007** und führte begründend aus:

*„Das Einzelunternehmen des Bf. wurde für die Jahre 2002 bis 2007 einer Betriebsprüfung unterzogen. Diese Prüfung wurde am 26.05.2010 abgeschlossen (Niederschrift der Schlussbesprechung) und aufgrund der Feststellungen des Finanzamtes sind die entsprechenden neuen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2007 ergangen. Im Rahmen der Schätzung gemäß § 184 BAO wurden Betriebsausgaben durch das Finanzamt in Höhe von 12 % pauschal berücksichtigt. Wiederholt wurde im Rahmen des Prüfungsverfahrens vom Steuerpflichtigen bzw. dessen steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass der tatsächliche Wareneinsatz (Einkauf von gebrauchten Fahrzeugen und gebrauchtes Zubehörmaterial) viel höher ist. Im Schlussbericht vom 26.05.2010 hält der Betriebsprüfer fest (Seite 5): ‘, Lt. Internetrecherche am 17.07.2008 wurden 42 Fahrzeuge (Oldtimer) zum Verkauf angeboten’. Laut der vorgelegten Buchhaltung sind im gesamten Prüfungszeitraum keine Fahrzeuge im Einkauf erfasst gewesen. Woher nun diese Fahrzeuge kommen, wann, wie und um welchen Preis diese eingekauft wurden, wurde vom Betriebsprüfer nicht hinterfragt, nicht geprüft und nicht gewürdig. Weiters hält der Betriebsprüfer fest, dass die Schätzmethode eine Schätzung nach dem*

Vermögenszuwachs ist. ....Dass im Jahr 2002 bereits ein Privatvermögen (Wertpapiere, Warenbestand an privaten Rollern) bestanden hat, wurden ebenfalls nicht gewürdigt.

Nunmehr findet am **Landesgericht ein Finanzstrafverfahren** statt. Im Rahmen dieses Verfahrens wurde die Thematik der nicht in entsprechender Höhe berücksichtigten **Betriebsausgaben** behandelt. Im Rahmen des Beweisverfahrens sind neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen. Nunmehr folgt nämlich das **Finanzamt** in einer Berechnung vom 07.02.2013 den wiederholten Anträgen des Steuerpflichtigen, dessen steuerlichen Vertreters und des Verteidigers in dieser Strafsache und stellte vier **Berechnungen** dar.

Variante 1: zusätzlich 50 % Betriebsausgaben

Variante 2: zusätzlich 40 % Betriebsausgaben

Variante 3: zusätzlich 50 % Betriebsausgaben und 30 Roller

Variante 4: zusätzlich 40 % Betriebsausgaben und 30 Roller

Von diesen Berechnungen entspricht die Variante 3 am ehesten den Tatsachen (§§ 114 Abs. 1, 165 BAO), weil sie den für Klein- und Mittelbetriebe ermittelten Kennzahlen der KMU-Forschung Austria entspricht und es keine Hinweise gibt, davon abzugehen. Die 30 Roller stehen für die nunmehr auch vom Finanzamt eingeräumte naheliegende Einbringung von Privatvermögen in den Betrieb und sind größtenteils am unteren Ende angesiedelt.

Diese neuen Berechnungen des Finanzamtes sind demnach neu hervorgekommene Tatsachen bzw. Beweismittel, die im abgeschlossenen Abgabenverfahren von Seiten des Abgabepflichtigen naturgemäß nicht geltend gemacht werden konnten und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 lit b BAO). Da sie dem Abgabepflichtigen unzweifelhaft gänzlich unbekannt waren, erübrigen sich Ausführungen dazu, dass dieses Vorbringen nicht aus grobem Verschulden im Verfahren gelten gemacht werden konnte.

Diese Berechnungen in dieser Finanzstrafsache sind dem Steuerpflichtigen bzw. uns als dessen steuerlichen Vertreter am 30.04.2013 übermittelt worden.....

Wir stellen daher den **Antrag**, das Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO wieder aufzunehmen und auf Basis der Berechnungsvariante 3 eine Veranlagung der entsprechenden Jahre 2002 – bis 2007 durchzuführen.

Sollte das Finanzamt wider Erwarten der Ansicht sein, dass die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO nicht gegeben sind, wird **angeregt**, das Ermessen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO im Interesse des Vorranges der Rechtsrichtigkeit von Abgabenbescheiden zu Gunsten des Klienten zu üben und Abgabenverfahren von Amts wegen wiederaufzunehmen.“

Das Finanzamt wies mit **Bescheid vom 01.07.2013** den Antrag mit der Begründung ab, dass eine unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits

und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits keine neue Tatsache darstelle.

Innerhalb offener Frist er hob der Bf. **Berufung** mit der Begründung, dass die im Gerichtsverfahren von der Finanzstrafbehörde vorgelegte, offenbar von der Abgabebehörde erstellte neue Berechnungsgrundlage, wonach ein **wesentlich höherer Betriebsaufwand** zugestanden wäre als im Abgabenverfahren festgestellt, eine neue Tatsache darstelle. Überdies zieht der Bf. den Vorfragentatbestand als weiteren Wiederaufnahmegrund an. „*Eine solche Entscheidung liegt jedenfalls durch die neue, vom damals die Sachbescheide erlassenden Finanzamt verfasste Bemessungsgrundlage vor, die infolge notwendiger Berücksichtigung der oa. Umstände zugunsten des Pflichtigen zu einem für ihn wesentlich günstigeren Ergebnis führt*“.

In der **Berufungsvorentscheidung** vom 07.08.2013 wurde das Berufungsbegehren mit der Begründung abgewiesen, dass „*vorgenommene Berechnungsvarianten hinsichtlich der Schätzung von Betriebsausgaben keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO darstellen*.“ Überdies würde eine allfällige Entscheidung eines Gerichts im Strafverfahren betreffend eine begangene Abgabenhinterziehung, das auf Grund einer beim Bf. durchgeföhrten Betriebsprüfung eröffnet wurde, keine nach den Grundsätzen des § 116 BAO zu beurteilende Vorfrage darstellen.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** (Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) wurde im Falle der Ansicht, dass keine Wiederaufnahmegründe vorlägen, angeregt, das Ermessen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO im Interesse des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu Gunsten des Bf. zu üben und das Abgabenverfahren von Amts wegen wieder aufzunehmen.

Die Berufung wurde mit **Vorlagebericht** vom 10.09.2013 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 wurde das **Bundesfinanzgericht (BFG)** mit 01.01.2014 installiert. Der Unabhängige Finanzsenat wurde mit 31.12.2013 aufgelöst. Infolge Einrichtung des Bundesfinanzgerichtes ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht nahm Einsicht in die im Wiederaufnahmeantrag angeführte **Niederschrift vom 26.05.2010 über die Schlussbesprechung und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Normverbrauchsabgabe jeweils für die Jahre 2002 – 2007. Darin werden in der Tz. 2 massive Aufzeichnungsmängel bezüglich der Einnahmen (etwa Nichterfassung von Bankbelegen in der Buchhaltung) sowie der Ausgaben (fehlendes Wareneingangsbuch) aufgezeigt. In Tz. 4 wird auf eine Internetrecherche des Prüfers am 17.07.2008 Bezug genommen, wonach auf der Homepage 42 Fahrzeuge (Oldtimer) zum Verkauf angeboten

worden wären. Der Bf. habe keine Aufzeichnungen betreffend Internetbestellungen bzw. Umsätze aus Internetgeschäften aufbewahrt, die Geschäftsfälle könnten daher nicht nachvollzogen werden. Auch bezüglich der in Tz.6 angeführten Kontrollmitteilungen hinsichtlich des Verkaufes von 3 Vespa –Rollern wurde festgestellt, dass diese Geschäftsfälle in der Buchhaltung nicht erfasst worden wären. Es kam daher zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO, indem im Wesentlichen die durch die Bp festgestellten Bankeingänge den bisher erklärten Erlösen hinzugerechnet wurden. Zur Berücksichtigung von angefallenen Ausgaben, welche vom Bf. nicht nachgewiesen werden konnten, wurden schließlich im Schätzungsweg **Ausgaben im Ausmaß von 12 % der Netoumsätze** pauschal berücksichtigt.

Überdies erklärte der Bf. im Anschluss an die Schlussbesprechung einen in der Niederschrift vom 26.05.2010 festgehaltenen **Rechtsmittelverzicht** betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils die Jahre 2002 bis 2007 betreffend.

Zudem ersuchte das BFG das **Landesgericht** um Vorlage des Finanzstrafaktes. Aus dem **Protokoll über die Hauptverhandlung** vom 13.04.2012 geht aus der **Einvernahme des Bf. als Angeklagter** hervor, dass er den Oldtimerbetrieb für Motorroller, Motoren und alte Teile im Jahr 1999 oder 2000 angemeldet habe. Alte Fahrzeugteile und Fahrzeuge, welche er in Einzelteile zerlegt habe, seien von ihm auf Oldtimermärkten von Privaten angekauft worden. Über diese Einkäufe hätte es keine Rechnungen gegeben, die Eingänge seien nicht verbucht worden. Offiziell habe er keine Ausgaben gehabt. Roller seien seit seiner Jugend seine Leidenschaft gewesen. Er habe sich seit Beginn der 90er Jahre ein Startkapital von Rollern geschaffen. Es werden unterschiedliche Zahlen genannt, 20 Stück, dann ca. 80 Stück, wobei etwa 10 bis 15 Stück Schrott gewesen wären, 50 davon halbwertig. Er hätte die Roller nicht in der Firma gehabt und sie einfach so verkauft. Betrieblich und privat sei gemischt, privates nicht von betrieblichem Vermögen getrennt worden. Alle Neuteile hätte er in der Buchhaltung angegeben. Es habe auch Kommissionsgeschäfte gegeben.

An Ausgaben nannte er Strom, Miete, Versicherungen, welche in den Steuererklärungen Eingang gefunden hätten. Ausländische Tankrechnungen wären jedoch nicht in der Buchhaltung erfasst worden.

Im Rahmen der Hauptverhandlung wurde auch der **Betriebsprüfer als Zeuge** einvernommen. Über Vorhalt des Vorbringens des Bf., wonach Betriebsausgaben in einem Betrieb wie seinem mindestens 50% (Materialaufwand) betragen würden, entgegnete der Prüfer, dass zum einen auf Grund der vielen Mängel und fehlenden Rechnungen dies nicht nachvollziehbar wäre, zum anderen ein derartig hoher Betrag im Oldtimerhandel, wo Fahrzeuge günstig privat eingekauft, ausgeschlachtet und die Teile dann einzeln oft zu einem höheren Preis als für das gesamte Fahrzeug verkauft würden, nicht realistisch sei. Die im Internet auf der Homepage des Bf. angebotenen Roller wären ihm bekannt gewesen. Eine Differenzbesteuerung, wie vom Bf. im Prüfungsverfahren angeregt, wäre mangels Vorliegen der Voraussetzungen, nämlich Eingangs- und Ausgangsrechnungen und Führung eines Wareneingangsbuches, nicht möglich gewesen. Das Thema An- und Verkauf von Fahrzeugen und Betriebsausgaben über 12 % wäre im Rahmen der

Schlussbesprechung erörtert worden, so hätte es eine Besprechung über 30 % gegeben.

Man habe schließlich mit der Anerkennung von zusätzlichen Ausgaben in Höhe von 12 % und einem Rechtsmittelverzicht zur Vermeidung eines langen Verfahrens einen Kompromiss gefunden.

Auch der **steuerliche Vertreter** des Bf. wurde in der Hauptverhandlung **als Zeuge** befragt. Der Bf. habe mit neuen Ersatzteilen gehandelt. Er habe nie erwähnt, dass er auch Fahrzeuge einkaufen würde. Der Bf. habe ihm Belege für Betriebsausgaben vorgelegt, jedoch keine Einkaufsrechnungen von Fahrzeugen. Der Prüfer habe zwar festgestellt, dass es zu einem Stichtag 42 Oldtimer gegeben habe, sich jedoch nicht mit der Frage auseinandergesetzt, woher diese kommen. Ein Ansatz von 12 % würde mit Sicherheit nicht den Einkauf der Fahrzeuge abdecken, sondern orientiere sich am Betriebsausgabenpauschale des § 17 EStG. Man hätte bei der Schätzung einen Branchenvergleich, einen externen Betriebsvergleich machen müssen. Es habe auch Kommissionsgeschäfte gegeben. Der Bf. habe nach dessen Aussagen ungefähr 70 bis 100 Roller bis zum Beginn seiner gewerblichen Tätigkeit 1999 gesammelt.

Da der Bf. belegmäßig nichts beweisen konnte, sich das Prüfungsverfahren schon über zwei Jahre hingezogen habe und für den Bf. eine psychische Belastung darstellte, habe man dem Ansatz von 12 % zugestimmt.

Die Hauptverhandlung wurde zur Berechnung weiterer Varianten für die Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages für das Finanzstrafverfahren vertagt. Mit Schriftsatz vom 07.02.2013 legte das Finanzamt die auch im Wiederaufnahmeantrag bereits dargestellten vier Berechnungsvarianten vor.

Im **Urteil des Landesgerichtes vom 20.09.2013**, in welchem der Bf. wegen des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung verurteilt wurde, schloss sich das Gericht bei Ermittlung der Verkürzungsbeträge der Berechnungsvariante 3 an.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der oben dargestellte Verfahrensgang schildert den entscheidungsrelevanten Sachverhalt, der diesem Erkenntnis zu Grunde liegt.

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die vom Finanzamt vorgelegten Akten sowie in den Finanzstrafakt des Landesgerichtes.

**Strittig ist im Verfahren vor dem BFG** , ob die neuen Berechnungsvarianten, insbesondere die Berechnungsvariante 3 des Finanzamtes zwecks Ermittlung der Betriebsausgaben (Wareneinsatz), welche in das Urteil des Landesgerichtes Eingang gefunden hat, eine neu hervorgekommene Tatsache bzw. Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO darstellt.

### **Rechtslage**

Maßgebliche Rechtslage ist die Neufassung des § 303 BAO i. d. F. FVwGG 2012, welche mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten ist (vgl. § 323 Abs. 37). § 303 ist eine Verfahrensbestimmung. Sie gilt daher ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme vor

ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossener Verfahren (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 13).

§ 303 lautet:

- (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.

### **Rechtliche Erwägungen:**

Der Bf. stützt seinen Wiederaufnahmeantrag auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit b.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 21 und dort referierte hg. Rechtsprechung). Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerung ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 24). Gemeint sind Tatsachen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 unter Verweis auf VwGH 14.5.1991, 90/14/0262). Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat sonach - bei Geltendmachung neu

hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel "neu hervorgekommen sind". Aus dem insoweit klaren Gesetzeswortlaut ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuherkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Festzuhalten ist, dass im Zusammenhang mit der Beurteilung des Neuerungstatbestandes es nicht auf die rechtliche Beurteilung von Tatsachen oder Beweismittel in dem Verfahren ankommt, auf welches sich die beantragte Wiederaufnahme bezieht. Um sich gegen eine aus Sicht des Abgabepflichtigen unrichtige rechtliche Qualifikation von Tatsachen zu wehren, dient die Bescheidbeschwerde und nicht der Rechtsbehelf der Wiederaufnahme des Verfahrens. Wie bereits erwähnt, hat der Bf. im Gegenstandsfall auf die Einbringung von Rechtsmitteln verzichtet.

Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren brachte der Bf. vor, dass er alte Fahrzeugteile und Fahrzeuge, welche er in Einzelteile zerlegt habe, auf Oldtimermärkten von Privaten angekauft habe. Es werden unterschiedliche Zahlen von angeblich angekauften Rollern genannt, einmal 20, dann 50, schließlich 70 bis 100 Roller. All diese Einkäufe konnten jedoch nicht durch Rechnungen belegt werden. Sie sind daher allenfalls Behauptungen, nicht jedoch verifizierbare neue Tatsachen.

Tatsache ist, und dies war bereits im Bescheidverfahren auf Grund der Internetrecherche des Prüfers am 17.07.2008 bekannt, dass auf der Homepage des Unternehmens des Bf. 42 Fahrzeuge (Oldtimer) zum Verkauf angeboten worden waren. Damit stellt diese Tatsache keine Neuerung iSd § 303 Abs. 1 lit b dar. Weder im Abgabenverfahren noch vor dem Gericht konnten allerdings Rechnungen, Aufzeichnungen oder ein Wareneingangsbuch vorgelegt werden, um den Ankauf als Betriebsausgaben zu belegen.

Es herrscht zwar sowohl im Strafverfahren als auch im Abgabenverfahren das Prinzip der Erforschung der materiellen Wahrheit. Doch die Stellung des Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren ist eine andere als die des Beschuldigten im Strafverfahren. Hinsichtlich des Beweiserhebung gibt es nicht zu übersehende Unterschiede: So bestehen für den Abgabepflichtigen unter der Sanktion des § 184 BAO (Schätzung) auf der einen Seite eine ganze Reihe von Mitwirkungspflichten, während auf der anderen Seite bloß die Glaubhaftmachung genügt. Demgegenüber ist im Finanzstrafverfahren stets der Beweis des Gegenteils hinsichtlich Tat und Schuld durch das Gericht erforderlich und zwar auch dann, wenn sich der Beschuldigte verschweigt oder sich auf eine Verantwortung ohne konkretes Beweisanbot beschränkt. Im Abgabenverfahren gibt es kein Verwertungsverbot, sehr wohl aber im Strafverfahren. Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache, gleichgültig, ob sie belastend oder begünstigend wirkt, als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, der erkennende Richter hingegen hat im Strafverfahren zweifelhafte Tatsachen nur zu berücksichtigen, wenn sie zum Vorteil des Beschuldigten ausschlagen, hingegen darf er sie nicht berücksichtigen,

wenn sie sich zum Nachteil des Angeklagten auswirken würden (zB Freispruch gem. § 259 Z 3 StPO).

Die strafrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes mag für die abgabenbehördliche Beurteilung unter Umständen hilfreich und von Nutzen sein, sie muss sich aber die Möglichkeit vorbehalten, den maßgeblichen Sachverhalt anders zu sehen und diesen nach ihren abgabenrechtlichen Grundätzen zu beurteilen.

Dass das Gericht sich bei Ermittlung des Verkürzungsbetrages an der Berechnungsvariante 3 orientierte, bedeutet lediglich, dass das Gericht das Vorbringen des Bf. anders als die Bp, welche Betriebsausgaben im Ausmaß von 12 % der Nettoumsätze schätzte, würdigte. Es kamen im Gerichtsverfahren keine im Bescheidverfahren bisher nicht geltend gemachte Tatsachen hervor, vielmehr kam das Gericht bei unveränderter Sachlage zu einer unterschiedlichen Einschätzung der Höhe der Betriebsausgaben. Eine unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits (VwGH 17.5.1990, 89/16/0037; 15.7.1998, 97/13/0269, 0270; 25.3.1999, 96/15/0108) stellt jedoch keinen Wiederaufnahmsgrund dar (vgl. auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 23).

Wenn der Bf. schließlich vorbringt, dass die neuen Berechnungen des Finanzamtes neu hervorgekommene Tatsachen bzw. Beweismittel seien, welche im abgeschlossenen Abgabenverfahren von Seiten des Bf. naturgemäß nicht geltend gemacht werden konnten und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ist dem zu entgegnen, dass – wie oben bereits ausgeführt – die Neuberechnungen die unterschiedliche Beweiswürdigung von Gericht und Finanzamt im Bescheidverfahren darstellen. Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache, noch ein (neu hervorgekommenes) Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Beweismitteln (26.4.1994, 91/14/0129). Bei der Vornahme der Neuberechnung handelt es sich um einen Akt der Beweiswürdigung und nicht um eine im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsache, die später hervorkommt.

In Rahmen der Berufung zieht der Bf. auch den **Vorfragentatbestand des § 303 Abs. 1 lit c** als Wiederaufnahmsgrund an.

Eine abweichende Vorfragenentscheidung stellt nur dann einen Wiederaufnahmsgrund dar, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden war (zB VwGH 30.3.1998, 98/16/0097; 22.9.2000, 98/15/0014; 8.2.2007, 2004/15/0153, 2005/15/0005, vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 38).

Die finanzstrafrechtliche Verurteilung des Bf. ist auch keine Vorfrage nach § 116 BAO, welche zu einer Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit c BAO führen könnte. Unter einer solchen versteht man eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet; ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer

bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist (vgl. Antoniolli/ Koja, Verwaltungsrecht 3, 83). Eine Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet.

Die Feststellungen des Landesgerichtes basieren auf einer zu einem anderen Ergebnis gelangenden Beweiswürdigung. Damit sind aber die Voraussetzungen einer Vorfrage im Sinne der obigen Ausführungen nicht erfüllt (vgl. hiezu etwa die hg. Erkenntnisse vom 14.04.1994, 92/15/0170, vom 24.09.1996, 93/13/0018, vom 15.07.1998, 93/13/0269, 0270, vom 30.01.2001, 95/14/0043, 08.02.2007, 2004/15/0153).

Nach der Judikatur des VwGH ist die Abgabenbehörde an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteils (erster Instanz) festgestellten Tatsachen bzw an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden (vgl. Ritz, aaO, unter Verweis auf die bezughabende verwaltungsgerichtliche Judikatur). Bei Freisprüchen besteht keine solche Bindung (Ritz, aaO). Ebenso wenig ist eine Bindung anzunehmen, wenn das Finanzstrafverfahren von der Behörde bescheidmäßig eingestellt wird. Die Bindung - so sie denn besteht - betrifft immer nur den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

Die Bindungswirkung, die ein rechtskräftiges StrafUrteil gegenüber dem Verurteilten, der am Strafverfahren als Angeklagter und damit als Partei beteiligt, entfaltet, wird nicht auf den – nur Vorfragen betreffenden - § 116 gestützt, sondern vielmehr auf allgemeine verfahrensrechtliche Erwägungen einerseits und die materielle Rechtskraftwirkung des Strafurteiles andererseits VwGH 26.1.1996, 93/17/0265, Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 116 E 32).

Auch wenn der VwGH zur Bindungswirkung in VwGH 18.08.1994, 94/16/0013 etwa entschieden hat:

*„Die Abgabenbehörde ist an den im Spruch des Strafurteiles genannten Verkürzungsbetrag ungeachtet des Umstandes gebunden, dass diesem Betrag allenfalls ein Schreib- oder Rechenfehler zu Grunde liegt (vgl. Ellinger aaO E 37)*  
dann wieder:

*„Nicht bindend sind die Feststellungen über den Wert des geschmuggelten Suchtgiftes und die damit in Zusammenhang stehende Höhe der hinterzogenen Eingangsabgaben.....(vgl. Ellinger aaO E 40)*

konnte dem Wiederaufnahmeantrag im vorliegenden Beschwerdefall aus folgenden Gründen kein Erfolg beschieden sein:

### **Ermessen:**

Dazu Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 62 ff:

*Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (zB VwGH 26.11.2002, 99/15/0176; 17.12.2003, 99/13/0131; 4.6.2009, 2004/13/0083; 20.1.2010, 2006/13/0015); dies gilt ab 1.1.2014 auch für die Bewilligung der Wiederaufnahme.*

Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen. Das Ziel der Wiederaufnahme (vgl Tz 4, 67 und 70) bzw der vielfach betonte Vorrang der Rechtsrichtigkeit (ablehnend Werndl in Hofer-Zeni-FS, 281; Wiedermann, Wiederaufnahme, 47 ff) rechtfertigt keine nur dieses Kriterium berücksichtigende Ermessensübung.

Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen (VwGH 11.8.1993, 92/13/0096; 24.1.1996, 95/13/0136; 24.2.2000, 96/15/0129); bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (zB VwGH 21.3.1996, 94/15/0085). Siehe auch § 307 Tz 3 sowie Stoll, Ermessen 2, 285.

In der BAO wurde durch das FVwGG 2012 eine ausdrückliche Verordnungsermächtigung (in § 303 Abs 3), die für die Ermessensbestimmung bedeutsamen Umstände zu bestimmen, aufgenommen.

Zur Ermessensübung (quasi als Vorgabe für den Inhalt einer allfälligen solchen Verordnung) enthält die Regierungsvorlage (2007 BlgNR 24. GP, 22) folgende Aussagen:

„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.“

Im vorliegenden Beschwerdefall hat das Landesgericht in seinem Urteil ausgesprochen, dass der Bf. „unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Abgabe infolge nicht erfasster Erlöse und Aufwendungen unrichtiger Umsatzjahres- und Einkommensteuererklärungen (...) eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben (...) bewirkt und teilweise zu bewirken versucht, wobei es ihm jedoch darauf ankam, sich durch die **wiederkehrende** Begehung derartiger Finanzvergehen eine fortlaufende Einkunftsquelle zu verschaffen.....“.

Eine positive Ermessungsentscheidung zugunsten einer Wiederaufnahme ist damit ausgeschlossen.

Aus allen diesen Erwägungen konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

## 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die im Erkenntnis zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt. Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 6. März 2019