

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die A Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 15. Juli 2015 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

1. Der Beschwerdeführer hat in den Streitjahren aus seiner Tätigkeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer resultierende Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt.
2. Nach zunächst erklärungskonformer Veranlagung hat das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2010 im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung wieder aufgenommen und in den neuen Einkommensteuerbescheiden im Schätzungswege ermittelte Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von jeweils 10.000,00 € in Ansatz gebracht.
3. Gegen die Wiederaufnahmebescheide hat die steuerliche Vertretung Beschwerde erhoben. Begründend wurde ausgeführt, eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO könne nur nach einem in dieser Gesetzesbestimmung definierten Tatbestand verfügt werden. Der konkrete Wiederaufnahmetatbestand sei dabei Spruchbestandteil und somit von der Abgabenbehörde zu nennen. Die gegenständlichen Wiederaufnahmebescheide stützten sich auf § 303 Abs. 1 BAO, ohne den konkreten Wiederaufnahmetatbestand zu benennen. Die Formulierung sei formelhaft und verweise auf den Betriebsprüfungsbericht. Somit sei der Betriebsprüfungsbericht darauf zu prüfen, ob er Hinweise liefere, welcher Wiederaufnahmetatbestand tatsächlich den Bescheiden zugrunde gelegt worden sei. Unter der Rubrik "Prüfungsabschluss" sei von der Wiederaufnahme des Verfahrens die

Rede, ohne allerdings auch an dieser Stelle den Wiederaufnahmestatbestand zu nennen. Auch diese Ausführungen beschränkten sich auf § 303 Abs. 1 BAO in seiner Gesamtheit, sodass grundsätzlich alle drei Wiederaufnahmestatbestände in Betracht kämen. Nachdem sowohl die Ermessensentscheidung der Behörde als auch deren Überprüfung eine feste Basis erforderten, erwiesen sich die angefochtenen Bescheide bereits deshalb als rechtswidrig, weil der zur Anwendung gebrachte Wiederaufnahmestatbestand nicht bezeichnet worden sei. Dieses Versäumnis könne auch nicht nachgeholt werden.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide enthalte den Hinweis, dass die Wiederaufnahme aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei und diese Feststellungen der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen, wobei sich der Bericht bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf die in Tz 1 angeführten Feststellungen stütze. Die Einwendungen in der Beschwerde gingen daher ins Leere, zumal in Tz 1 ausgeführt worden sei, dass die Betriebsprüfung den dort angeführten Sachverhalt erstmalig festgestellt habe, was inhaltlich dem Neuerungsstatbestand gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO entspreche. Die Wiederaufnahmegründe seien im dargestellten Sachverhalt angeführt worden und erübrige sich daher eine explizite Feststellung, dass sich die Behörde auf den Neuerungsstatbestand stütze. Was die Ermessensbegründung betreffe, möge es zwar sein, dass der nur formelhafte Verweis auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit gegen die Begründungspflicht verstoße, dieser Begründungsmangel stelle aber keinen wesentlichen Verfahrensmangel dar, wenn - so wie im Beschwerdefall - gegen die Wiederaufnahme sprechende Umstände nicht vorlägen. Selbst im Beschwerdeschriftsatz werde derartiges nicht behauptet. Es verstehe sich von selbst, dass sich die Ausführungen zum Ermessen auf die in Tz 1 angeführten Wiederaufnahmegründe und die daraus resultierenden und dort dargestellten steuerlichen Auswirkungen bezögen.

5. Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat die steuerlichen Vertretung zusammengefasst eingewendet, gegenständlich sei ausschließlich strittig, ob die im ersten Satz enthaltene Wortfolge "erstmalig festgestellt" als Bezeichnung des Wiederaufnahmegrundes zu werten sei. Der Prüfungsbericht enthalte nur eine einzige Textziffer, die in der tabellarischen Auflistung der wiederaufzunehmenden Verfahren auch tatsächlich erwähnt werde. Allerdings gehe aus der Zusammenschau all dieser Umstände nicht hervor, dass sich die Behörde tatsächlich auf den Neuerungsstatbestand stütze. Aus der Formulierung im ersten Satz der Tz 1 könne vielleicht erschlossen werden, dass sich das Prüfungsorgan die Erfüllung des Neuerungsstatbestandes vorgestellt habe, zum Ausdruck sei dies allerdings nicht gebracht worden. Der Bescheidadressat habe Anspruch auf Gewissheit, welcher Wiederaufnahmestatbestand tatsächlich herangezogen worden sei. Selbst wenn im Interpretationswege der Neuerungsstatbestand als Teil des Bescheidspruches angesehen würde, fehle es den angefochtenen Bescheiden an der

Begründung für die erfolgte Ermessensübung. Es sei lediglich der gesetzliche Auftrag wieder gegeben worden, tatsächlich hätten die Bescheide allerdings den Vorgang, die Parameter sowie das Ergebnis der Ermessensübung wiedergeben müssen. Die angefochtenen Bescheide erwiesen sich somit auch aus diesem Grund als rechtswidrig.

## II. Sachverhalt

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahmebescheide wie folgt begründet:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."*

Im Betriebsprüfungsbericht wurde unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" Folgendes ausgeführt:

*"Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO*

*Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:*

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>2006-2010</i>	<i>Tz. 1</i>

*Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."*

Unter Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes wurde Folgendes ausgeführt:

*"Tz. 1 Schätzung*

*Im Zuge der Betriebsprüfung wurde erstmalig festgestellt, dass Herr X in den Jahren ab 2005 beträchtliche Beträge aus dem Firmenvermögen "entnommen" hat. Auf Anfrage der GBP wurde bestätigt, dass diese Gelder in geringem Ausmaß der Bestreitung privater Aufwendung dienten. Der überwiegende Teil wurde in diverse Projekte "investiert". Details betreffend diese Projekte siehe Tz. 1 des BP-Berichts der X-Vermögensverwaltung. Laut ursprünglicher Aussage der steuerlichen Vertretung seien diese keinesfalls zur Erzielung von im Inland steuerpflichtigen Einkünften verwendet worden.*

*Aufgrund der vorgelegten Unterlagen und Recherchen der GBP musste jedoch festgestellt werden, dass zumindest Anteile an einer Ltd. erworben und Termingeschäfte abgeschlossen wurden. Der Nachweis der Verwendung für weitere Projekte ist nicht gelungen, vielmehr bestehen ernsthafte Zweifel betreffend Empfänger und Zweck der diversen Zahlungen.*

*Evident ist, dass zumindest zeitweilig die Termingeschäfte der Z im plus waren, was natürlich Auswirkungen auf die inländische Steuerpflicht gehabt hätte. Vollständige Unterlagen konnten nicht vorgelegt werden, da ein Laptop mit den entsprechenden Daten in V gestohlen worden sei.*

*Nachdem Aussagen offensichtlich unrichtig waren, Unterlagen nicht vollständig sind und gerade bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht herrscht, besteht nach Ansicht der GBP eine Schätzungsbefugnis gem. § 186 BAO betreffend mögliche Einkünfte aus den über das Verrechnungskonto entnommenen Beträgen in Höhe von fast € 5 Mio.*

*Im Rahmen der Schätzung werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne inländischen Steuerabzug auf jährlich € 10.000,00 geschätzt."*

### **III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

§ 303 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

*"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."*

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 BAO der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 BAO aufzuhebenden Bescheides zuständig war. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen somit die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen die Identität der Sache, über die vom Finanzamt abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr angewandten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. ua. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030, mwN, und VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005, mwN). Wiederholt hat der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, dass aus einem im Betriebsprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern gefolgert werden kann, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, und VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005, mwN).

Im Falle einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid hat das Bundesfinanzgericht zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte. Sind die Bescheidausführungen mangelhaft, hat das Bundesfinanzgericht einen vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen. Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt daher kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030, mwN, und VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005, mwN). Nur wenn der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vorliegt oder das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt hat, muss der Wiederaufnahmebescheid im Beschwerdeverfahren ersatzlos aufgehoben werden (vgl. wiederum VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030, mwN, sowie VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, mwN).

Das Finanzamt hat die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide unter Hinweis auf die im Betriebsprüfungsbericht bzw. der Niederschrift angeführten Feststellungen über das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung begründet. Dass ein solcher Verweis zulässig ist, ist unbestritten und entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030, und VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030, mwN). Aus dem Betriebsprüfungsbericht (Tz 1) geht hervor, dass im Zuge der Betriebsprüfung "erstmalig festgestellt" worden sei, dass der Beschwerdeführer in den Jahren ab 2005 beträchtliche Beträge aus dem Firmenvermögen entnommen habe bzw. festgestellt worden sei, dass Anteile an einer Ltd. erworben und Termingeschäfte abgeschlossen worden seien und, nachdem die bezughabenden Unterlagen nicht vollständig vorgelegt worden seien, im Schätzungswege ermittelte Einkünfte aus Kapitalvermögen in Ansatz gebracht worden seien.

Dass damit sachverhaltsbezogene tatsächliche Umstände angeführt wurden, die Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO darstellen und diese im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommen sind, kann nicht in Zweifel gezogen werden, ergibt sich doch aus der Aktenlage nicht der geringste Hinweis, dass diese dem Finanzamt bereits bei der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide bekannt gewesen wären. Derartiges hat schließlich auch der Beschwerdeführer bzw. die steuerliche Vertretung nicht behauptet.

Damit aber ist der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung als neu hervorgekommen beurteilte Tatsachenkomplex in zweifelsfrei erkennbarer Weise festgelegt worden und kann folglich auch kein Zweifel bestehen, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat, zumal aus den Ausführungen in den Wiederaufnahmebescheiden bzw. im Betriebsprüfungsbericht auch in keiner Weise abgeleitet werden kann, dass das Finanzamt die Wiederaufnahmen auf den Erschleichungsstatbestand (lit. a) oder den Vorfragentatbestand (lit. c) hätte stützen wollen. Dem Einwand, der herangezogene Wiederaufnahmetatbestand komme nicht zum Ausdruck, kommt somit - auch wenn das Finanzamt den Neuerungsstatbestand im Beschwerdefall nicht expressis verbis als Wiederaufnahmegrund angeführt hat - keine Berechtigung zu.

Unbestritten ist, dass die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen Tatsachen geeignet waren, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Die Ermessensübung hat das Finanzamt mit dem grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit sowie den nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkungen begründet.

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161, mwN). Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl. VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, mwN, und VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114, mwN). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 303 Tz 67, mwN).

Nur im Falle der Geringfügigkeit des hervorgekommenen Änderungsbedarfes hat ein Eingriff in die Rechtskraft eines Bescheides zu unterbleiben. Dabei ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Gewicht eines Wiederaufnahmegrundes, der sich auf mehrere Jahre auswirkt, in der Regel nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen (vgl. VwGH 24.2.2010, 2005/13/0015, mwN).

Dass bei den im Prüfbericht dargestellten steuerlichen Auswirkungen, konkret der Besteuerung von nicht dem Steuerabzug unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von 10.000,00 € jährlich und der sich daraus ergebenden Steuererhöhung von jährlich mehr als 4.000,00 €, von Geringfügigkeit nicht die Rede sein kann, bedarf keiner näheren Erörterung. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die steuerlichen Auswirkungen in den Streitjahren zur Gänze auf den angeführten Wiederaufnahmegründen und nicht auf anderen rechtlichen Beurteilungen beruhen. Die Frage der Verhältnismäßigkeit stellt sich insoweit nicht.

Vor diesem Hintergrund kann die Ermessensübung des Finanzamtes nicht als rechtswidrig erkannt werden, zumal auch die steuerliche Vertretung keine unter dem Gesichtspunkt der Unbilligkeit zu berücksichtigenden Umstände aufgezeigt oder sonstige ermessensrelevante Umstände ins Treffen geführt hat.

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2010 stellt sich sohin gesamthaft gesehen als rechtmäßig dar und war die dagegen erhobene Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

#### **IV. 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.

Die gegenständliche Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren fußt auf der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie auf nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird dadurch nicht berührt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 31. August 2017