

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Willibald Steuerberatungs GmbH, Packerstraße 177, 8561 Söding-Sankt Johann, über die Beschwerde vom 3. Mai 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 6. April 2016 betreffend Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für 2011, 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I.

Mit **Schreiben vom 19. Jänner 2016** stellte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin (Bf.) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für 2011, 2012 und 2013.

Der Antrag stützt sich ausdrücklich auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO, weil im vorliegenden Fall neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte:

Die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO seien dann erfüllt, wenn Tatsachen oder Beweismittel in einem bereits abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen. Dabei sei es unerheblich, ob diese Umstände dem Abgabepflichtigen bereits im Zeitpunkt der Bescheiderstellung bekannt gewesen oder erst später zur Kenntnis gelangt seien. Maßgebliche Voraussetzung für die Wiederaufnahme sei ausschließlich, dass diese Umstände für die Abgabenbehörde neu hervorkommen, diese also nicht schon im

Zeitpunkt der bescheidmäßigen Erledigung bekannt gewesen seien, ungeachtet der Frage, ob und wie sie diese Umstände im Falle der Kenntnis gewürdigt hätte.

Die Bf. habe sich nach dem Tod ihrer Mutter am xx.xx.xxxx mit der Kanzlei des steuerlichen Vertreters in Verbindung gesetzt, um die Steuererklärungen für ihre Tätigkeit als Reitlehrerin vorzubereiten. Ein Finanzbeamter habe die Bf. am 17. Dezember 2015 auf eine fehlende UVA aufmerksam gemacht. Im Zuge der Überprüfung des Steuerkontos der Bf. habe man dann festgestellt, dass unter Mitwirkung der verstorbenen Mutter - ohne Kenntnis der Bf. - der gepachtete (Pferde-)Einstellbetrieb beginnend mit 2011 als unternehmerischer Betrieb der Bf. umsatzsteuerpflichtig veranlagt worden sei. Sämtliche Niederschriften und Berichte weisen die Mutter als bevollmächtigte Vertreterin der Bf. aus, sämtliche Schätzungsgrundlagen seien ohne Zutun der Bf. ermittelt worden. Die schriftliche Bevollmächtigung sei ohne Wissen der Bf. von der Mutter handschriftlich erstellt und ohne Unterschrift der Bf. von der Abgabenbehörde als Vollmacht akzeptiert worden.

Es sei zwar richtig, dass sich die Mutter um alle Belange des von ihr gegründeten Reitstalls gekümmert habe, die Bf. habe die Mutter für den fraglichen Zeitraum aber nicht bevollmächtigt, für sie persönlich steuerlich relevante Erklärungen abzugeben. Die Tatsache, dass die Mutter der Abgabenbehörde gegenüber die Klassifizierung des Einstellbetriebes als Gewinnbetrieb mit Umsatzsteuerpflicht zugelassen habe, sei der Bf. erst jetzt bekannt geworden, und sie habe mit Entsetzen feststellen müssen, dass es ein Abgabenkonto von ihr gibt, das einen Rückstand von 18.391,04 Euro ausweist. Die Bf. sei sich auch sicher, dass ihrer Mutter krankheitsbedingt nicht bewusst gewesen sei, was die Prüfungsfeststellungen bedeutet haben und dass diese nicht vollständig gewesen seien.

Folgendes sei vielmehr wahr:

Die Mutter habe einen Reitstall für ihre jungen Pferde gepachtet (Aufzucht und Ausbildung von Nachwuchspferden für ihren persönlichen Reitsport) und sei damit richtigerweise unter die Betätigungen mit der Annahme von Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO gefallen. Die Mutter habe weder die Möglichkeit noch das Streben gehabt, einen Gewinn zu erzielen, die Pachtung der Reitanlage sei allein auf die Neigung zur Zucht und Ausbildung von Reitpferden zurückzuführen. Zwar gebe es Einnahmen auf Grund der Mitbenutzung der gepachteten Reitanlage durch andere Pferdbesitzer (Duldung auf freundschaftlicher Basis), jedoch könnten diese niemals zu einem Gesamtüberschuss führen. Es sei hier daher auch aus umsatzsteuerlicher Sicht von einem Liebhabereibetrieb auszugehen. Da im vorliegenden Fall niemals Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgestellt worden seien und auch etwaige Vorsteuern aufgrund der Liebhaberei nicht zuständen, habe man die Umsatzsteuererklärungen für die Kalenderjahre 2011-2013 dahingehend berichtet [Anm.: "Null"-Erklärungen].

Betreffend das Ermessen sei darauf hinzuweisen, dass der Bf. der Umstand, dass in ihrem Namen Erklärungen von der nicht bevollmächtigten Mutter (ohne Wissen über Inhalt und Konsequenzen) abgegeben worden seien, erst nach dem Tod der Mutter anlässlich

der Durchsicht der persönlichen Papiere und der Akteneinsicht am 18. Jänner 2016 bekanntgeworden sei.

Auf Grund eines gegen die Mutter ergangenen Konkursantrages im Jahr 2006 habe diese den Einstellbetrieb auf Basis eines Pachtvertrages betrieben, welcher nur formell auf den Namen der Bf. abgeschlossen worden sei. Der Einstellbetrieb - der aber ohnehin als Liebhabereibetrieb zu klassifizieren sei - sei alleine der Mutter zuzurechnen. Bis zum Tod der Mutter habe die Bf. mit dem Einstellbetrieb wirtschaftlich nichts zu tun gehabt.

II.

Mit **Bescheid vom 6. April 2016** wies die belangte Behörde den Wiederaufnahmeantrag ab:

Der Antrag werde darauf gestützt, dass die Bf. bis zum Tod der Mutter von den finanzrechtlichen Angelegenheiten keine Kenntnis gehabt habe und die Vollmacht von der Mutter selbst ohne Wissen der Bf. handschriftlich erstellt worden sei. Es existiere jedoch ein Aktenvermerk eines Außendienstorgans vom 15. Juli 2013 über ein Telefonat mit der Bf., wonach diese angegeben habe, dass, obwohl sie die Betriebsführerin sei, alle Aufzeichnungen und Erledigungen in Steuerangelegenheiten von der Mutter erledigt werden und dass sie selbst dazu nichts sagen könne. In der Folge sei das Außendienstorgan auch von der Mutter zurückgerufen worden. Des Weiteren sei der Bf. am 21. Mai 2015 ein Rsa-Brief persönlich zugestellt worden, in welchem der Bericht über die Außenprüfung 221029/15 enthalten gewesen sei. Darüber hinaus seien im Laufe der letzten Jahre zahlreiche Schriftstücke der Finanzstrafbehörde an die Bf. persönlich ebenfalls mittels Rsa-Briefen zugestellt worden.

Somit lägen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vor.

III.

Dagegen richtet sich die **Beschwerde vom 3. Mai 2016** mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Weder das erwähnte Telefonat noch die Übernahme von Poststücken (die ungeöffnet an die Mutter weitergeleitet werden mussten) seien taugliche Beweise dafür, dass die Bf. von der falschen Zurechnung einer vermeintlichen Einkunftsquelle habe wissen müssen. Die belangte Behörde habe es auch unterlassen darzustellen, auf Basis welcher Feststellungen sie zur Ansicht gelangt sei, dass die Bf. vor dem 23. Dezember 2015 davon Kenntnis gehabt habe, dass hinter ihrem Rücken unter ihrem Namen der Liebhabereibetrieb der Mutter in Absprache mit der belangten Behörde als umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen veranlagt worden sei. Das erwähnte Telefonat mache vielmehr deutlich, dass sich die Bf. von abgabenbehördlichen Erhebungen zum Einstellbetrieb der Mutter nicht betroffen fühlen musste, außerdem habe es die Bf. niemals gewagt, einen der RSa-Briefe zu öffnen, da sie von der Mutter angewiesen worden sei, dass die Finanzamtsangelegenheiten nicht die Bf. sondern den Einstellbetrieb der Mutter betreffen.

Die Mutter habe ihren Einstellbetrieb seit ihrer Insolvenz im Jahr 2006 auf Basis eines formell auf die Bf. umgeschriebenen Pachtvertrages geführt. Die irregeleitete Abgabenbehörde habe - ohne Vollmachtsvorlage der Bf. - sämtliche Besprechungen nur mit der Mutter geführt und die Bf. auch bei Anwesenheit im Einstellbetrieb niemals befragt oder in die Besprechungen eingebunden. Die Bf. habe also keinen Grund gehabt, daran zu zweifeln, dass es bei den Erhebungen um den Einstellbetrieb der Mutter ging und der Pachtvertrag nach der Insolvenz im Jahr 2006 im Interesse des Verpächters nur formell auf die Bf. umgeschrieben worden sei und auch nur deshalb der Name der Bf. im Spiel sei. Alle Einnahmen und Ausgaben des Einstellbetriebes und alle Zahlungen an das Finanzamt seien von der Mutter (bis zu ihrem Tod) vereinnahmt und verausgabt worden. Erst nach dem Tod der Mutter habe die Bf. Zugang zu den Unterlagen des Einstellbetriebes der Mutter gehabt, und erstmals am 17. Dezember 2015 sei sie von einem Finanzbeamten auf die Notwendigkeit einer UVA hingewiesen worden, womit ihr erstmals auch klar geworden sei, dass der Liebhabereibetrieb der Mutter steuerlich als umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen der Tochter geführt wurde. Wäre die Bf. entsprechend befragt und eingebunden worden, wäre die Abgabenbehörde bei der Beurteilung des Einstellbetriebes zu einem völlig anderen Ergebnis gekommen. Aus nicht bekannten Gründen hätten sich die Erhebungsbeamten aber damit begnügt, die Angaben der kranken, nicht bevollmächtigten Mutter zur Grundlage der Steuerfestsetzungen zu machen. Die Behörde habe damit in Kauf genommen, den Liebhabereibetrieb der Mutter fälschlicherweise als umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen zu qualifizieren und überdies steuerlich der falschen Person (Bf.) zuzurechnen. Bis Dezember 2015 habe die Bf. keinen Grund gehabt, daran zu zweifeln, dass es sich nicht um ihre Steuerangelegenheiten handelt sondern um die ihrer Mutter. Das Recht auf Parteiengehör sei hier grundlegend verletzt worden.

In nunmehriger Kenntnis dieser Umstände gehe die Bf. davon aus, dass die gegenständlichen Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013 offensichtlich durch die Mutter erschlichen, jedenfalls wirtschaftlich betrachtet der falschen Person angelastet worden seien und die Verfahren daher auch gemäß § 303 Abs. 1 lit. a BAO wiederaufzunehmen seien.

IV.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung vom 1. Juli 2016** wurde im Wesentlichen damit begründet, dass im Reitbetrieb der Bf. seit dem Jahr 2009 bereits 12 Amtshandlungen der betrieblichen Veranlagung (Betriebsprüfungen, USO-Prüfungen, Erhebungen) durchgeführt worden seien. In diesem Betrieb seien seit jeher Aufzeichnungen nicht geführt und abgabenrechtliche Verpflichtungen nicht erfüllt worden. Die Amtshandlungen seien großteils, jedoch nicht ausschließlich, mit der Mutter durchgeführt worden. Die Abgabenbehörde habe aber zu keinem Zeitpunkt einen Grund gehabt, die Echtheit der vorgelegten Vollmacht zu hinterfragen, weil auch bei Anrufen bei der Bf. selbst diese auf die Mutter verwiesen habe, dass diese sich um die steuerlichen Angelegenheiten kümmere. Die Amtshandlungen hätten fast

ausschließlich mit Schätzungen geendet. Die Mutter sei bereits von Beginn an darüber informiert worden, dass eine Liebhabereibeurteilung nur dann sinnvoll durchgeführt werden könne, wenn dem Finanzamt eine betriebliche Buchhaltung vorliegt. Sämtliche behördlichen Schriftstücke (ob Brief, RSA oder RSb) seien ausschließlich der Bf. zugestellt worden. Diese habe die Briefe auch nachweislich entgegengenommen. Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, wonach die Briefe dann ungeöffnet an die Mutter weitergegeben worden seien, weise höchstens auf die Nichterfüllung der unternehmerischen Sorgfaltspflicht durch die Bf. hin. Das Finanzamt habe jedenfalls ordnungsgemäß iSd Zustellgesetz zugestellt.

Dem Vorbringen der Bf., dass sie niemals zum Einstellbetrieb befragt worden sei und deshalb keinen Grund zu zweifeln gehabt habe, dass die Erhebungen den Betrieb der Mutter betreffen, werde Folgendes entgegnet:

Am 23. Februar 2012 sei im Einstellbetrieb eine Erhebung durch die Finanzpolizei erfolgt, wobei die Bf. als Betriebsinhaberin angeführt und befragt worden sei und der befragte Dienstnehmer angegeben habe, für die Bf. zu arbeiten (Stallarbeiter). Den dbzgl. vor Ort aufgenommenen Aktenvermerk habe die Bf. persönlich unterfertigt. Weiters seien im Jahr 2015 die Kennzeichen des LKW der Bf. gepfändet bzw. beschlagnahmt worden. In diesem Fall könne das Finanzamt davon ausgehen, dass die Bf. sich als vermeintlich unbeteiligte Person mit der Behörde in Verbindung hätte setzen müssen, wäre sie der Meinung gewesen, die Behörde habe zu Unrecht das persönliche Hab und Gut der Bf. gepfändet. Der Ansicht des steuerlichen Vertreters, dass die Bf. von ihren steuerlichen Pflichten nichts gewusst habe, könne schon deshalb nicht gefolgt werden, weil sich die Bf. in eigener Sache am 14. Juli 2015, nach beabsichtigter Vorführung zum Strafantritt durch eine Polizeiinspektion, gemeinsam mit den einschreitenden Beamten zur Bank begeben habe und die Einzahlung der ausständigen Strafe von ihrem Konto auf das Finanzamtskonto unter Angabe der von der Behörde vergebenen Kennzahl (Strafnummer) veranlasst habe.

Die Abgabenbehörde habe den Sachverhalt schon alleine aus dem Grund nicht mangelhaft ermittelt, weil ihr vorgesagt worden sei, dass die gesamte Liegenschaft von der Bf. gepachtet werde und es keinen Unterpachtvertrag (Genussvertrag ect.) mit der Mutter gebe, weshalb die Behörde davon habe ausgehen müssen, dass die Liegenschaft und somit auch die Nutzung der Liegenschaft in ihrer (Bf.) Macht stehe.

Im Übrigen sei die Bf. auch schon wegen ihrer Selbstständigkeit als Reitlehrerin Unternehmerin und habe somit die unternehmerische Sorgfaltspflicht zu wahren.

V.

Dagegen wurde im **Vorlageantrag vom 29. Juli 2016** im Wesentlichen vorgebracht, dass die Abgabenbehörde weiterhin nicht zwischen dem Reitlehrerbetrieb der Bf., der größtenteils an derselben Adresse betrieben werde, und dem Einstellbetrieb der Mutter, der Gegenstand des Verfahrens sei, differenziere. Die beiden Betriebe seien aber völlig unabhängig voneinander (gewesen). Es sei daher auch richtig gewesen, die in der

Beschwerdevorentscheidung angeführten Amtshandlungen mit der Mutter durchzuführen, soweit sie den Einstellbetrieb der Mutter betroffen haben. Die anschließende Schätzung der Einnahmen/Ausgaben habe konsequenterweise auch nur die Einnahmen/Ausgaben des Einstellbetriebes umfasst, nicht jedoch jene des Reitlehrerbetriebes der Bf. Die Bf. sei von diesen Amtshandlungen auch nur insofern berührt gewesen, als sie gewusst habe, dass der Pachtvertrag zwar formell (wegen der vorherigen Insolvenz der Mutter) auf den Namen der Bf. lautete, wirtschaftlich aber ohne Unterbrechung weiterhin der Mutter zuzurechnen gewesen sei.

Die in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Argumente (lediglich 3 Punkte für eine Zuordnung des Einstellbetriebes an die Bf. bei 12 Amtshandlungen in den letzten 7 Jahren) gingen ins Leere:

Was das Telefonat am 15. Juli 2013 anlangt, so habe die Bf. natürlich auf die Zuständigkeit der Mutter verwiesen, wenn es um die steuerlichen Angelegenheiten des Einstellbetriebes der Mutter ging.

Was die Adressierung sämtlicher Schriftstücke seitens der Behörde an die Bf. anlangt, so stünde auch das nicht im Widerspruch zum Wissensstand der Bf., dass der Einstellbetrieb der Mutter formell auf den Namen der Bf. läuft. Die Bf. selbst habe gegenüber der Abgabenbehörde niemals angegeben, dass sie wirtschaftliche Eigentümerin eines Einstellbetriebes sei. Die unternehmerische Sorgfaltspflicht der Bf. erstrecke sich nur auf ihren Reitlehrerbetrieb.

Zur Erhebung der Finanzpolizei am 23. Februar 2012 werde festgestellt, dass konsequenterweise auch der Dienstnehmer des Einstellbetriebes offiziell auf den Namen der Bf. bei der GKK angemeldet worden sei, und wer den Auftritt der Finanzpolizei kenne, würde verstehen, dass weder die Bf. noch der eingeschüchterte Dienstnehmer bei dieser Gelegenheit darauf hingewiesen haben, dass der Einstellbetrieb wirtschaftlich noch immer der Mutter gehört. In dieser Situation etwas anderes zu erwarten, widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung.

Was die Bezahlung der Strafe am 14. Juli 2015 anlangt (wohl nur schwerlich als Kontaktaufnahme der Finanzbehörde zu werten), so sei dies aber letztlich der Anlass für die Bf. gewesen, die Mutter darauf anzusprechen, welche strafrechtlichen Konsequenzen die Verwendung ihres Namens haben kann. Inhaltlich habe die Bf. aber erst nach dem Tod der Mutter gewusst, wofür die Strafzahlung gewesen sei.

Die Abgabenbehörde führe auch selbst noch aus, dass alle anderen Amtshandlungen seit 2009 mit der Mutter durchgeführt worden seien, keine gültige Vollmacht der Bf. für die Mutter vorliege und die Mutter darauf hingewiesen worden sei, dass wegen des Fehlens einer Buchhaltung für den Einstellbetrieb das Vorliegen von Liebhaberei nicht beurteilt werden könnte. Letzteres sei rechtlich nicht richtig, da auch bei einer Schätzung das gewählte Verfahren stets auf das Ziel gerichtet sein müsse, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, und damit sei wohl nicht ausgeschlossen, dass man den Einstellbetrieb

als Liebhabereibetrieb einstuft. Auch hier werde der Bf. durch die Ablehnung der Wiederaufnahme das bisher nicht erfolgte Parteiengehör vorenthalten.

Wenn die Abgabenbehörde ohne Vorliegen einer gültigen Vollmacht nur auf Grund von Aussagen der Mutter eine Schätzung vornimmt, ohne die Bf. jemals selbst dazu zu befragen, und der Bf., obwohl diese kein einziges Kriterium der Zurechnung einer Einkunftsquelle erfüllt, einen Gewinnbetrieb statt eines Liebhabereibetriebs wirtschaftlich zurechnet, dann sei einem fristgerechten Wiederaufnahmeantrag stattzugeben, damit sich die Bf. dagegen wehren kann.

Aus der Beschwerdevorentscheidung sei auch nicht ersichtlich, warum die Abgabenbehörde niemals in Erwägung gezogen hat, den Einstellbetrieb der Mutter zuzurechnen, obwohl diese offensichtlich alle Kriterien der Zurechnung einer (potentiellen) Einkunftsquelle erfüllt habe. Das einzige angeführte Indiz sei die Ausstellung des Hauptpachtvertrages auf den Namen der Bf. nach der Insolvenz der Mutter im Jahr 2006. Die Behörde vernachlässige damit schulhaft zu Lasten der Bf. die Pflicht zur richtigen Sachverhaltsfeststellung und genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen.

VI.

Mit **Vorlagebericht vom 11. April 2017** legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde zur Entscheidung vor.

VII.

Im **Schreiben des Bundesfinanzgerichts an die Bf. vom 25. April 2017** wurde zunächst klargestellt, dass den Wiederaufnahmsgrund bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei bestimmt. Sie gebe im Wiederaufnahmeantrag an, aus welchen Gründen sie eine Wiederaufnahme des Verfahrens als notwendig erachtet. Im Wiederaufnahmeantrag vom 19. Jänner 2016 werde (nur) das Vorliegen neuer Tatsachen bzw. Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO behauptet. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen sei die Berücksichtigung bisher unbekannter, aber entscheidungswesentlicher Sachverhaltselemente. Gemeint seien also Tatsachen oder Beweismittel, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind. Das Neuherkommen sei bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund werde die Bf. um nähere Ausführungen ersucht, inwiefern es sich - ihrer Ansicht nach - bei den im Wiederaufnahmeantrag vom 19. Jänner 2016 geschilderten Umständen um neu hervorgekommene Tatsachen bzw. Beweismittel im o.a. Sinne handelt.

VIII.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 5. Mai 2017** brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, dass sich die Mutter ohne Wissen der Bf. gegenüber der Finanzbehörde als Bevollmächtigte ausgegeben und bei der Abgabenbehörde die Erlassung von

Steuerbescheiden für die Kalenderjahre 2011 bis 2013 erschlichen habe. Um dies vor der Tochter, der Abgabenbehörde und dem Verpächter zu verbergen, habe die Mutter dbzgl. Steuerzahlungen in Raten selbst beglichen und Einschreiben an die Tochter selbst entgegengenommen und geöffnet. Erleichtert worden sei dieses Erschleichen durch die Tatsache, dass die Abgabenbehörde eine Bevollmächtigung ohne Unterschrift der Bf. akzeptiert habe. Diese Tatsache sei der Bf. erst nach dem Tod der Mutter am xx.xx.xxxx anlässlich der Durchsicht der nunmehr zugänglich gewordenen Papiere und der Akteneinsicht in den Steuerakt am 18. Jänner 2016 bekannt geworden. Das Motiv für dieses Erschleichen von Umsatzsteuerbescheiden auf den Namen der Bf. statt auf den eigenen Namen (falsche Zurechnung der vermuteten Einkunftsquelle) liege in der offenkundigen Sorge vor dem Verlust des Pachtverhältnisses auf Grund der Insolvenz der Mutter im Jahr 2006. Damit liege der erste Wiederaufnahmsgrund im Erschleichen eines Bescheides iSd § 303 Abs. 1 lit. a BAO vor.

Der zweite Wiederaufnahmsgrund liege iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO darin, dass die Unachtsamkeit der Abgabenbehörde bei der Akzeptanz der nicht unterfertigten Bevollmächtigung zwar das Erschleichen im obigen Sinne erst ermöglicht habe, die Unrichtigkeit der Zurechnung der Einkunftsquelle an die Bf. statt an die Mutter der Abgabenbehörde aber erst am 17. Dezember 2015 (Besprechung mit dem Prüfer) bekannt geworden sei. Zu diesem Zeitpunkt seien die Bescheide 2011 bis 2013 bereits rechtskräftig gewesen. Die Möglichkeit, dass die Abgabenbehörde bereits vor Erlassen der gegenständlichen Bescheide gewusst habe, dass die vermutete Einkunftsquelle der falschen Person zugeordnet werde, werde mangels einen ersichtlichen Motivs der Erhebungsbeamten tendenziell ausgeschlossen, daher liege auch dieser zweite Wiederaufnahmsgrund vor. Sollten die Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht aber doch etwas anderes ergeben, so werde ersucht, in eventu auch diesen zweiten Wiederaufnahmsgrund auf § 303 Abs. 1 lit. a BAO im Antrag abzuändern und zuzulassen, ohne dass die Bf. eine Strafanzeige gegen ihre tote Mutter und die Finanzbehörde stellen müsse.

Beiden Wiederaufnahmsgründen sei jedenfalls gemeinsam, dass die Abgabenbehörde die vermutete Einkunftsquelle der falschen Person zugeordnet habe, diese Tatsache zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existiert habe und die Kenntnis dieser Tatsache anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte.

IX.

Im Rahmen des **Erörterungstermins vom 4. Juli 2017** wurden drei Prüferinnen und ein Prüfer, welche bei der Bf. Nachschau- bzw. Prüfungshandlungen vorgenommen haben, als Zeugen einvernommen. Die Ergebnisse dieser Zeugenbefragungen wurden in ausführlichen Niederschriften festgehalten.

In diesem Zusammenhang stellte der steuerliche Vertreter dem Vertreter der belangten Behörde ua. die Frage, ob die belangte Behörde eigentlich gewusst habe, dass der

verfahrensgegenständliche Einstellbetrieb (inkl. Getränkeverkauf) richtigerweise der Mutter zuzurechnen gewesen wäre.

Der Vertreter der belangten Behörde antwortete darauf, dass die belangte Behörde immer davon ausgegangen sei, dass „alles (Reitunterricht, Einstellbetrieb plus Getränke) tatsächlich und richtigerweise der Bf. zuzurechnen gewesen“ sei.

Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. - Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist (wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG) die Berücksichtigung bisher unbekannter, aber entscheidungswesentlicher Sachverhaltselemente. Gemeint sind also Tatsachen oder Beweismittel, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO hat der Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Bei schriftlichen Erledigungen (lit. a) erfolgt die Bekanntgabe, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

Gemäß § 83 Abs. 4 BAO kann die Abgabenbehörde von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte Angehörige (§ 25), Haushaltsangehörige oder Angestellte handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis nicht obwalten.

2. Festgestellter Sachverhalt

Die im Folgenden getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die unbedenklichen Niederschriften und Berichte über die bei der Bf. erfolgten abgabenbehördlichen Nachschauen und Prüfungen (vgl. Niederschrift über die Nachschau vom 14. Februar 2011; Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 27. November 2012, dbzgl. Aktenvermerk / Z1 vom 29. Juni 2016; Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. Oktober 2013, dbzgl. Aktenvermerke / Z2 vom 15. Juli 2013; Bericht vom 6. Juni 2014), die schlüssigen Zeugenaussagen / Z3, Z1, Z2 und Z4 (vgl. Niederschriften mit den Prüferinnen und dem Prüfer vom 4. Juli 2017) und das Vorbringen im Wiederaufnahmeantrag bzw. in der Beschwerde betr. die Übernahme der Poststücke durch die Bf. („... *ungeöffnet an die Mutter weiterleitet* ...“):

2.1.

Am 29. November 2012 erging unter der Steuernummer der Bf. ein an diese adressierter Umsatzsteuerbescheid für 2011. Laut Bescheidbegründung erfolgte die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Konkret handelt es sich dabei um die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 27. November 2012.

Die dbzgl. Prüfungsanmeldung erfolgte bei der Bf. telefonisch am 22. November 2012, wobei die Bf. in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf die ihrer Mutter erteilte Vollmacht hinwies.

Der Umsatzsteuerbescheid für 2011 wurde der Bf. unbestrittenmaßen zugestellt, wobei die Bf. allerdings behauptet, die abgabenbehördlichen Poststücke ungeöffnet an die Mutter weitergeleitet zu haben.

2.2.

Am 4. Oktober 2013 erging unter der Steuernummer der Bf. ein an diese adressierter Umsatzsteuerbescheid für 2012. Die Bescheidbegründung verweist auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. Oktober 2013.

Die dbzgl. Prüfungsanmeldung erfolgte bei der Bf. telefonisch am 15. Juli 2013, wobei die Bf. in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf ihre Mutter als diejenige verwies, die für sie die steuerlichen Angelegenheiten erledigt.

Der Umsatzsteuerbescheid für 2012 wurde der Bf. unbestrittenmaßen zugestellt, wobei die Bf. allerdings behauptet, die abgabenbehördlichen Poststücke ungeöffnet an die Mutter weitergeleitet zu haben.

2.3.

Am 22. Mai 2015 erging unter der Steuernummer der Bf. ein an diese adressierter Umsatzsteuerbescheid für 2013. Laut Bescheidbegründung ergibt sich die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen aus den Berichten der für 2013 durchgeföhrten Prüfungsmaßnahmen: Bericht über die Außenprüfung vom 1. Oktober 2013 für den

Zeitraum 01-07/2013 und Bericht über die Außenprüfung vom 6. Juni 2014 für den Zeitraum 08-12/2013.

Die Prüfungsanmeldung erfolgte im Zusammenhang mit der erstgenannten Prüfung bei der Bf. telefonisch am 15. Juli 2013, wobei die Bf. in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf ihre Mutter als diejenige verwies, die für sie die steuerlichen Angelegenheiten erledigt; im Zusammenhang mit der zweitgenannten Prüfung ebenfalls telefonisch, und zwar unter der im System der Abgabenbehörde hinterlegten Handy-Nummer der Bf., wobei der Prüfer davon ausgegangen ist, damals mit der Bf. gesprochen zu haben.

Der Umsatzsteuerbescheid für 2013 wurde der Bf. unbestrittenmaßen zugestellt, wobei die Bf. allerdings behauptet, die abgabenbehördlichen Poststücken ungeöffnet an die Mutter weitergeleitet zu haben.

2.4.

Die Niederschriften und Berichte über die bei der Bf. erfolgten abgabenbehördlichen Nachschauen und Prüfungen wurden entweder von der Mutter – in deren Eigenschaft als von der Bf. namhaft gemachte steuerliche Vertreterin – persönlich (gegen Übernahmebestätigung) vor Ort übernommen oder der Bf. per Post zugestellt.

2.5.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bzw. anlässlich der dbzgl. abgabenbehördlichen Nachschauen und Prüfungen bezeichnete die Bf. gegenüber der Abgabenbehörde wiederholt die Mutter als ihre „steuerliche Vertreterin“, als Ansprechperson für die Abgabenbehörde in den steuerlichen Angelegenheiten der Bf., als die Person, die für die Bf. die Buchhaltung macht (etc.), bzw. wies auf eine der Mutter erteilte Vollmacht hin.

2.6.

Unter den „Dauerbelegen“ des Einkommensteueraktes der Bf. befindet sich eine schriftliche Vollmacht vom 30. März 2009, welche lautet wie folgt:

*„Ich bevollmächtige Frau [Mutter] alle Unterschriften für meine Steuererklärung zu leisten.
[Bf.]“*

2.7.

Gegen die o.a. Umsatzsteuerbescheide für 2011, 2012 und 2013 wurde keine Beschwerde eingebbracht.

3. Rechtliche Würdigung

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass den Wiederaufnahmsgrund bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei bestimmt. Sie gibt im Wiederaufnahmeantrag an, aus welchen Gründen sie eine Wiederaufnahme des

Verfahrens als notwendig erachtet (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren, 2. Auflage (2016), § 303 Anm 3).

In diesem Zusammenhang ist weiters richtigzustellen, dass – entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht - bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Schließlich ist auch noch klarzustellen, dass sich die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des geltend gemachten, offengelegt gewesenen oder sonst bekannt gewesenen Sachverhalts oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege einer Wiederaufnahme beseitigen lassen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2921, mwN). Somit sind etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 303 Tz 23, mwN).

3.1.

Vor dem o.a. rechtlichen Hintergrund wird festgestellt, dass im Wiederaufnahmeantrag vom 19. Jänner 2016 von den in § 303 Abs. 1 BAO geregelten unterschiedlichen Wiederaufnahmestatbeständen (Erschließungstatbestand, Neuerungstatbestand und Vorfragentatbestand) nur der Neuerungstatbestand gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO geltend gemacht wurde. Demnach habe die Bf. erst nach dem Tod der Mutter (xx.xx.xxxx) bzw. auf Grund des Hinweises eines Finanzbeamten (17. Dezember 2015) bzw. nach Durchsicht persönlicher Papiere und nach Akteneinsicht (18. Jänner 2016) davon Kenntnis erlangt, dass der nach Ansicht der Bf. der Mutter zuzurechnende Liebhaberei-Einstellbetrieb tatsächlich der Bf. mit Umsatzsteuerpflicht zugerechnet worden sei.

Mit diesem Antragsvorbringen hat die Bf. nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts jedoch keine neuen Tatsachen oder Beweismittel im o.a. Sinne aufgezeigt, muss sich die Bf. doch die Kenntnis über den Inhalt der Umsatzsteuerbescheide für 2011, 2012 und 2013 mit deren Bekanntgabe iSd § 97 Abs. 1 lit. a BAO (Zustellung) zurechnen lassen, ohne dass es etwa zusätzlich auch noch darauf ankäme, ob bzw. wie genau sie diese Bescheide damals auch tatsächlich gelesen hat. Hat sie tatsächlich - wie mehrfach behauptet - die an sie persönlich adressierten behördlichen Schreiben damals einfach ungelesen weitergegeben, dann hat sie jedenfalls auffallend sorglos gehandelt. Dies ändert jedoch nichts an der bereits erfolgten Bekanntgabe im o.a. Sinne.

Im Übrigen war die bei den diversen abgabenbehördlichen Nachschauen und Prüfungen als steuerliche Vertreterin der Bf. anwesende Mutter über den Inhalt dieser Bescheide bzw. über die diesen Bescheiden zu Grunde liegenden Prüfungsergebnisse jedenfalls - unbestrittenmaßen - informiert.

Die von der Bf. erhobene Behauptung der erst später erfolgten Kenntnisnahme des Inhalts dieser Bescheide stellt somit keinen Wiederaufnahmsgrund iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar.

3.2.

Was den erstmals in der Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid relevierten, in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Mai 2017 dann näher ausgeführten Erschleichungsvorwurf iSd § 303 Abs. 1 lit. a BAO anlangt, so wertet das Bundesfinanzgericht das dbzgl. Vorbringen der Bf. als weiteren Wiederaufnahmeantrag, über welchen von Seiten der belangten Behörde noch gar nicht abgesprochen wurde.

Aus verfahrensökonomischen Gründen wird dazu jedoch bereits jetzt festgestellt, dass das Vorbringen der Bf. bzgl. „Erschleichung“ nicht überzeugt, hat doch die Bf. im Zuge ihrer laufenden Behördenkontakte immer wieder unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass sie sich in ihren steuerlichen Angelegenheiten, insbesondere auch bei den sie betreffenden abgabenbehördlichen Nachschauen und Prüfungen, durch die Mutter vertreten lassen wollte.

Ob der von der Bf. nunmehr erhobene Vorwurf der Fälschung der Unterschrift auf der schriftlichen Vollmacht vom 30. März 2009 - der sich offenbar auf kein dbzgl. Gutachten stützt - berechtigt ist oder nicht, erscheint deshalb als nicht entscheidungsrelevant, weil die Bf. selbst gegenüber der Abgabenbehörde mehrfach ausdrücklich auf die Existenz einer Vollmacht zu Gunsten der Mutter hingewiesen bzw. auch der Erwähnung der Existenz einer derartigen Vollmacht in den diversen Berichten und Niederschriften (= Bestandteil der Bescheidbegründungen) seinerzeit nie widersprochen hat.

Im Übrigen sind hier auch noch die Voraussetzungen des § 83 Abs. 4 BAO erfüllt, wonach gar keine Vollmachtsurkunde erforderlich ist, wenn - wie im vorliegenden Fall - keinerlei Zweifel am Bestehen und Umfang der Vertretungsbefugnis der amtsbekannten nahen Angehörigen bestehen.

3.3.

Im Ergebnis enthält der streitgegenständliche Wiederaufnahmeantrag der Bf. vom 19. Jänner 2016 keinen einzigen tauglichen Wiederaufnahmsgrund.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 4. September 2017