

1. Einleitung und Zweck der Wiederaufnahme des Verfahren

Mit der Änderung der Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem Finanzgerichtsbarkeitsgesetz 2012, BGBl I 2013/14 wurde das Wiederaufnahmerecht im Abgabenverfahren einschneidend reformiert.

Ziele waren

- die Vereinfachung des Verfahrensrechts und
- die Ausräumung der rechtspolitischen bzw sogar verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Unterschiede bei der Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen.

Dazu erschien eine Harmonisierung der Rechtslage für amtswegige wie für antragsgebundene Wiederaufnahmen des Verfahrens sachgerecht. Diese Harmonisierung betrifft auch die sich aus Verjährungsbestimmungen ergebende Befristung der Verfügung bzw Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens¹.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Somit ist das dem Institut der Wiederaufnahme zugrunde liegende und dieses rechtfertigende Ziel, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen². Dabei ist es ohne Bedeutung, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Somit bietet die Wiederaufnahme des Verfahrens eine Möglichkeit zur Korrektur fehlerhafter Entscheidungen innerhalb der Verjährungsfrist und in bestimmten Fällen sogar darüber hinaus.

2. Wiederaufnahme auf Antrag

Der Antrag unterliegt der Entscheidungspflicht (§ 85a BAO) und hat nach § 303 Abs 2 BAO bestimmte Inhaltserfordernisse. Bei Fehlen eines Inhaltserfordernisses ist der Antrag nicht zurück- oder abzuweisen, sondern ist nach § 85 Abs 2 BAO ein Mängelbehebungsverfahren durchzuführen. Bei rechtzeitiger Behebung der Mängel gilt der Antrag als ursprünglich richtig eingebracht und ist einer meritorischen Erledigung zugänglich. Gegen mutwillig mangelhafte Anträge kann die Abgabenbehörde mit Mutwillensstrafe (§ 112a BAO) vorgehen.

2.1. Inhalt des Antrags (§ 303 Abs 2 BAO)

Der Antrag hat die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird, zu enthalten. Dabei ist keine bestimmte Form der Bezeichnung gefordert. Entscheidend ist, dass aus dem Wiederaufnahmeantrag hervorgeht, welches Verfahren gemeint ist³.

Bei der Wiederaufnahme auf Antrag bestimmt die Partei den Wiederaufnahmegrund. Sie gibt im Wiederaufnahmeantrag an, aus welchen Gründen sie eine Wiederaufnahme

1 Vgl ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22.

2 VfGH 6.12.1990, B 783/89.

3 Vgl VwGH 24.2.2011, 2010/16/0272.

des Verfahrens als notwendig erachtet⁴. Daher hat der Antrag die Umstände zu bezeichnen, auf die sich der Antrag bezieht.

2.2. Antragsfrist (§ 304 BAO)

Seit dem 1.1.2014⁵ ist die Frist für die Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen vereinheitlicht. Maßgeblich ist in den Fällen für Abgabefestsetzungen die Bemessungsverjährungsfrist (§§ 207 ff BAO) und im Bereich der Abgabeneinhebung die Einhebungsverjährungsfrist (§ 238 BAO). Keine Antragsfrist ist etwa in Feststellungsverfahren (zB § 188 BAO) vorgesehen, da Feststellungsbescheide keiner Verjährung unterliegen⁶. Hier könnten jedoch Zweckmäßigkeitserwägungen im Rahmen der Ermessensübung entgegenstehen, da bei den abgeleiteten Abgabefestsetzungen die Verjährung sehr wohl eine Rolle spielt. Dabei ist jedoch auf § 209a Abs 2 BAO hinzuweisen. Demnach steht der Abgabefestsetzung die Verjährung nicht entgegen, wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens – etwa im Feststellungsverfahren – rechtzeitig im Sinn des § 304 BAO eingebracht wurde.

3. Wiederaufnahme von Amts wegen

3.1. Inhalt des Bescheids (§ 303 Abs 2 BAO) – „Sache“

Bei der Wiederaufnahme von Amts wegen legt die Abgabenbehörde im Zusammenhang mit der Erlassung des Wiederaufnahmebescheids fest, aus welchen Gründen sie das Verfahren wiederaufgenommen hat. Dabei hat grundsätzlich der Spruch eines die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides den maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestand anzuführen⁷.

In der Verwaltungspraxis enthält jedoch der Spruch der Wiederaufnahmebescheide weder einen Wiederaufnahmetatbestand noch einen bestimmten Tatsachenkomplex. Doch darf nicht übersehen werden, dass sowohl der Spruch als auch die Begründung den Bescheid ausmachen. Die Begründung ist dann als Auslegungsbehelf des Spruches heranzuziehen, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offenlässt⁸. Demnach genügt etwa schon der Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht in der Begründung. Jedoch muss aus diesem zu folgern sein, dass die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme auf einen bestimmten Wiederaufnahmetatbestand stützt und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht der Abgabenbehörde im Zuge der Prüfung etwa neu hervorgekommen ist. Dieser von der zuständigen Abgabenbehörde herangezogene Tatsachenkomplex begrenzt die Identität der Sache, über die im Wiederaufnahmebescheid abgesprochen wird.

4 Vgl VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035 unter Hinweis auf VwGH 14.5.1991, 90/14/0262.

5 Inkrafttreten des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012, BGBl I 2013/14.

6 Vgl Ritz, BAO⁵, § 304 Tz 2.

7 Vgl VwGH 28.9.1998, 96/16/0135.

8 Vgl VwGH 28.9.1998, 96/16/0135 unter Hinweis auf VwGH 20.6.1990, 90/16/0003.

Beispiel

Identität der Sache liegt vor, wenn im Gefolge des ersten Wiederaufnahmeverfahrens die steuerlichen Auswirkungen der festgestellten Tatsachen nur im Wege einer pauschalen Schätzung erfasst wurden, im Rahmen der zweiten Wiederaufnahme demgegenüber eine beleggetreue Zurechnung erfolgte⁹.

Fehlt bei der amtswegigen Wiederaufnahme die Angabe der Wiederaufnahmegründe, kann dies bei Anfechtung mit Beschwerde in der Beschwerdeverentscheidung nicht saniert werden¹⁰. Im Beschwerdeverfahren ist bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme der Abgabenbehörde zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den von der Abgabenbehörde gebrauchten Gründen (etwa dem als neu hervorgekommen beurteilten Tatsachenkomplex) wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre¹¹. Eine Ergänzung einer mangelhaften Begründung der aufgrund einer Betriebsprüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt noch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar¹².

3.2. Frist (§ 304 BAO)

Die zeitliche Begrenzung der Möglichkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem Ablauf der Verjährungsfrist soll verhindern, dass nach Bewilligung einer Wiederaufnahme eine Abgabe wegen Verjährung des Anspruchs nicht mehr festgesetzt werden kann¹³.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist nur vor Ablauf der Verjährung zulässig. Welche Verjährungsfrist maßgeblich ist, hängt von der Art des betroffenen Bescheids ab, da die auch für amtswegige Änderungen geltende zeitliche Begrenzung nach dem erkennbaren Zweck der Regelung an die Verjährung des jeweils verfolgten Rechts anknüpft¹⁴. Somit ist bei hinterzogenen Abgaben die Verjährungsfrist von zehn Jahren (§ 207 Abs 2 Satz 2 BAO) maßgeblich. Demnach ist als Vorfrage im Wiederaufnahmeverfahren zu klären, ob eine Abgabe hinterzogen ist. Fehlen diesbezügliche Feststellungen, ist die amtswegige Wiederaufnahme nur innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist (§ 207 Abs 2 Satz 1 BAO) zulässig¹⁵.

4. Wiederaufnahmegründe

Den Wiederaufnahmegrund bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag der Antragsteller. Er hat nach § 303 Abs 2 BAO im Wiederaufnahmeantrag anzugeben, aus welchen Gründen er eine Wiederaufnahme des Verfahrens als notwendig erachtet. Meines

9 VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035.

10 Vgl Ritz, BAO⁵ § 307 Rz 3; aM Rauscher, SWK 2003, S 637; Setina, SWK 2004, S 55.

11 Vgl VwGH 22.7.2011, 2011/13/0067.

12 Vgl VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035 mit Hinweis auf VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005.

13 Vgl VfGH 22.6.1992, G 3/92.

14 Vgl VwGH 27.6.2012, 2008/13/0161 zu § 302.

15 Vgl Fischerlehner, Abgabenverfahren² (2016) § 304 Anm 1.

Erachtens trifft den Antragsteller analog zu anderen Antragsverfahren in Anbetracht der Interessenlage auch eine erhöhte Mitwirkungspflicht, er hat somit das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast zu tragen.

Korrespondierend dazu legt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die Abgabenbehörde im Zusammenhang mit der Erlassung des Wiederaufnahmebescheids fest, aus welchen Gründen sie das Verfahren wiederaufgenommen hat. Sie trägt somit in diesen Fällen auch die Behauptungs- und Beweislast.

4.1. Erschleichungstatbestand (§ 303 Abs 1 lit a BAO)

Das „Erschleichen“ eines Bescheids ist dann gegeben, wenn die betreffende gerichtlich strafbare Tat darauf gerichtet war, die Hinausgabe eines bestimmten Bescheids herbeizuführen¹⁶. Der Bescheid muss in der Art zustande gekommen sein, dass bei der Behörde von der Partei objektiv unrichtige Angaben von wesentlicher Bedeutung mit Irreführungsabsicht gemacht und dann dem Bescheid zugrunde gelegt wurden¹⁷.

Die gerichtlich strafbaren Handlungen müssen nicht durch ein strafgerichtliches Urteil festgestellt sein, aber die objektive und subjektive Tatseite einer gerichtlich strafbaren Tat erfüllen¹⁸.

Dies ist als Vorfrage (§ 116 BAO) von der Abgabenbehörde zu prüfen¹⁹. Dabei ist die strafbare Tat zu bezeichnen und sowohl die objektive als auch die subjektive Tatseite zu würdigen. Weder ein Verdacht noch laufende Voruntersuchungen sind taugliche Wiederaufnahmegründe²⁰.

Der Tatbestand „sonstwie erschlichen“ setzt nicht die Strafbarkeit des Verhaltens voraus. Er kann aber nur von der Partei oder einem Dritten, nicht aber vom Behördenorgan verwirklicht werden²¹. Von einem „Erschleichen“ kann jedoch nicht ausgegangen werden, wenn die Behörde es verabsäumt hat, von den ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten der Sachverhaltsermittlung Gebrauch zu machen²². Ein Erschleichen liegt vor, wenn ein Abgabepflichtiger objektiv unrichtige Angaben von wesentlicher Bedeutung mit Irreführungsabsicht gemacht hat und diese dann der Entscheidung zugrunde gelegt worden sind, wobei das Verschweigen wesentlicher Umstände dem Vorbringen unrichtiger Angaben gleichzusetzen ist²³. Dabei muss die Behörde auf die Angaben der Partei angewiesen sein und eine solche Lage bestehen, dass ihr nicht zugemutet werden kann, von Amts wegen noch weitere, der Feststellung der Richtigkeit der Angaben dienliche Erhebungen zu pflegen. Nach der Judikatur²⁴ zu § 69 Abs 1 Z 1 AVG, die auch für den Anwendungsbereich des inhaltsgleichen § 303 Abs 1 lit a BAO

16 Vgl VwGH 9.11.1983, 82/13/0095.

17 VwGH 4.7.1989, 88/08/0207.

18 Vgl VwGH 28.10.2009, 2007/15/0070.

19 Vgl Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 17.

20 Vgl Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 17.

21 VwGH 4.6.1986, 85/13/0050.

22 Vgl VwGH 19.9.2013, 2011/01/0275.

23 Vgl VwGH 22.3.2012, 2011/07/0228.

24 Vgl VwGH 20.9.2011, 2008/01/0777.

relevant erscheint, müssen also folgende drei Voraussetzungen vorliegen, um vom „Erschleichen“ eines Bescheids ausgehen zu können:

- objektiv unrichtige Angaben von wesentlicher Bedeutung,
- ein Kausalitätszusammenhang zwischen der unrichtigen Angabe der Partei und dem Entscheidungswillen der Behörde und
- Irreführungsabsicht der Partei, nämlich eine Behauptung wider besseres Wissen in der Absicht, daraus einen Vorteil zu erlangen.

4.2. Neuerungstatbestand (§ 303 Abs 1 lit b BAO)

Nach § 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 2012 – die Berücksichtigung von bisher unbekanntem, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „*im abgeschlossenen Verfahren*“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind²⁵.

Nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsachen oder später zustande gekommene Beweismittel bilden keine taugliche Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens²⁶.

4.2.1. Tatsache

Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekanntem, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen²⁷. Maßgeblich sind daher mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Unzulängliche oder unterlassene amtswegige Ermittlungen im Erstverfahren schließen eine Wiederaufnahme nicht aus, weil selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt²⁸. Gleiches gilt seit 1.1.2014 auch für aus Verschulden des Abgabepflichtigen unberücksichtigt gebliebene Tatsachen und Beweismittel, da nach der Neuregelung durch das FVwGG ein Verschulden der Partei einer Antragswiederaufnahme nicht mehr entgegensteht. Entscheidend ist demnach, dass Tatsachen neu hervorkommen, nicht aber, wie sie hervorkommen²⁹.

25 VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035.

26 Vgl VwGH 22.11.2006, 2006/15/0173.

27 VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199.

28 VwGH 26.7.2000, 95/14/0094.

29 Vgl VwGH 19.4.1988, 87/14/0074.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Dabei ist gleichgültig, ob die späteren neuen Beurteilungskriterien durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden³⁰. Auch ein Gutachten, das nichts anderes als neue bzw andere Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Tatsachen aufzeigt, führt zu keiner Wiederaufnahme³¹.

4.2.2. Beweismittel

Beweismittel können etwa Urkunden oder Aufzeichnungen sein³². Auch Sachverständigengutachten sind ähnlich wie Zeugenaussagen Beweismittel. Sollte ein Sachverständiger Tatsachen, die sich in dem Zeitraum ereignet haben, für den der inzwischen in Rechtskraft erwachsene Bescheid erlassen wurde, nachträglich aufdecken, erkennen oder etwa feststellen, so können solche neuen Befundergebnisse, die sich auf seinerzeit bestehende Tatsachen beziehen, durchaus einen Wiederaufnahmegrund abgeben³³.

Als neu hervorgekommenes Beweismittel ist nicht nur eine bereits vorliegende Zeugenaussage anzusehen, sondern auch die Namhaftmachung eines Zeugen, der in der Lage ist, über ein entscheidungsrelevantes Beweisthema eine Aussage zu machen. Dabei stellt die erstmalige Nennung einer Person als Zeuge nur dann einen Wiederaufnahmegrund dar, wenn ihre Einvernahme nicht bereits im abgeschlossenen Verfahren beantragt werden konnte. Die Wiederaufnahme eines Verfahrens dient nicht dazu, Beweisangebote zu stellen, welche man im abgeschlossenen Verfahren unterlassen hat, obwohl die Möglichkeit hiezu bestanden hat³⁴.

Gleiches gilt wohl auch für Auskünfte nach § 8 Kontenregister- und Konteneinschaugegesetz. Vor Inkrafttreten des KontRegG stand das Bankgeheimnis der Auskunftserteilung im Weg, nunmehr ist diese Beweiserhebung möglich. Damit sind Konteneinschauen außerhalb eines Finanzstrafverfahrens auch für Zeiträume vor dem 1.1.2016 erstmals möglich³⁵. Dabei ist jedoch das Beweisverwertungsverbot des § 9 Abs 5 KontRegG zu beachten, wenn sich im Rekursverfahren vor dem Bundesfinanzgericht herausstellt, dass die Konteneinschau zu Unrecht bewilligt wurde.

4.2.3. „Neu hervorgekommen“

Nach der überwiegenden Judikatur des Bundesfinanzgerichtes³⁶ und einem Teil der Literatur³⁷ ist aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen, ob eine Tatsache oder ein Beweismittel „neu hervorgekommen“ ist. Demnach bilden Umstände und Beweismittel, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch bei der Entscheidung nicht berücksichtigt wurden, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für

30 Vgl VwGH 26.2.2015, 2012/15/0164.

31 Vgl VwGH 24.2.2000, 96/15/0149.

32 Vgl Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 25.

33 Vgl VwGH 25.5.2000, 99/16/0217.

34 Vgl VwGH 16.2.1994, 90/13/0003.

35 Vgl BFG 27.2.2017, KE/2100003/2017.

36 Vgl BFG 16.6.2014, RV/3100671/2012; BFG 10.7.2014, RV/5101246/2011; BFG 12.3.2015, RV/7104909/2014.

37 Vgl bereits Fischerlehner, Abgabenverfahren (2013) § 303 Anm 6 und nunmehr auch Fischerlehner, Abgabenverfahren² (2016) § 303 Anm 6.