



## Dokumentinformation

### Der Neuerungsstatbestand bei der Wiederaufnahme des Verfahrens: Wessen Kenntnisstand ist relevant?

Typ	Zeitschrift
Datum/Gültigkeitszeitraum	31.01.2017
Publiziert von	Manz
Autor	<b>Raphael Holzinger</b> <b>Benedikt Hörtenhuber</b>
Fundstelle	<b>taxlex 2017, 20</b>
Heft	<b>1 / 2017</b>
Seite	<b>20</b>

## Abstract

Im Rahmen des FVwGG 2012 (BGBl I 2013/14 ab 1. 1. 2014) wurde die Wiederaufnahme im Abgabeverfahren iSd **§ 303 BAO** neu geregelt. Unklar bleibt weiterhin, ob der Kenntnisstand von Abgabenbehörde oder Abgabepflichtigen hinsichtlich neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel relevant ist. (FN 1) Der folgende Beitrag fasst die aktuelle Diskussion zusammen und zeigt Argumente für beide Meinungen auf.

## Text

### A. Einleitung

Die Wiederaufnahme (folgend: WA) eines durch Bescheid abgeschlossenen Abgabeverfahrens ist lediglich nach den in § 303 Abs 1 lit a-c BAO normierten WA-Gründen möglich. Weiters muss die Kenntnis der WA-Gründe allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis im Abgabeverfahren zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen. (FN 2) Die WA kann von Amts wegen oder auf Antrag einer Partei mithilfe eines WA-Antrags erfolgen. Die WA im Abgabeverfahren ermöglicht somit unter strengen Zulassungsvoraussetzungen eine Durchbrechung der Rechtskraft von bescheidmäßig abgeschlossenen Verfahren und verhilft somit der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch. (FN 3)

### B. Die Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens gem **§ 303 BAO**

#### 1. Wiederaufnahmegründe

Der Gesetzgeber hat in **§ 303 Abs 1 BAO** taxativ drei Tatbestände normiert, welche zur WA des Verfahrens berechtigen: (FN 4)

- Erschleichungstatbestand (lit a)
- Neuerungstatbestand (lit b)
- Vorfragentatbestand (lit c)

Die WA soll nur unter besonders berücksichtigungswürdigen Umständen zulässig sein, sofern diese Gründe auch einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. (FN 5) Dabei ist die Kenntnis des WA-Grundes für sich alleine schon ausreichend und muss nicht zwingend in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis das Verfahren beeinflussen. Allerdings werden nur jene Umstände als erheblich angesehen, die auch einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Der WA-Antrag muss nach **§ 303 Abs 2 lit b BAO** die Umstände des WA-Grundes, auf welchen sich der Antrag stützt, klar erkennbar aufzeigen. (FN 6)

## **2. Abgeschlossenes Verfahren**

Die WA iSd **§ 303 BAO** setzt zudem voraus, dass das wiederaufzunehmende Verfahren mit Bescheid beendet ist. Das Abgabeverfahren gilt mit Erlassung des verfahrensbeendenden Bescheids durch die zuständige Abgabenbehörde als "abgeschlossen". (FN 7) Der WA-Antrag kann ab diesem Zeitpunkt gestellt werden und erfordert nicht, dass kein Rechtsmittel mehr zulässig ist. (FN 8) Somit ist die formelle Rechtskraft eines Bescheids keine Anspruchsvoraussetzung für die WA eines abgeschlossenen Verfahrens mehr. (FN 9)

## **3. Antragslegitimation**

Die WA des Verfahrens kann entweder "von Amts wegen" oder "auf Antrag einer Partei" durch einen WA-Antrag iSd **§ 303 Abs 2 BAO** vorgenommen werden. Die Antragslegitimation einer Partei bestimmt sich nach dem Personenkreis iSd **§ 78 BAO**. (FN 10) Als Partei im Abgabeverfahren gelten im Wesentlichen der Abgabepflichtige iSd **§ 77 BAO**, jeder Beschwerdeführer, der eine Beschwerde einbringt oder dem Beschwerdeverfahren iSd §§ 257 - 259 BAO beigetreten ist, sowie der Einbringer des Vorlageantrags iSd **§ 264 BAO**. (FN 11) *"Antragslegitimiert sind daher sämtliche Personen, an die ein Bescheid ergangen ist bzw denen gegenüber ein Bescheid wirkt."* (FN 12)

Die amtswegige WA knüpft an die gleichen WA-Voraussetzungen an. Sie liegt im Ermessen der zuständigen Abgabenbehörde (FN 13) und muss dementsprechend begründet werden. (FN 14) Bei der Ermessensausübung soll kein Missverhältnis zwischen dem WA-Grund und den steuerlichen Konsequenzen entstehen. (FN 15) Bei der Ermessensausübung ist der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten und der Rechtsrichtigkeit der Vorrang einzuräumen. (FN 16) Lediglich bei absoluter oder relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen hat die WA des Verfahrens zu unterbleiben. (FN 17)

Die zuständige Behörde, welche über das Verfahren der WA verfügt, ist idR die bescheiderlassende Abgabenbehörde. Wird die WA des Verfahrens bewilligt, hat die zuständige Abgabenbehörde das wiederaufgenommene Verfahren mit der abschließenden Sachentscheidung zu verbinden. (FN 18) Die WA des Verfahrens ist erst ab Erlassung des verfahrensbeendenden Bescheids möglich. Der WA-Antrag kann innerhalb der Verjährungsfrist gestellt werden (FN 19) und hat das wiederaufzunehmende Verfahren zu bezeichnen. (FN 20) Für die Fristenwahrung bei der WA auf Antrag ist die Antragstellung an die zuständige Behörde innerhalb der Verjährungsfrist ausreichend. (FN 21)

## **4. Entscheidungswesentlichkeit**

Entscheidende Voraussetzung für die Bewilligung der WA des Verfahrens ist, dass in Kenntnis oder durch Berücksichtigung der Umstände ein im Spruch anders lautender Bescheid herbeigeführt worden wäre. Die neu hervorgebrachten Tatsachen und Beweismittel müssen geeignet sein, die

Entscheidung wesentlich zu beeinflussen. Demzufolge ist die WA in Bagatellfällen (FN 22) nicht möglich und verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen idR den Gebrauch des Rechtsinstituts der WA des Verfahrens. Die Ermessensausübung hat dabei auf die steuerlichen Auswirkungen der konkreten WA-Gründe Bedacht zu nehmen. (FN 23)

## **C. Der Neuerungstatbestand iSd § 303 Abs 1 lit b BAO**

### **1. Sinn und Zweck des Neuerungstatbestands**

Die Abgabenbehörde kann im abgeschlossenen Verfahren die Rechtskraft von Bescheiden durchbrechen, um neu hervorgekommene, entscheidungsrelevante Sachverhaltselemente in der rechtlichen Beurteilung zu berücksichtigen. (FN 24) Damit soll durch die WA ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis erzielt werden. (FN 25) Im Mittelpunkt der WA steht somit die Verwirklichung eines rechtsrichtigen Ergebnisses. (FN 26) Der Rechtsrichtigkeit wird hierbei der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit gegeben. (FN 27)

Allerdings sollen, wie bereits oben ausgeführt, eine neue rechtliche Beurteilung oder Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren nicht zur WA des Verfahrens berechtigen. (FN 28) Eine rechtlich unzutreffende Beurteilung des Sachverhalts kann dadurch nicht bereinigt werden. (FN 29) Die WA wird nur unter besonders berücksichtigungswürdigen Umständen gewährt. Bei gerichtlich strafbaren Handlungen oder Vorfragen ist das Bedürfnis der Rechtsrichtigkeit jedenfalls gegeben. Beim Neuerungstatbestand stellt sich jedoch die Frage, aus welcher Sicht das "Neu-Hervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln zu bewerten ist. Darin manifestiert sich ein Spannungsverhältnis zwischen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen einerseits sowie dem mangelnden Informationszugang der Abgabenbehörde andererseits.

### **2. Tatsachen und Beweismittel**

Als Tatsachen werden nach der Rsp des VwGH (FN 30) ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände angesehen. Diese Sachverhaltselemente sind etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften, welche bei einer entsprechenden Berücksichtigung im Verfahren zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten. (FN 31) Dabei werden neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung oder eine Änderung der Verwaltungspraxis nicht als "Tatsachen" angesehen. (FN 32) Ebenso kann die Unwissenheit über die Entscheidungserheblichkeit und das "Nicht-Hervorbringen" einzelner Sachverhaltselemente nicht eingewendet werden. (FN 33)

Als Beweismittel werden "*Mittel zur Herbeiführung eines Urteils über Tatsachen*" (FN 34) angesehen. Das können etwa Urkunden, Aufzeichnungen, Sachverständigengutachten, Zeugenaussagen oder sonstige Auskünfte sein. (FN 35) So kann bspw die Unmöglichkeit der fristgerechten Einholung von Beweismitteln den Anspruch auf WA iSd § 303 BAO bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen begründen. (FN 36)

### **3. "NEU hervorgekommen"**

Von besonderer Relevanz für die Beurteilung der Zulässigkeit der WA des Verfahrens gem § 303 Abs 1 lit b BAO ist, dass es sich um "neu hervorgekommene" Tatsachen oder Beweismittel handeln muss. Da der Gesetzgeber explizit von "hervorgekommen" spricht, sind "neu entstandene" Tatsachen und Beweismittel für Zwecke der WA des Verfahrens irrelevant. In diesem Sinne ist grundsätzlich zwischen "novae causae repertae" und "nova causae supervenientes" zu unterscheiden. (FN 37) Während "nova causae supervenientes" jene Tatsachen und Beweismittel bezeichnet, welche erst nach Bescheiderlassung neu entstanden oder später zustande gekommen sind und somit keine taugliche Grundlage für die WA bilden, sind "novae causae repertae" jene Tatsachen und Beweismittel, welche zur Zeit eines nunmehr abgeschlossenen Verfahrens bereits existierten, aber im abgeschlossenen Verfahren nicht berücksichtigt wurden. (FN 38) Kommen solche "novae causae repertae" nunmehr nach Abschluss des Abgabenverfahrens hervor, kann auf Basis dieser Tatsachen oder Beweismittel eine WA des Verfahrens erfolgen.

Die grundsätzliche Qualifikation von Tatsachen und Beweismitteln als "neu hervorgekommen" wird in der Lit einheitlich gesehen. (FN 39) Strittig bleibt dabei jedoch die Frage nach dem relevanten Kenntnisstand. Ist bei der Qualifikation von Tatsachen und Beweismitteln als "neu" auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde oder auf den Kenntnisstand des Abgabepflichtigen abzustellen? (FN 40)

Zunächst ist in Bezug auf das Hervorkommen von Tatsachen und Beweisen anzumerken, dass dies sowohl vor als auch nach dem Inkrafttreten des FVwGG 2012 aus Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist. (FN 41) Hierbei ist der Kenntnisstand der Abgabenbehörde auf Basis der Aktenlage zum Zeitpunkt der Erlassung des das Verfahren abschließenden Bescheids relevant. (FN 42) Unabhängig davon differenzierte der VwGH in seiner Rsp vor dem Inkrafttreten des FVwGG 2012 insofern, als bei der amtswegigen WA der Kenntnisstand der Abgabenbehörde und bei der WA auf Antrag der Kenntnisstand des Abgabepflichtigen relevant sei. (FN 43)

Die Ansicht, dass es bei der WA auf Antrag auf den Kenntnisstand des Abgabepflichtigen ankomme, leitete der VwGH (FN 44) ua aus der Wortfolge "*ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht*" des § 303 Abs 1 lit b BAO idF vor dem FVwGG 2012 ab. (FN 45) Diese Auslegung des VwGH wurde schon vor Inkrafttreten des FVwGG 2012 von Ritz (FN 46) und vom BMF (FN 47) nicht geteilt und gibt auch nach nunmehriger Rechtslage Anlass für verschiedene Literaturmeinungen. In diesem Sinne werden die folgenden beiden Ansichten vertreten: (FN 48)

- Nach hA kommt es bei der WA auf Antrag lediglich auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde an. (FN 49)
- Nach aA ist bei der WA auf Antrag auf den Kenntnisstand des Abgabepflichtigen abzustellen. (FN 50)

Den wohl eindeutigsten Beleg für die Rechtsunsicherheit, die durch den hier vorliegenden Meinungsstreit entsteht, liefert - vielleicht auch beabsichtigt - das BFG selbst. Während in einem Erkenntnis 12. 3. 2015 entsprechend der hA entschieden wurde, wurde am selben Tag in einem anderen Erkenntnis entgegen der hA erkannt. (FN 51) Gegen das zweitgenannte Erkenntnis wurde Revision an den VwGH erhoben. (FN 52) Fraglich ist nunmehr, welche Argumente für und gegen die Heranziehung des Kenntnisstands des Abgabepflichtigen bzw welche Argumente für das alleinige Abstellen auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde überzeugen können.

#### **a. Der relevante Kenntnisstand auf Basis des Wortlauts**

Wie bereits angeführt, leitete der VwGH seine Ansicht, wonach bei der WA auf Antrag auf den Kenntnisstand des Abgabepflichtigen abzustellen sei, aus dem Wortlaut des § 303 Abs 1 lit b BAO idF vor dem FVwGG 2012 ab. (FN 53) Ritz kritisierte diese Ansicht und führte an, dass sich die Unerheblichkeit des Kenntnisstands des Abgabepflichtigen ua aus der Wortfolge "*ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht*" gem § 303 Abs 1 lit b BAO idF vor dem FVwGG 2012 ergebe. (FN 54) Somit leiten sowohl der VwGH als auch Ritz ihre Ansicht aus derselben Wortfolge ab. UE kann die Wortfolge sowohl iS der Rsp des VwGH als auch iS von Ritz interpretiert werden. Nichtsdestotrotz vertrat das BMF dieselbe Ansicht wie Ritz, weshalb diese auch der Verwaltungspraxis entsprach. (FN 55)

Diese Unschärfe des Wortlauts des § 303 BAO wurde durch die Gesetzesänderungen im Zuge des FVwGG 2012 beseitigt. IS der neuen Rechtslage scheidet die Bezugnahme auf die Wortfolge "*ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht*", da sie schlicht nicht mehr existiert. Da sich die einschlägige Rsp des VwGH jedoch verstärkt auf der Auslegung dieser Wortfolge begründete, schlussfolgerten Ritz/Koran zu Recht, dass dieser Rsp-Linie des VwGH "*als Folge der Gesetzesänderung der Boden entzogen [wurde]*". (FN 56) In der geltenden Fassung des § 303 BAO liefert der Wortlaut keine expliziten Hinweise, welche eine Relevanz des Kenntnisstands des Abgabepflichtigen begründen könnten. (FN 57)

In einem unlängst ergangenen Erk des VwGH (FN 58) wurde auf den Wortlaut des § 303 Abs 2 lit

**b BAO** Bezug genommen. Es wurde festgehalten, dass es im Zuge des FVwGG 2012 zwar zu einer Harmonisierung der WA auf Antrag mit jener von Amts wegen gekommen sei, sich jedoch nichts daran geändert habe, dass der WA-Antrag ua die Bezeichnung der Umstände zu enthalten hat, auf die sich der Antrag stützt. (FN 59) In Übereinstimmung mit seiner früheren Rsp (FN 60) führte der VwGH weiters aus, dass bei der WA auf Antrag die betreffende Partei (somit zumeist der Abgabepflichtige) und bei der amtswegigen WA die Abgabenbehörde bestimmt, welcher gesetzliche WA-Grund im konkreten Sachverhalt herangezogen wird. (FN 61)

Basierend darauf ist auch die Schlussfolgerung einleuchtend, wonach ein *"Antrag auf Wiederaufnahme [...] sohin - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten [hat], dass Tatsachen oder Beweismittel 'neu hervorgekommen sind'. Damit setzt aber diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sind"*. (FN 62) Diesen Gedanken fortführend, hielt der VwGH weiters fest, dass aus *"dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO [...] somit abzuleiten [ist], dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Gleiches gilt spiegelbildlich für die Wiederaufnahme von Amts wegen, bei der die - für die Behörde - neu hervorgekommenen Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid anzuführen sind"*. (FN 63)

UE zeigen gerade diese Ausführungen des VwGH die Brisanz der zugrundeliegenden Fragestellung auf. Die vollkommen nachvollziehbare Schlussfolgerung des VwGH ergibt sich wohl aber weniger aus dem Wortlaut der Bestimmung als vielmehr aus der Logik eines beantragten oder amtswegigen Tätigwerdens. Die Frage der "Beurteilung" einer Tatsache als neu hervorgekommen hat zwangsläufig bei der WA auf Antrag aus Sicht des Antragstellers und bei der WA von Amts wegen aus Sicht der Abgabenbehörde zu erfolgen, sagt jedoch noch nichts über den relevanten Kenntnisstand aus. (FN 64) Dementsprechend konnte auch die Bezugnahme auf den Wortlaut der Bestimmung durch den VwGH im zugrundeliegenden Erkenntnis keinen Beitrag zur Lösung der Frage nach dem relevanten Kenntnisstand mit sich bringen. (FN 65)

## **b. Der relevante Kenntnisstand auf Basis teleologischer & systematischer Erwägungen**

Nach Ansicht von *Fischerlehner* bilden *"Umstände, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt waren, jedoch nicht berücksichtigt wurden, [...] keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund. Umstände, die der Partei [...] im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch (etwa auf Grund einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt werden konnten, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei [...]. Andernfalls käme dieser Bestimmung kein sinnvoller normativer Wert zu"*. (FN 66) In diesem Sinne ist es nach Ansicht von *Fischerlehner* aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen, ob Tatsachen und Beweise neu hervorgekommen sind. Diese Aussage wurde nicht näher erläutert, basiert aber wohl auf dem Spannungsverhältnis zwischen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen einerseits und dem mangelnden Informationszugang der Abgabenbehörde andererseits. Der Gedanke von *Fischerlehner* scheint aus dem Blickwinkel des Abgabepflichtigen vorteilhaft. (FN 67)

*Ritz* (FN 68) führt an, dass *Fischerlehner* in seinen Ausführungen einer klaren Begründung schuldig geblieben ist, und hält fest, dass dem Gesetzgeber nicht zu unterstellen sei, dass er der offiziellen Rechtsanschauung des BMF entgegneten möchte. (FN 69) Dieses Argument alleine vermag im Ergebnis jedoch nicht zu überzeugen und wurde von *Papst* mit dem Gegenargument entkräftet, wonach die ErläutRV (FN 70) auch keinen Hinweis darauf geben, dass *"der Gesetzgeber - entgegen der ständigen Rsp - der bisherigen Verwaltungspraxis folgen wollte"*. (FN 71) Vielmehr könnte argumentiert werden, dass der Gesetzgeber es sowohl im Gesetzeswortlaut als auch in den Materialien unterlassen hat, auf die der Verwaltungspraxis widersprechende Judikatur zu reagieren. (FN 72) Doch auch dieses Argument ist wenig überzeugend und wurde von *Ritz* insofern entkräftet, als man davon ausgehen könnte, dass eine explizite Reaktion auf bzw ein expliziter

Widerspruch gegen die Judikatur vonseiten des Gesetzgebers nicht nötig ist, um der Verwaltungspraxis im Gesetzgebungsprozess zum Durchbruch zu verhelfen. (FN 73) Im Ergebnis kann aber auch dieses Widerspiel aus Argument und Gegenargument nicht überzeugen, weshalb weitere pragmatische Erwägungen angestellt werden müssen, um die Frage nach der Relevanz des Kenntnisstands des Abgabepflichtigen bei der WA auf Antrag zu ergründen.

In diesem Sinne führt *Papst* (FN 74) aus, dass der Gesetzgeber in den ErläutRV explizit festhielt, dass die Änderungen im Zuge des FVwGG 2012 ua von rechtspolitischen bzw verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der Unterschiede zwischen der WA auf Antrag und jener von Amts wegen getragen waren. (FN 75) Dementsprechend sollten durch das FVwGG 2012 dieselben Anwendungsvoraussetzungen für beide Arten der WA normiert werden. (FN 76) Nach Ansicht von *Papst* sprechen diese Aussagen in der ErläutRV dafür, dass "**die Unkenntnis von Tatsachen und Beweismitteln im Bescheiderlassungszeitpunkt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen aus Sicht der Abgabenbehörde und bei der Wiederaufnahme auf Antrag aus Sicht des Abgabepflichtigen zu beurteilen ist**". (FN 77)

Dieser Gedanke erscheint zwar vor dem Hintergrund einer losgelösten Betrachtung des gegenständlichen Rechtsinstituts durchaus vertretbar, (FN 78) ist aber im Sinne der systematischen Erwägungen hinter dem FVwGG 2012 und der Wirkweise der Wiedereinsetzung wohl zu kurz gegriffen. In diesem Sinne führte *Ritz* aus, dass in den ErläutRV eine Harmonisierung der Rechtslage für amtswegige und antragsgebundene WA des Verfahrens als sachgerecht erachtet wurde. (FN 79) Dieser Harmonisierungsgedanke war auch im Zusammenhang mit anderen Verfahrenstiteln (zB §§ 293, 293b, 295, 295a und 299 BAO) von Relevanz. Einer der wesentlichen Unterschiede zwischen diesen Verfahrenstiteln und der WA war, dass die anderen Verfahrenstitel kein fehlendes Verschulden der Partei voraussetzten. (FN 80) Ergo musste diese Voraussetzung bei dem WA wegfallen, um dem Harmonisierungsgedanken Rechnung zu tragen.

Hier setzt auch die Argumentation von *Rzeszut* (FN 81) an, der ausführt, dass bspw in BFG 16. 6. 2014, RV/3100671/2012, und BFG 10. 7. 2014, RV/5101246/2011, nicht berücksichtigt wurde, dass seit dem FVwGG 2012 ein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen am Nichtvorbringen von als neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweisen einer WA nicht mehr entgegensteht. (FN 82) Vielmehr wurde die Voraussetzung des fehlenden Verschuldens aufgrund des Harmonisierungsgedankens der Verfahrenstitel ersatzlos gestrichen. Grobes Verschulden des Abgabepflichtigen am Nichtvorbringen von Tatsachen setzt jedoch idR die Kenntnis vom Bestehen von Tatsachen und das Wissen über deren abgabenrechtliche Relevanz voraus. (FN 83) Somit wäre das gestrichene Erfordernis des fehlenden groben Verschuldens des Abgabepflichtigen über die Hintertür wieder eingeführt worden. Würde man der Ansicht von *Fischerlehner* (FN 84) über die Relevanz des Kenntnisstands des Abgabepflichtigen folgen, hätte dies zur Folge, dass das ehemalige "Korrektiv" des fehlenden "groben Verschuldens" nunmehr durch schlichte Kenntnis des Abgabepflichtigen (ohne Abstellen auf einen Grad des Verschuldens) ersetzt worden wäre. Wird somit auf den Kenntnisstand des Abgabepflichtigen abgestellt, wäre es im Ergebnis nicht zu einer Harmonisierung der Verfahrenstitel der BAO, sondern zu einer parteifeindlichen Verschlechterung des Zugangs zur WA des Verfahrens, konsequent zu Ende gedacht de facto zu einer Abschaffung der WA auf Antrag gekommen. (FN 85) In diesem Sinne ist der hA zu folgen, welche besagt, dass für Zwecke der Zulässigkeit der WA des Verfahrens lediglich der Kenntnisstand der Abgabenbehörde relevant ist.

### **c. Verletzungen von abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten und Ermessen der Abgabenbehörde**

Wie bereits oben angeführt, erscheint die Ansicht von *Fischerlehner* vor allem vor dem Hintergrund von potentiell opportunistischem Verhalten von Abgabepflichtigen unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten nachvollziehbar. Dies ändert jedoch in einem ersten Schritt nichts daran, dass der Kenntnisstand des Abgabepflichtigen kein Tatbestandsmerkmal des Neuerungstatbestands ist und somit für Zwecke der grundsätzlichen Zulässigkeit irrelevant ist.

Hier setzt eine weitere Argumentationslinie an. Entsprechend den ErläutRV betraf die *"Harmonisierung [...] [Anmerkung: das Wegfallen der Voraussetzung des fehlenden Verschuldens] [die] Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens"*. (FN 86) Weiters ist in den ErläutRV festgehalten, dass *"eine die Ermessensübung determinierende Verordnung des BM für Finanzen [...] die Rechtssicherheit bzw. die Vorhersehbarkeit behördlicher Entscheidungen erhöhen [soll]"*. (FN 87)

Aus dem Zusammenspiel aus der Harmonisierung der Bewilligung der Verfahrenstitel einerseits und der Ermessensübung andererseits ergibt sich uE, dass der Kenntnisstand des Abgabepflichtigen durch die Änderungen im Zuge des FVwGG 2012 jedenfalls nicht zu einem Tatbestandsmerkmal der WA auf Antrag erhoben worden sein kann. (FN 88) Vielmehr kann - je nach gebotener Ermessensübung: muss - der Kenntnisstand des Abgabepflichtigen uU auf Ebene der Ermessensübung der Abgabenbehörde Berücksichtigung finden. (FN 89) In diesem Sinne gehen auch die ErläutRV davon aus, dass die WA des Verfahrens *"(aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (insbesondere bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte[r] vorsätzliche[r] Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben oder bei Uneinbringlichkeit der aus ihr resultierenden Nachforderung) unterbleiben [kann]"*. (FN 90)

Durch diese Ausführungen in den ErläutRV stellt der Gesetzgeber den Abgabenbehörden ein breites "Waffenarsenal" zur Verfügung, um die WA auf Antrag - bspw aufgrund der subjektiven Vorwerfbarkeit von Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten - trotz objektiven Vorliegens eines WA-Grundes zu verwehren. (FN 91) In Sinne dieser Auslegung stellt die WA des Verfahrens gem § 303 BAO im Ergebnis weder für die Abgabepflichtigen noch für die Abgabenbehörden einen zahnlosen Verfahrenstitel dar und ist im Einklang mit Wortlaut, Systematik sowie Sinn und Zweck der Bestimmung sowie der BAO im Allgemeinen. (FN 92)

#### **D. Conclusio**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die WA des Verfahrens gem § 303 BAO im Zuge des FVwGG 2012 grundsätzlich erneuert wurde. Hierbei hat es der Gesetzgeber vor allem beim Neuerungstatbestand versäumt, klare Aussagen über die Relevanz des Kenntnisstands des Abgabepflichtigen zu tätigen, was zu einem Meinungsstreit in der Literatur und uneinheitlicher Judikatur geführt hat.

Nichtsdestotrotz sprechen die stichhaltigeren Argumente im Ergebnis dafür, dass der Kenntnisstand des Abgabepflichtigen für Zwecke der Feststellung des Vorliegens des Neuerungstatbestands nicht von Bedeutung ist. Das "neu" in "neu hervorgekommen" bezieht sich auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde. Hierbei ist es unerheblich, ob die Beurteilung der "Neuheit" einer Tatsache durch den Abgabepflichtigen oder die Abgabenbehörde durchgeführt wird. Wenn Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt waren und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, so sind alle objektiven Tatbestandsvoraussetzungen des WA-Tatbestands gegeben.

Ob die WA letztlich zugelassen wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Erst auf dieser Stufe kann oder muss uU auch der Kenntnisstand des Abgabepflichtigen berücksichtigt werden.

Es bleibt abzuwarten, ob der VwGH im derzeit anhängigen Verfahren (FN 93) die hier vertretene Ansicht teilt. In seinem jüngsten Erk (FN 94) v 19. 10. 2016 hatte der VwGH die Möglichkeit, sich dezidiert für eine der dargestellten Rechtsmeinungen zu entscheiden. Hierbei ging der VwGH jedoch nicht auf den relevanten Kenntnisstand, sondern vielmehr auf die Frage, wer die "Neuheit" einer Tatsache zu beurteilen habe, ein. Somit wurde uE über die relevante Rechtsfrage noch nicht entschieden.

#### **Notiz**

## Schlussstrich

*Obwohl in Literatur und Judikatur verschiedene Ansichten vorherrschen, sprechen die stichhaltigeren Argumente dafür, dass der Kenntnisstand des Abgabepflichtigen für Zwecke der Feststellung der objektiven Tatbestandsmerkmale des Neuerungstatbestands unerheblich ist. Es ist lediglich auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde abzustellen. Der Kenntnisstand des Abgabepflichtigen ist jedoch nicht völlig unerheblich, da dieser im Rahmen der Ermessensübung der Abgabenbehörde berücksichtigt werden kann und je nach Lage des Falls sogar berücksichtigt werden muss (zB aufgrund der subjektiven Vorwerfbarkeit einer Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten).*

Zitiervorschlag

## Zum Autor

*Raphael Holzinger*, LL.M., LL.M. (WU), MSc (WU), LL.B. (WU), BSc (WU), und *Benedikt Hörtenhuber*, MSc (WU), LL.B. (WU), sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

## Fußnote(n)

- 1) Vgl BFG 12. 3. 2015, RV/7104909/2014; Revision beim VwGH anhängig, Ro 2015/13/0011; abweichend BFG 12. 3. 2015, RV/7100341/2011.
- 2) Vgl *Ritz*, BAO5 (2014) § 303 Rz 43; *Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) § 303, 817; *Tanzer/Unger*, BAO4 2014/2015 (2014) 242 f.
- 3) Vgl *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 818; *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 45.
- 4) Vgl *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 14 ff mwN.
- 5) Vgl *Ehrke-Rabel*, Zum Neuerungstatbestand bei der Wiederaufnahme auf Antrag, in *Koran/Moser* (Hrsg), Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung (2015) 29 (30); *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 818.
- 6) Vgl *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 821 f.
- 7) Vgl *Marchgraber/Pinetz*, Neuerungen bei der Wiederaufnahme des Verfahrens durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012, FJ 2013, 169 (171); *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 818.
- 8) Vgl *Tanzer/Unger*, BAO4 243 f.
- 9) Siehe hierzu auch *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 2 f mwN, Rz 11.
- 10) Vgl *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 818; *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 56, 50 mwN zum WA-Antrag.
- 11) Siehe § 78 Abs 1 BAO idF FVwGG 2012.
- 12) *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 818.
- 13) Vgl *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (30); *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 45 ff; *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 822.
- 14) Siehe dazu VwGH 11. 8. 1993, 92/13/0096; 24. 1. 1996, 95/13/0136; 24. 2. 2000, 96/15/0129; *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 64.
- 15) Siehe dazu VwGH 5. 4. 1991, 89/17/0226; grundlegend *Gassner*, Verwaltungsgerichtshof und Wiederaufnahme - Die Rechtsprechung macht eine Änderung der Betriebsprüfungspraxis notwendig, ÖStZ 1986, 51; *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 822; *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 83 f.
- 16) Vgl *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 62 ff.
- 17) Vgl *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 66; s auch VwGH 10. 7. 1996, 92/15/0101; 31. 3. 1998, 93/13/0093; 12. 4. 1994, 90/14/0044; 22. 4. 2009, 2006/15/0257.
- 18) Siehe dazu § 307 BAO; weiterführend *Tanzer/Unger*, BAO4 243 f; *Marchgraber/Pinetz*, FJ 2013, 169 (171).



- 19) Siehe auch *Tanzer/Unger*, BAO4 243.
- 20) Vgl *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 51.
- 21) Siehe dazu § 304 BAO; vgl *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (31); *Tanzer/Unger*, BAO4 243.
- 22) Vgl *VwGH 4. 3. 2009, 2006/15/0079*.
- 23) Vgl *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 71.
- 24) Vgl *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (31); s dazu *VwGH 21. 12. 2012, 2009/17/0199*; *Papst*, Wiederaufnahme auf Antrag: Bedeutung der Tatsachenkenntnis des Abgabepflichtigen, *ÖStZ 2015, 345* (345).
- 25) Vgl *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 4; *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (31); s zur Gleichheitskonformität *VfGH 5. 3. 1988, B 70/87*.
- 26) Vgl *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (32).
- 27) Vgl *Rzeszut*, BFG ändert Rechtsprechung zur Wiederaufnahme auf Antrag, *SWK 2015, 634* (636).
- 28) Vgl *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (32); s auch *VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0209*; 27. 1. 2011, 2007/15/0262.
- 29) Siehe dazu *VwGH 27. 2. 2008, 2008/13/0001*.
- 30) Siehe dazu *VwGH 26. 1. 1999, 98/14/0038*; 26. 7. 2000, 95/14/0094.
- 31) Vgl *Ryda*, Wiederaufnahme, neu hervorgekommene Tatsachen und Kenntnisstand der Abgabenbehörde, *BFGjournal 2016, 190* (193); *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (34 f); *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 21.
- 32) Siehe dazu *VwGH 23. 4. 1998, 95/15/0108*; 21. 12. 2012, 2009/17/0199; 31. 3. 2011, 2008/15/0215; 27. 1. 2011, 2007/15/0262; s weiters *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (35); *Tanzer/Unger*, BAO4 242; *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 23.
- 33) Vgl *Stoll*, BAO-Kommentar (1994) 2.926 f mwN.
- 34) *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (35), mit Verweis auf *VwGH 21. 1. 2010, 2007/01/1367*.
- 35) Vgl *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 25 ff mwN; *Stoll*, BAO 2.921 f mwN.
- 36) Vgl *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (35).
- 37) Ausführlich *Stoll*, BAO 2.919 f mwN; s auch *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 819; vgl *VwGH 18. 9. 2002, 99/17/0261*.
- 38) Vgl *Stoll*, BAO 2.919 f mwN.
- 39) Siehe beispielsweise *Stoll*, BAO 2.921 f; *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 819 f; *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 30 ff; s hierzu auch *Zorn*, *VwGH* zur Wiederaufnahme, *RdW 2016, 857* (857 f).
- 40) Stellvertretend für viele *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 820.
- 41) Vgl *VwGH 15. 12. 2010, 2007/13/0157*; *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich (2013) 276; s auch *BMF 14. 6. 2006, BMF-010103/0053-VI/2006 AÖF 2006/192*, wo festgehalten ist, dass für "die Frage des Neuhervorkommens (...) der Kenntnisstand der Abgabenbehörde (im jeweiligen Verfahren) maßgebend [ist], nicht jedoch, ob diese Umstände im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens der Partei bekannt waren."; s auch *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 276 f.
- 42) Vgl *VwGH 15. 12. 2010, 2007/13/0157*; 23. 11. 2011, 2008/13/0090; 28. 2. 2012, 2008/15/0005; 28. 2. 2012, 2008/15/0006; s auch *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 276 f; *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 46.
- 43) Siehe hierzu *VwGH 26. 2. 2003, 97/13/0081*; 10. 7. 1985, 85/03/0041; aA *UFS Linz 26. 7. 2012, RV/0742-L/09*; s auch *Althuber* in *Althuber et al*, BAO HB § 303 BAO 820; *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 47; *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 276.
- 44) Vgl *VwGH 26. 2. 2003, 97/13/0081*.
- 45) So auch *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 277.
- 46) Vgl *Ritz*, BAO4 (2011) § 303 Rz 27.

47) BMF 14. 6. 2006, BMF- 010103/0053-VI/2006 [AÖF 2006/192](#).

48) Vgl *Rzeszut*, [SWK 2015, 634](#) (634 f); *Rzeszut*, Wiederaufnahme auf Antrag - Hervorkommen neuer Tatsachen aus Sicht der Partei? [SWK 2014, 1.273](#) (1.274 f).

49) Siehe hierzu *Ritz*, BAO5 § 303 Rz 47; *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 273 ff; *Ritz*, Wiederaufnahme auf Antrag, [ÖStZ 2014, 437](#) (437 ff); *Ehrke-Rabel* in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 156; *Ehrke-Rabel* in *Koran/Moser*, BAO 29 (36 ff); *Rzeszut*, [SWK 2014, 1.273](#) (1.273 ff); so auch BFG 12. 3. 2015, RV/7100341/2011; 22. 9. 2016, RV/2100819/2014.

50) Siehe hierzu *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren (2013) § 303 BAO, Anm 6; *Papst*, [ÖStZ 2015, 345](#) (347 ff); *Zorn*, RdW 2016, 857 (857 f); so auch BFG 12. 3. 2015, RV/7104909/2014; 10. 7. 2014, RV/5101246/2011; 16. 6. 2014, RV/3100671/2012.

51) Siehe hierzu BFG 12. 3. 2015, RV/7100341/2011, und 12. 3. 2015, RV/7104909/2014.

52) BFG 12. 3. 2015, RV/7104909/2014; Revision beim VwGH anhängig, Ro 2015/13/0011.

53) Vgl *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 277; *Ritz*, BAO4 § 303 Rz 27 mit Verweisen auf [VwGH 29. 9. 1987, 87/11/0205](#); 12. 8. 1994, 91/14/0018; 22. 2. 1978, 107/77; 19. 2. 1992, 92/14/0014.

54) Vgl *Ritz*, BAO4 § 303 Rz 27.

55) Siehe hierzu BMF 14. 6. 2006, BMF-010103/0053-VI/2006 [AÖF 2006/192](#).

56) *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 277.

57) aA *Zorn*, RdW 2016, 857 (858), mit Verweis auf [VwGH 19. 10. 2016, 2014/15/0058](#).

58) [VwGH 19. 10. 2016, 2014/15/0058](#).

59) Vgl [VwGH 19. 10. 2016, 2014/15/0058](#).

60) Siehe hierzu auch [VwGH 14. 5. 1991, 90/14/0262](#).

61) Vgl [VwGH 19. 10. 2016, 2014/15/0058](#).

62) [VwGH 19. 10. 2016, 2014/15/0058](#).

63) [VwGH 19. 10. 2016, 2014/15/0058](#).

64) Auch wenn ein Abgabepflichtiger "beurteilt", ob eine Tatsache neu ist, kann er hierbei auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde abstellen und somit die Frage beantworten, ob die Tatsache aus Sicht des Gegenübers neu ist oder neu sein wird. Vice versa könnte auch die Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Tatsache auf den eigenen Kenntnisstand oder auf den Kenntnisstand des Abgabepflichtigen abstellen.

65) AA hierzu *Zorn*, RdW 2016, 857 (857), der im Leitsatz ausführte, dass bei "*der beantragten Wiederaufnahme [...] das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen [ist]. Umstände, die dem Antragsteller schon im abgeschlossenen Verfahren bekannt waren, reichen daher nicht aus*".

66) *Fischerlehner*, Abgabenverfahren (2013) § 303 BAO Anm 6.

67) Siehe auch *Rzeszut*, [SWK 2014, 1.273](#) (1.273 ff).

68) Siehe *Ritz*, [ÖStZ 2014, 437](#) (443 f), mit Verweis auf *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 273 ff.

69) *Ritz*, [ÖStZ 2014, 437](#) (444).

70) Vgl ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22.

71) *Papst*, [ÖStZ 2015, 345](#) (348).

72) Vgl *Papst*, [ÖStZ 2015, 345](#) (348 f).

73) Vgl *Ritz*, [ÖStZ 2014, 437](#) (444); s hierzu auch *Papst*, [ÖStZ 2015, 345](#) (349), der festhält, dass der Gesetzgeber eine explizite Kodifizierung der Verwaltungspraxis - und somit einen Abgang von der bisherigen Rsp - aufgrund der Tragweite (Paradigmenwechsel) im Gesetzwerdungsprozess wohl klar zum Ausdruck gebracht hätte.

74) Vgl *Papst*, [ÖStZ 2015, 345](#) (349).

75) ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22.

- 76) Vgl ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22; so auch *Papst*, [ÖStZ 2015, 345](#) (349).
- 77) *Papst*, [ÖStZ 2015, 345](#) (349) (Hervorhebung durch den Autor der zitierten Fundstelle).
- 78) So auch in BFG 12. 3. 2015, RV/7104909/2014; BFG 10. 7. 2014, RV/5101246/2011; BFG 16. 6. 2014, RV/3100671/2012.
- 79) Vgl *Ritz*, [ÖStZ 2014, 437](#) (444), mit Verweis auf ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22.
- 80) Siehe ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22.
- 81) *Rzeszut*, [SWK 2014, 1.273](#) (1.273 ff).
- 82) Vgl *Rzeszut*, [SWK 2014, 1.273](#) (1.275).
- 83) Siehe hierzu *Rzeszut*, [SWK 2014, 1.273](#) (1.275).
- 84) *Fischerlehner*, Abgabenverfahren (2013) [§ 303 BAO](#) Anm 6.
- 85) So auch *Ritz*, [ÖStZ 2014, 437](#) (444); *Ehrke-Rabel* in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren 156; *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 277 f.
- 86) ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22.
- 87) ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22.
- 88) In diesem Sinne auch *Ritz*, [ÖStZ 2014, 437](#) (444); *Ehrke-Rabel* in *Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren 156; *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 277 f.
- 89) So auch *Rzeszut*, [SWK 2014, 1.273](#) (1.276).
- 90) ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22.
- 91) Ähnlich auch *Rzeszut*, [SWK 2014, 1.273](#) (1.276).
- 92) So auch *Ritz*, [ÖStZ 2014, 437](#) (437 ff); *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit 275 ff.
- 93) BFG 12. 3. 2015, RV/7104909/2014; Revision beim VwGH anhängig, Ro 2015/13/0011.
- 94) [VwGH 19. 10. 2016, 2014/15/0058](#).

---

## Verweise

> [§ 303 BAO](#)

---

© 2017 MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH