

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch RA, Adr2, über die Beschwerde vom 12.03.2008 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 20.02.2008, Steuernummer, betreffend **Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2006** sowie betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 bis 2006**

I) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend **Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2006** wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

II) beschlossen:

Die Beschwerde gegen die **Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006** wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) war in den Jahren 2001 bis 2006 für jeweils circa 10 Monate bei der AGGmbH (in der Folge kurz AG), deren Geschäftszweig in Innen- und Außenputzarbeiten bestand, als Arbeiter beschäftigt.
2. Aufgrund seiner **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung** wurde er für diese Jahre zur Einkommensteuer veranlagt, wobei diese Veranlagungen ab 2002 verpflichtend durchzuführen waren, da er jährlich jeweils für einen Tag gleichzeitig von zwei Stellen

(Bauarbeiter Urlaubs- und Abfertigungskasse, AG) lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen hatte. Die Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2001 erfolgte zufolge der Erklärung des Bf's auf dessen Antrag als sog. Antragsveranlagung.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer aufgrund der Erklärungen des Bf's zur **Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2001 bis 2006** wurde zu folgenden Zeitpunkten durchgeführt:

Einkommensteuerbescheid 2001 vom 14.03.2002

Einkommensteuerbescheid 2002 vom 15.05.2003

Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10.03.2004

Einkommensteuerbescheid 2004 vom 21.03.2005

Einkommensteuerbescheid 2005 vom 15.03.2006

Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18.06.2007

3. Im Februar 2008 wurden vom Betriebsstättenfinanzamt der AG **berichtigte Lohnzettel** an das Wohnsitzfinanzamt des Bf's übermittelt, die jeweils höhere Einkünfte aus der Tätigkeit für seinen Arbeitgeber auswiesen.

Die elektronische Übermittlung der berichtigten Lohnzettel für die einzelnen Jahre erfolgte am 04.02.2008 (2003), 05.02.2008 (2002), 06.02.2008 (2004), 12.02.2008 (2001 und 2005) und 20.02.2008 (2006).

4. Mit Bescheiden vom 20.02.2008 nahm das Finanzamt in der Folge die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide.

Die **Wiederaufnahmebescheide vom 20.02.2008** betreffend die Jahre 2001 bis 2006 wurden folgendermaßen begründet:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO erfolgte, weil der Lohnzettel der AG in Ort vom AGFinanzamt berichtigt wurde."

Die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuerlichen

Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2006 vom 20.02.2008 wiesen (höhere)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut berichtigten Lohnzetteln aus, wobei hierin bezüglich des Ansatzes der höheren Einkünfte laut berichtigten Lohnzetteln keine weitere Begründung angeführt wurde. Es fand sich lediglich eine Begründung zur Anwendung des Progressionsvorbehaltes, der aufgrund des zeitweiligen Bezuges von Arbeitslosengeld zum Tragen kam, bzw. zu gleichzeitigen Bezügen von mehreren auszahlenden Stellen während des Jahres. Gleichzeitig mit den Sachbescheiden vom 20.02.2008 ergingen auch Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2005.

5. Mit **Schriftsatz vom 10.03.2008**, eingelangt beim Finanzamt am 12.03.2008, erhob der Bf durch seinen Rechtsanwalt **Berufung** gegen sämtliche oben angeführten Bescheide vom 20.02.2008 (ab 01.01.2014 gemäß § 323 Abs. 37 BAO idF BGBl I 14/2013 als **"Beschwerde"** zu behandeln) und begründete diese im Wesentlichen damit, *dass die Wiederaufnahmebescheide einerseits keine Begründung des Ermessens enthielten.*

Außerdem sei vom Arbeitgeber nie ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übergeben worden und sei bezüglich 2001 bis 2003 Verjährung eingetreten.

Darüber hinaus seien die in den angefochtenen Bescheiden angeführten Einkommen überhaupt nicht nachvollziehbar und träfen objektiv auch in keiner Weise zu. Es seien nicht begründete, der Höhe nach nicht angeführte, nicht nachvollziehbare und sich einer sachlichen Argumentation daher entziehende Beträge angeführt. Die in den Einkommensteuerbescheiden zusätzlich zugrunde gelegten Einkommen – welcher Art und Höhe sie auch sein mögen – seien völlig unberechtigt und würden diese Beträge daher ausdrücklich bestritten. Eine detaillierte Auseinandersetzung und Argumentation sei nicht möglich, zumal nicht erkennbar sei, worauf die Behörde diese Beträge stütze, wie sie sich zusammensetzten, wann sie ausbezahlt worden sein sollten usw.

Eine Bescheidbegründung müsse nachvollziehbar und kontrollierbar sein (der Abgabepflichtige solle nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben werde). Zentrales Begründungselement sei die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annehme, und habe die Begründung eine zusammenhängende Darstellung des Sachverhaltes und die Erwägungen, aus welchen die Behörde zur Ansicht gelange, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege, zu enthalten. Die Beweiswürdigung habe schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst habe, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Es liege ein Begründungsmangel vor, der zur Bescheidaufhebung führen müsse. Weiters läge bis 2003 Verjährung vor. Die Abgabennachforderungen seien unrechtmäßig und dementsprechend sei auch die Verschreibung von Anspruchszinsen unzulässig.

6. Mit Schriftsatz vom 15.06.2012 zog der Bf seine Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2001 bis 2006 zurück.

7. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20.07.2012 wurde dem Begehren des Bf's hinsichtlich der angefochtenen Bescheide bezüglich **Einkommensteuer 2001** vom Finanzamt insofern entsprochen, als der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2001 aufgehoben wurde, da die Veranlagung für dieses Jahr lediglich aufgrund des Antrages des Bf's durchgeführt und dieser nunmehr zurückgezogen worden war. Die Anspruchszinsen wurden angepasst. Die Beschwerdeverentscheidung betreffend Wiederaufnahme, Einkommensteuer und Anspruchszinsen für das Jahr 2001 wurde rechtskräftig.

8. Bezüglich der angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2006, Einkommensteuer 2002 bis 2006 und Anspruchszinsen 2002 bis 2006 erging seitens des Finanzamtes eine abweisende **Beschwerveentscheidung vom 12.05.2017.**

Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide wurde darauf hingewiesen, dass die Berichtigung der Lohnzettel der AG durch das AGFinanzamt sehr wohl mitgeteilt worden sei. Eine unzureichende Begründung des Ermessens stelle keinen wesentlichen Verfahrensmangel dar. Die Wiederaufnahmen hätten im Sinne der Gleichmäßigkeit der

Besteuerung durchgeführt hätten werden müssen, da die Änderungen laut berichtigten Lohnzetteln nicht bloß geringfügig gewesen seien.

Bezüglich der Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006 wurde festgehalten, dass für diese Jahre wegen gleichzeitigen Bezuges von lohnsteuerpflichtigen Einkünften eine Pflichtveranlagung durchgeführt habe werden müssen, weshalb eine Zurückziehung der Anträge auf Veranlagung nicht möglich sei.

Zur mangelnden Nachvollziehbarkeit des in den angefochtenen Bescheiden angeführten Einkommens wurde darauf verwiesen, dass *Begründungsmängel in der Beschwerdeentscheidung saniert werden könnten.*

In der Folge wurde der Sachverhalt folgendermaßen dargestellt:

Im Zuge einer Steuerprüfung des Betriebsstättenfinanzamtes beim Arbeitgeber AG sei festgestellt worden, dass dem Bf neben den in den Lohnzetteln 2002 bis 2006 vom Arbeitgeber ausgewiesenen Beträgen weitere Zahlungen zugeflossen seien, von denen die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet worden seien. Die dem Bf zugeflossenen Beträge (die jährlichen Beträge wurden in der Beschwerdeentscheidung einzeln aufgelistet) seien anhand vorgefundener Berechnungsprogramme festgestellt worden. Der Arbeitgeber und weitere Dienstnehmer des Arbeitgebers seien zu den Schwarzlohnzahlungen geständig. Ein seitens des Landesgerichts angefordertes Gutachten bestätige das Vorliegen von Schwarzgeldzahlungen als Teil der Lohnzahlung. Das AGFinanzamt habe daher berichtigte Lohnzettel für die Jahre 2002 bis 2006 ausgestellt; die vom Arbeitgeber nicht entrichtete Lohnsteuer sei nicht angerechnet worden, da diese dem Arbeitgeber nicht ersetzt habe werden müssen.

Rechtlich wurde zusammenfassend darauf hingewiesen, dass aufgrund des Vorliegens eines Pflichtveranlagungstatbestandes die unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers beim Lohnsteuerabzug gemäß § 83 Abs. 2 EStG 1988 möglich sei. Im Falle abgeschlossener Veranlagungsverfahren könne dies im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren erfolgen. Es seien daher die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der vom Prüfer des AGFinanzamt im Zuge der Steuerprüfung beim Arbeitgeber AG festgestellten Höhe und somit unter Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen anzusetzen.

Die fehlenden Begründungen seien in der Beschwerdeentscheidung nachgeholt und damit im Rechtsmittelverfahren saniert worden.

9. Mit Vorlageantrag vom 22.06.2017 beantragte der Bf die Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

10. Nach Vorlage der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2002, Einkommensteuer 2002 sowie Anspruchszinsen 2002 durch das Finanzamt an das Bundesfinanzgericht (**Vorlagebericht vom 17.07.2017**) erging wegen fehlender Bezeichnung der Beschwerdeentscheidung ein Mängelbehebungsauftrag vom 20.09.2017.

11. Nach fristgerechter Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages mit Faxschreiben vom 25.09.2017, aus dem hervorging, dass sich der Vorlageantrag auf sämtliche von

der Beschwerdevorentscheidung umfassten Bescheide bezog, wurde vom Finanzamt auch die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2006, Einkommensteuer 2003 bis 2006 sowie Anspruchszinsen 2003 bis 2005 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt (**Vorlagebericht vom 30.10.2017**).

12. Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2002 bis 2005 wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 06.02.2019, RV/5101619/2017, erledigt. Das gegenständliche Erkenntnis spricht über die noch offene Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2006 sowie betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2006 ab.

II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt zusammen mit den Vorlageberichten elektronisch übermittelten Aktenteilen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 20.09.2017 wurde dem Bf vom Bundesfinanzgericht aufgetragen, innerhalb einer Frist von zwei Wochen die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung nachzuholen, auf die sich der Vorlageantrag bezog. Mit Eingabe vom 25.09.2017 (Faxschreiben) holte kam er diesem Auftrag nach und führte die Beschwerdevorentscheidung vom 12.05.2017 an.

Daraus war abzuleiten, dass sich der Vorlageantrag auf sämtliche von der Beschwerdevorentscheidung vom 12.05.2017 als Sammelbescheid umfassten Beschwerdevorentscheidungen betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2006, Einkommensteuer 2002 bis 2006 sowie auch Anspruchszinsen 2002 bis 2006 bezog.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

1) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen war gemäß § 303 Abs. 4 BAO in der vor BGBl I 14/2013 geltenden Fassung *ua in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl I 14/ 2013 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.

Anmerkung: Wie sich aus obigen Zitaten ergibt, wurden die Bestimmungen zur Wiederaufnahme mit BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012/FVwGG 2012) geändert. Diese Änderungen sind gemäß § 323 Abs. 37 BAO idF BGBl I 14/2013 mit 01.01.2014 in Kraft getreten. Im Zusammenhang mit der amtswegigen Wiederaufnahme erfolgte **inhaltlich** jedoch - insbesondere auch, was den Wiederaufnahmetatbestand der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel anlangt - **keine Abänderung**. Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012 kann daher insoweit weiterhin herangezogen werden (VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035; BFG 21.12.2018, RV/6100587/2011).

*Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist nach **§ 307 Abs. 1 erster Satz BAO** unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.*

*Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß **§ 307 Abs. 3 BAO** in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.*

2) § 261 Abs. 2 BAO lautet:

"Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären."

B) Erwägungen:

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Beschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen. Sind beide Bescheide mit Berufung (= gemäß § 323 Abs. 37 BAO idF BGBl I 14/2013 nunmehr als Beschwerde zu behandeln) angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (*Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 7; VwGH 28.02.2012, 2009/15/0170; VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031) .

Im gegenständlichen Fall wurden vom Bf sowohl die Bescheide über die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2006 als auch die Sachbescheide selbst (= Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006) mit Beschwerde (vormals Berufung) bekämpft.

a) Zur Wiederaufnahme/Einkommensteuer 2002 bis 2006:

Auch im vorliegenden Fall war zufolge obiger Ausführungen zunächst über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden; hierbei wurden folgende Erwägungen angestellt:

1. Ein von Amts wegen erlassener Bescheid hat gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO unter anderem eine **Begründung** zu enthalten.

Diese lautete in den angefochtenen **Wiederaufnahmebescheiden** folgendermaßen:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO erfolgte, weil der Lohnzettel der AG in Ort vom AGFinanzamt berichtigt wurde.“

Aus dieser Begründung geht eindeutig hervor, dass als Grund für die Wiederaufnahme vom Finanzamt das Einlangen eines berichtigten Lohnzettels herangezogen wurde.

Aus den gleichzeitig mit den Wiederaufnahmebescheiden ergangenen neuerlichen **Sachbescheiden** betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2006 waren nunmehr gegenüber den Erstbescheiden höhere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel der AG ausgewiesen.

Abgesehen davon, dass sich in den Wiederaufnahmebescheiden ohnehin keinerlei Hinweis auf eine weitere Begründung in den Sachbescheiden fand, enthielten diese auch keine weiteren Begründungsausführungen bezüglich der Erhöhung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Begründung bezog sich jeweils nur auf die Ermittlung des Steuersatzes wegen zeitweiligen Bezuges von Arbeitslosengeld bzw. gleichzeitigen Bezuges lohnsteuerpflichtiger Einkünfte von mehreren bezugauszahlenden Stellen. Es ergaben sich daraus aber keinerlei weitere Informationen darüber, welche Umstände oder Tatsachen zu der Berichtigung der Lohnzettel nach Erlassung der Einkommensteuer(erst)bescheide für die beschwerdegegenständlichen Jahre geführt hatten.

2. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht gemäß **§ 305 Abs. 1 BAO** der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde.

3. Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die **"Sache"**, über welche das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, das sind **jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat**. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Nach der Rechtsprechung ist es Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei Entscheidungen über

Beschwerden gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt daher, zu prüfen, ob dieses Verfahrens aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa andere Wiederaufnahmegründe augreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht (siehe zB VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108; BFG 08.07.2014, RV/5100464/2012).

4. Im gegenständlichen Fall beruft sich der Bf in seiner Beschwerde, die sich sowohl auf die Wiederaufnahme- als auch die Einkommensteuersachbescheide bezieht, darauf, dass von seinem Arbeitgeber kein berechtigter Lohnzettel übermittelt worden und die in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Einkommen für ihn in keiner Weise nachvollziehbar seien.

Wenn sich die Begründung der angefochtenen Bescheide auch tatsächlich nicht, wie vom Bf eingewendet, auf die Übermittlung berechtigter Lohnzettel durch den Arbeitgeber, sondern durch das Finanzamt bezog, so kann dennoch seiner Argumentation bezüglich der fehlenden Nachvollziehbarkeit der Bescheide nicht entgegen getreten werden: Die Begründung im Zusammenhang mit der der Wiederaufnahme erschöpfte sich im Verweis auf die vom Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers übermittelten berechtigten Lohnzettel. Aus den Sachbescheiden ergab sich lediglich eine Erhöhung des Einkommens zufolge des Ansatzes der sich aus diesen Lohnzetteln ergebenden höheren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Welche Sachverhaltsmomente bzw. Tatsachen, die neu hervorgekommen wären, tatsächlich dafür bestimmend waren, ergab sich weder aus den Wiederaufnahme- noch aus den Sachbescheiden.

5. Eine Wiederaufnahme ist jedoch nur zulässig, wenn **Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen** sind (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl I 14/2013).

"Tatsachen" im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände.

"Beweismittel" dagegen sind Mittel zur Herbeiführung der Überzeugung vom gegebenen Sein oder Nichtzutreffen von Tatsachen, letztlich zur Herbeiführung eines Urteils über einen rechtsbedeutenden Sachverhalt.

Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabungsverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Als Beweismittel können daher Urkunden, Datenträger, Sachverständigengutachten, aber auch Aufzeichnungen, Aktenvermerke und Lohnzettel in Betracht kommen.

Die Übermittlung der Lohnzettel dient zu Kontrollzwecken und soll bewirken, dass bei einer Veranlagung die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte in zutreffender Höhe erfasst werden (Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 84 Rz 1).

6. Im gegenständlichen Fall definierte das Finanzamt den von ihm herangezogenen Wiederaufnahmegrund dahingehend, dass es auf die berichtigten Lohnzettel des Arbeitgebers, die als Beweismittel bezüglich der Höhe der Einkünfte zu werten waren, hinwies.

Unbestritten ist, dass die berichtigten Lohnzettel durch das AGFinanzamt erst im Februar 2008 erstellt und an das zuständige Wohnsitzfinanzamt (= im ho. Beschwerdeverfahren belangte Behörde) übermittelt wurden. Zu diesem Zeitpunkt waren die Einkommensteuer(erst)bescheide für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2002 bis 2006 in den jeweils darauffolgenden Jahren schon längst ergangen und in Rechtskraft erwachsen (der letzte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 etwa am 18.06.2007). Es ist somit evident, dass es sich bei den berichtigten Lohnzetteln um Beweismittel handelte, die **erst nach den abgeschlossenen Verfahren**, die zur Erlassung der Einkommensteuererstbescheide geführt hatten, entstanden sind.

7. Wiederaufnahmegründe sind jedoch nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen oder Beweismittel, die **später hervorkommen** (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (siehe zB VwGH 23.09.1997, 93/14/0065; VwGH 20.11.1997, 96/15/0221).

Mit dem Verweis auf die nach Abschluss der Erstveranlagungen für die Jahre 2002 bis 2006 übermittelten berichtigten Lohnzettel bezog sich das Finanzamt im gegenständlichen Fall somit **nicht** auf einen tauglichen Wiederaufnahmegrund, da die **Lohnzettel** unbestritten erst **später entstanden** waren.

8. Dem möglichen Einwand, dass sich aus dem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund der berichtigten Lohnzettel auch die bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide existente Tatsache höherer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ableiten lasse, ist Folgendes entgegenzuhalten:

"Neu hervorgekommene Tatsachen" und "neu hervorgekommene Beweismittel" sind zwei für sich eigenständig zu beurteilende, jeweils für sich wirksame, somit für sich völlig selbständige Wiederaufnahmegründe (Stoll, BAO, 2924).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vorhandene Tatsachen oder Beweismittel, die jedoch erst später hervorkommen und im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt waren. Dem gegenüber bilden "neu entstandene" Beweismittel keinen Wiederaufnahmegrund.

Ist eine Tatsache als solche nicht bekannt gewesen, vermag aber hierüber ein nachträglich zustande gekommenes Beweismittel erstmals die erforderliche Sachkenntnis zu verschaffen, so ist das Beweismittel, das den Wiederaufnahmegrund abgeben soll, ungeachtet der neu hervorgekommenen Tatsache nicht neu hervorgekommen und kann

nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens aus dem Grund des neu hervorgekommenen Beweismittels führen, weil das Beweismittel nicht während des Verfahrens existent war. Entsteht ein Beweismittel neu und vermag es über Tatsachen einen Beweis zu erbringen, die zum Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens gehören, aber vor Bescheiderlassung nicht bekannt waren, dann sind es die durch das neue Beweismittel hervorgekommenen (alten) Tatsachen, die den Wiederaufnahmegrund abgeben können (Stoll, BAO, 2923 und 2925; UFS 01.03.2012, RV/0483-L/11).

Der Umstand, dass der Gesetzgeber in § 303 Abs. 1 lit. b BAO mit der Anführung der "neu hervorgekommenen Tatsachen" und "neu hervorgekommenen Beweismitteln" zwei eigenständig nebeneinander stehende Wiederaufnahmegründe festgelegt hat, impliziert, dass aus der sich aus dem Sachbescheid ergebenden Änderung der Bemessungsgrundlagen nicht automatisch eine aus dem Wiederaufnahmegrund des Beweismittels ableitbare neu entstandene Tatsache abgeleitet werden kann. Würde man dies unterstellen, dann würde jedes als Wiederaufnahmegrund herangezogene Beweismittel automatisch auch eine als Wiederaufnahmegrund zu wertende Tatsache in Form der Änderung der Bemessungsgrundlagen darstellen. Die Heranziehung eines eigenen Wiederaufnahmegrundes "neu hervorgekommene Beweismittel" wäre diesfalls obsolet und kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er dem Wiederaufnahmestatbestand des neu hervorgekommenen Beweismittels keine eigenständige Bedeutung zugewiesen hätte. Schon allein aufgrund dieser Überlegungen kann die sich aus dem Sachbescheid ergebende Änderung der Bemessungsgrundlagen (hier Erhöhung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) nicht als ausreichende Beschreibung einer Tatsache, die neu hervorgekommen ist, erachtet werden. Vielmehr müsste sich aus der Begründung der Wiederaufnahme eine Beschreibung jener Tatsache(n) ergeben, die von der Abgabenbehörde als maßgeblich für die Erhöhung der Bemessungsgrundlage und somit als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurden.

9. Dass mit dem alleinigen Hinweis auf die Übermittlung eines berichtigten Lohnzettels ein tauglicher Wiederaufnahmegrund nicht dargestellt wird, ergibt sich auch aus zahlreichen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates bzw. des Bundesfinanzgerichtes (siehe zB UFS 01.03.2012, RV/0483-L/11; UFS 18.09.2009, RV/0809-L/09; UFS 15.07.2008, RV/0803-W/08; UFS 01.07.2011, RV/0679-L/09; UFS 01.03.2012, RV/0553-I/11; BFG 08.07.2014, RV/5100464/2012; BFG 17.04.2015, RV/3100587/2014; BFG 21.12.2018, RV/6100587/2011).

Vor allem wird diese Sichtweise aber durch die **Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes**, wie sich beispielhaft aus folgenden Erkenntnissen des Höchstgerichtes ergibt, bestätigt:

9.1. Laut dem im Erkenntnis **VwGH 26.01.2011, 2007/13/0076**, dargestellten Sachverhalt bezog sich die do. Begründung der Wiederaufnahmebescheide auf Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung im Zuge der Betriebsprüfung. Dort waren unter Hinweis auf eine Selbstanzeige die sich nunmehr

ergebenden insgesamt Einnahmenbeträge und die anerkannten Ausgabenbeträge für die einzelnen Prüfungsjahre dargestellt.

Der Verwaltungsgerichtshof kam zum Ergebnis, dass sich daraus zwar die Höhe der festgestellten Einnahmen und Ausgaben ergäbe. Es fänden sich darin aber keine Feststellungen darüber, welche Tatsachen durch die Selbstanzeige neu hervorgekommen wären. Damit sei kein Tatsachenkomplex beschrieben worden, der als neu hervorgekommen herangezogen werden hätte können.

Auch im ho. Beschwerdeverfahren wurde in der Begründung letztlich nur auf insgesamt höhere Einkünfte aufgrund der berichtigten Lohnzettel Bezug genommen. Ein Tatsachenkomplex, der neu hervorgekommen wäre und schließlich zu diesen höheren Einkünften geführt hätte, wurde nicht beschrieben.

9.2. Dass jene Tatsachen, auf die sich die Erhöhung der Einkünfte stützt, von der Abgabenbehörde ausreichend dargelegt werden müssen, ergibt sich auch aus dem Erkenntnis **VwGH 22.05.2013, 2009/13/0087**.

Im do. Beschwerdeverfahren waren die Wiederaufnahmebescheide laut Sachverhaltsdarstellung damit begründet worden, dass die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erst nach Ergehen des Einkommensteuer(erst)bescheides hervorgekommen sei. In der Begründung der neuerlichen Sachbescheide waren die Sachverhaltselemente (mangelnde Zuordnungsmöglichkeit der übermittelten Jahreslohnzettel) näher erläutert worden.

Der Verwaltungsgerichtshof wies in diesem Zusammenhang dezidiert darauf hin, dass sich die ausreichend deutliche Darstellung des Wiederaufnahmegrundes überhaupt erst im Verein mit der Begründung der Sachbescheide ergeben habe, wo sich schließlich ein Hinweis auf die Tatsache der zunächst unmöglichen Zuordenbarkeit der Lohnzettel gefunden habe.

Im Gegensatz dazu enthielten im ho. Beschwerdeverfahren auch die Sachbescheide keinerlei Hinweise auf konkrete (neu hervorgekommene) Tatsachen, die den Ansatz höherer Einkünfte begründet hätten. Der in den angefochtenen Bescheiden herangezogene Tatsachenkomplex umfasste lediglich die im Februar 2008 erfolgte Übermittlung berichtigter Lohnzettel durch das AGFinanzamt.

10. Im Hinblick auf obige Erwägungen und die zitierte Judikatur musste auch im gegenständlichen Fall festgestellt werden, dass allein der Verweis auf die berichtigten Lohnzettel keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darzustellen vermochte. Bei den Lohnzetteln handelte es sich tatsächlich nicht um neu hervorgekommene Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO, sondern **neu entstandene Beweismittel**.

Zur nachträglichen Übermittlung dieser neuen Lohnzettel kam es als Ergebnis einer behördlichen Willensbildung zufolge der vom AGFinanzamt getroffenen Sachverhaltsfeststellungen samt Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Solche Umstände bzw. Unterlagen stellen aber keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Auch wenn diesen möglicherweise als Wiederaufnahmegründe in Betracht kommende Geschehnisse

(Fakten) zugrunde liegen, ist es dem Gericht verwehrt, diese Fakten als Begründung für die Wiederaufnahme heranzuziehen, da Gegenstand der verwaltungsgerichtlichen Prüfung, ob bestimmte Fakten als Wiederaufnahmegründe geeignet sind, eben nur die vom Finanzamt herangezogenen Geschehnisse, die in der Bescheidbegründung zum Ausdruck kommen, sind (siehe hierzu VwGH 20.04.1995, 92/13/0076).

Um aber vom Vorliegen eines tauglichen Wiederaufnahmegrund in Form "neu hervorgekommener Tatsachen" sprechen zu können, hätten die Wiederaufnahmebescheide, wie sich aus dem zitierten Erkenntnis VwGH 22.05.2013, 2009/13/0087, ergibt, zumindest im Verein mit den gleichzeitig ergangenen Sachbescheiden einer Angabe jener neu hervorgekommenen Tatsachen (= hier Schwarzlohnzahlungen, die im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung beim Arbeitgeber festgestellt wurde) bedurft, die zum Ansatz der höheren Einkünfte laut Lohnzettel der AG geführt haben. Mit dem alleinigen Hinweis auf die Übermittlung berechtigter Lohnzettel wurde jedoch kein tauglicher Wiederaufnahmegrund dargelegt.

11. Zwar wurden in einer ausführlichen **Beschwerdevorentscheidung** vom 12.05.2017 vom Finanzamt der Sachverhalt, der zur Wiederaufnahme des Verfahrens durch das Finanzamt geführt hatte, und damit auch die entsprechenden Tatsachen ausführlich dargestellt. Außerdem wurden darin in Ergänzung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide, die zudem keinerlei Begründung bezüglich des Ermessens enthalten hatten, auch die maßgeblichen Gründe für die positive Ermessensübung erläutert.

Während die fehlende Begründung des Ermessens in der Beschwerdevorentscheidung, wie von der belangten Behörde dort richtig ausgeführt, nachgeholt werden konnte (siehe *Ritz*, BAO⁶, § 307 Rz 3), vermochte die Darstellung des Wiederaufnahmegrundes in der Beschwerdevorentscheidung nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung die entsprechende Feststellung in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden jedoch nicht zu ersetzen (siehe *Ritz*, BAO⁶, § 307 Rz 3; VwGH 26.01.2011, 2007/13/0076).

12. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

b) Zur Einkommensteuer 2002 bis 2006:

Nachdem der Beschwerde gegen die die Wiederaufnahme der Verfahrens verfügenden Bescheide entsprochen wurde und durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurückgetreten ist, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat, war die gegen die Sachentscheidungen (Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006) gerichtete Beschwerde (vormals Berufung) gemäß der zitierten Bestimmung des § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

IV) Zum Abspruch über die Revision:

Gegen ein Erkenntnis bzw. einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis bzw. der Beschluss 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 (**Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG**).

1) Zum Erkenntnis betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2006:

Die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen, ist jeweils bezogen auf das konkret vorliegende Geschehen zu beurteilen und auf Ebene der Beweiswürdigung im Einzelfall zu klären. Im Hinblick darauf und auf die zitierte Rechtsprechung (VwGH 26.01.2011, 2007/13/0076; VwGH 22.05.2013, 2009/13/0087; VwGH 20.04.1995, 92/13/0076) war das gegenständliche Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

2) Zum Beschluss betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2006:

Die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung der Beschwerde gegen den Sachbescheid bei Aufhebung des zugrunde liegenden Wiederaufnahmebescheides ergibt sich aus dem Gesetz (§ 261 Abs. 2 BAO). Es lag sohin auch diesbezüglich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 14. Februar 2019