

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., Adr. , St.Nr. ****, über die Beschwerde vom 17.04.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt A vom 28.03.2018 u.v.29.03.2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und 2015 sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2014 und 2015

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2014 u.2015 wird gemäß § 279 BAO stattgegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 wird gem. § 261 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 278 Abs. 1 lit b BAO (jeweils idF BGBl I Nr. 14/2013 als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (mit Bf. abgekürzt), war Arbeitnehmer der sich mittlerweile in Liquidation befindlichen Firma AG mit Sitz in Ort****.

Strittig sind Zurechnungen von weiteren nichtselbstständigen Einkünften im Rahmen einer Wiederaufnahme von Arbeitnehmerveranlagungsbescheiden (Wohnsitzfinanzamt des Bfs.).

Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) reichte die Erklärungen betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2014 u. 2015 am 13.01.2015 bzw. am 05.01.2016 beim zuständigen Finanzamt ein. Die Einkommensteuerbescheide 2014 bzw. 2015 ergingen am 16.02.2015 (2014) bzw. am 14.03.2016 (2015).

Außenprüfung beim ehemaligen Arbeitgeber des Bfs.- Auszugsweise Darstellung des **GPLA-Prüfberichtes v. 25.05.2016:**

"Sachverhaltsdarstellung

Anlässlich einer Hausdurchsuchung am 23.02.2016 bei der AG wurden Belege über Barauszahlungen vorgefunden. Auf Grund der Erklärungen in der Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten Name werden die Barauszahlungen, die nicht über das Lohnkonto abgerechnet wurden, als steuerpflichtiger Lohn nachverrechnet."

Bf. / VNR **000***

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung in €	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	13.3.2014 - 14.11.2014	15.501,10	1.000,00	16.501,10	365,06	J

"Sachverhaltsdarstellung

Anlässlich einer Hausdurchsuchung am 23.02.2016 bei der AG wurden Belege über Barauszahlungen vorgefunden. Auf Grund der Erklärungen in der Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten Name werden die Barauszahlungen die nicht über das Lohnkonto abgerechnet wurden als steuerpflichtiger Lohn nachverrechnet. Auszahlungsbelege für April bis Dezember 2015"

Bf./VNR **000***

Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung in €	BMG neu	Nachforderung	sz
9.3.2015 - 22.12.2015	15.695,13	27.713,67	43.408,80	12.237,39	J

Diese Darstellung im GPLA-Bericht war das Endergebnis folgender Ausführungen des zugrundeliegenden BP-Berichtes des FA B (**Zusammenfassung des BP-Berichtes** -s. Tatbestände 1-4 und die Anmerkungen zur durchgeführten Hausdurchsuchung v. 23.02.2016)

Kalenderjahr 2014:

"In diesem Jahr stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Flächenangaben auf den einzelnen Ausgangsrechnungen nicht mit den tatsächlich verarbeiteten Flächen übereinstimmen. Die Kontrolle war jedoch nur dann möglich, wenn zum einen Grundaufzeichnungen (Abmessungsblätter) und zum anderen Mails gesichtet wurden. Dies war jedoch beim größten Teil der Ausgangsrechnungen nicht der Fall. Die Höhe der Zurechnung wurde im Schätzungswege ermittelt, wenn keinerlei Grundaufzeichnungen vorgefunden wurden. Dabei wurden pauschal vierzig Prozent der Nettoerlöse als Schwarzumsatz angesetzt. Der Prozentsatz wurde von jenen Baustellen abgeleitet, bei denen die Betriebsprüfung Daten vorfand und den tatsächlichen Umsatz berechnen konnte. Dies war im besonderen im Kalenderjahr 2012 möglich, da noch die richtigen

Flächenangaben auf den Ausgangsrechnungen enthalten sind. Konnten die tatsächlichen Quadratmeter anhand von Unterlagen ermittelt werden, so wurden diese mit einem Preis von 11,50 Euro netto pro Quadratmeter hochgerechnet. Wurden Angebote vorgefunden, so wurden die Preise laut Angebot angesetzt. Die genaue Berechnung der Erlöszurechnung ist der Beilage vier des Besprechungsprogrammes zu entnehmen. Für den gesamten Zeitraum gilt, dass aufgrund der geringen Anzahl an vorgefundenen Grundaufzeichnungen keine genaue Berechnung des tatsächlichen Umsatzes möglich ist.

Kalenderjahr 2015

"Laut den beschlagnahmten Unterlagen wurden im Jahr 2015 nachgewiesene Schwarzlöhne in der Höhe von dreihundertachtzigtausend Euro ausbezahlt. Es wurden beispielsweise 4 € pro Quadratmeter für den Innenputz an die Arbeitnehmer bezahlt. In den mitgenommenen Unterlagen wurden diese Abrechnungen jedoch nicht für sämtliche Monate vorgefunden. Wie aus der Aufstellung der Lohnsteuerprüfung hervorgeht, wurden für bestimmte Monate keine Aufzeichnungen der Schwarzlöhne vorgefunden. Auf die Monate Juli und August der Partie "Namen", auf die Monate Mai und Juni der Partie "Namen" wird beispielsweise verwiesen. Weiters ist anzuführen, dass Herr Name Bareinlagen in der Höhe von 97.900,- Euro auf sein Privatkonto tätigte. Es gibt keine Unterlagen über Entnahmen in dieser Höhe vom Firmenkonto. Daher ist anzunehmen, dass die Einlage von den Schwarzumsätzen stammt. Zusätzlich wurden bare Privateinlagen auf das Firmenkonto in der Höhe von 29.300,- Euro getätigt. Auch hier kann die Herkunft des Geldes nicht geklärt werden, da es keine Abhebungen vom Privatkonto gibt. Zusätzlich gab Herr Name an, dass er monatlich zweitausend Euro für private Zwecke von den Schwarzumsätzen entnommen hat. Auf die Niederschrift vom 23. Februar 2016 wird verwiesen. Die Zurechnung erfolgt bei der Umsatzsteuervoranmeldung des Monats Dezember 2015.

Mit gem. **§ 303 BAO** geänderten Einkommensteuerbescheiden 2014 vom 28.03.2018 sowie 2015 vom 29.03.2018 wurden die bereits rechtskräftigen Erstbescheide v. 16.02.2015 und v. 14.03.2016 wiederaufgenommen. Auf die kurze Begründung wird verwiesen (Übernahme der vierzeiligen Begründung des GPLA-Prüfers).

Mit **Schriftsatz v.17.04.2018** wurde sowohl gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die neu erlassenen Sachbescheide **Beschwerde** erhoben.

"Mit den angefochtenen Bescheiden wurde ihm für das Kalenderjahr 2014 eine Lohnsteuernachzahlung in Höhe von 365,00 € und für das Jahr 2015 eine Lohnsteuernachzahlung in Höhe von 11.434,00 € vorgeschrieben. Begründung: Durch den Einkommensteuerbescheid 2015 wurde die Einkommensteuer in Folge des Wiederaufnahmebescheides vom 29. März 2018 mit 9.194,00 € festgesetzt. Aufgrund der bisher vorgeschriebenen Einkommensteuer iHv -2.240,00 € ergibt sich eine Steuernachforderung iHv 11.434,00 €. Durch den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 28. März ergibt sich eine Steuernachforderung von 356,00 €. Gemeinsam mit den festgesetzten Anspruchszinsen für das Jahr 2015 iHv 238,00 € ergibt sich

daher ein Rückstand auf meinem Abgabenkonto iHv gesamt 12.037,54 €. Die **Wiederaufnahme des Verfahrens** basiert auf der bei seinem damaligen Arbeitgeber, der Fa. AG durchgeführten Betriebsprüfung, wonach für Aussenputzarbeiten in den oben genannten Zeiträumen zusätzlicher Arbeitslohn „schwarz“ ausbezahlt worden sein soll.

Demnach wurde für das Monat 09/2014 ein zusätzlicher steuerpflichtiger Bezug iHv gesamt 1.000,00 € brutto errechnet und in den Monaten 04-10/2015 ein zusätzlicher steuerpflichtiger Bezug iHv. gesamt 27.713,67 € brutto. Es wurde auch das Parteigehör verletzt. Die Möglichkeit, eine Stellungnahme zu den Ermittlungsergebnissen abzugeben, wurde nicht gewährt. Mein Recht als Abgabepflichtiger zu diesen Vorwürfen bzw. zu den belastenden Unterlagen gehört zu werden, wurde daher weder im Rahmen der Niederschrift noch durch eine förmliche Mitteilung verwirklicht. Zudem sind die seitens der Abgabenbehörde bzw. Prüfungsbehörde festgesetzten zusätzlichen Bruttobezügen überhöht. Ausgehend von dem an das Finanzamt übermittelten Jahreslohnzettel wurden für die Vollzeitbeschäftigung für den Zeitraum 03-10/2015 23.665,09 € brutto verdient und für annähernd den gleichen Zeitraum 04-10/2015 ein noch erheblich höherer Betrag von 27.713,67 „schwarz“ ausbezahlt. Ein Bruttobezug für den gesamten Zeitraum 03-10/2015 iHv gesamt 51.378,76 € für Verputz- und Estricharbeiten widerspricht jeglicher Lebenserfahrung. Darüber hinaus wäre die Einhaltung eines derartigen Arbeitspensums um diesen Verdienst zu rechtfertigen für diesen Zeitraum schlicht undenkbar. Infolge der Verletzung des Verfahrensgrundsatzes auf Parteigehör sowie aufgrund der oben stehenden Ausführungen besteht die Einkommensteuernachforderung zu Unrecht. Er beantrage daher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem seinem Beschwerdevorbringen Rechnung getragen wird."

Der Fachbereich des Finanzamtes ersuchte den Prüfer mit E-Mail v. 19.02.2019 um Stellungnahme dahingehend, wie die Sachlage bei der GPLA-Prüfung gewesen sei. Insbesondere für 2015 seien bei 3 Beschwerdeführern , die in einer Baupartie gearbeitet haben sollten, im Vergleich zu den anderen Arbeitnehmern des Arbeitgebers sehr hohe Schwarzlöhne (auch im Verhältnis zu den "offiziellen" Löhnen) zugerechnet worden. Weiters wurde um Vorlage von Beweismitteln ersucht, aus denen nachvollziehbar sei, dass jeder der drei Bf. Schwarzlöhne in der festgesetzten Höhe erhalten habe. Eine Kopie des Prüfungsberichtes wurde vom Fachbereich dem Prüfer übermittelt.

Vom Prüfer wurde eine Stellungnahme v. **21.02.2019** zur Beschwerde von Name sowie Name und Name abgegeben:

Die Vorgangsweise der Abrechnungen und Auszahlungen der Schwarzlöhne ist in der Niederschrift des Beschuldigten (Name) ,Seite 4, vom 23.02.2016 ersichtlich. Die Zusammenstellung der Partien hat Herr Name per Mail am 01.04.2016 übermittelt und erklärt, dass alle gleichgestellt sind und es keinen Partieführer gibt (auf Grund dieser Mitteilung wurden von mir die handgeschriebenen Belege mit den Beträgen gleichmäßig auf alle drei Arbeiter aufgeteilt). Es wurden nur die bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen monatlichen Aufzeichnungen als Grundlage angewendet und keine zusätzlichen Schätzungen für Monate , in denen keine Unterlagen vorgefunden wurden ,

für die Bemessung herangezogen. Die Summe der erhaltenen Beträge wurden als Nettobetrag der Kz 245 im jeweiligen Lohnzettel der Arbeitnehmer hinzugerechnet. Der Beleg und die Berechnung für die Schwarzzahlung im September 2014 für Name und Name haben die laufende Nummer 4 laut Anhang. Die Belege und Berechnungen für die Schwarzzahlungen im Jahr 2015 für Name, Name und Name haben die laufende Nummer VII laut Anhang Berechnungsbeispiel: Nummer VII — September 2015 Arbeitsleistung 4657 m² abzgl. Lohn 2400 = 2257 x € 4,00 = € 9028,00 + € 1615,00 (sonstiges laut Beleg) = € 10.643,00 aufgeteilt auf die drei Arbeiter entspricht € 3.547,67 als Hinzurechnung je Arbeiter im September 2015. Die Hochrechnung der Arbeitsstunden in der Beschwerde Name sind dahingehend falsch, da nur nach m² abgerechnet wurde, aber nie nach Arbeitsstunden und damit auch kein Stundenlohn hochgerechnet werden kann. Die Nachverrechnung wurde ausschließlich auf Grund der von der Steuerfahndung und dem Betriebsprüfer ADir. Name bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Belege und Aufzeichnungen und der Aussage des Geschäftsführers, Herrn Name, durchgeführt. Sonstige Unterlagen wie Bestätigungen über einen Geldfluss oder sonstiges wurden mir nicht übergeben. Bei der Hausdurchsuchung bin ich als GPLA Prüfer nicht anwesend gewesen. Bei den beiliegenden Unterlagen handelt es sich um Kopien, da die Originale bereits von der Betriebsprüfung an Herrn Name übergeben wurden. Zeugenvorladungen wurden von Herrn Name von der STEUFA bei sechs Arbeitern durchgeführt und bei der Vernehmung von Name am 27.04.2016 erklärte dieser keine Aussage abzugeben. Folgende Nachweise sind beigelegt: Berechnung der monatlichen Hinzurechnung, Aufzeichnungen der einzelnen Monate, Niederschrift des Beschuldigten, Vernehmung des Name, Mail bezüglich Partien, Vernehmung des Name, Mail bezüglich Partien;

Mit **Beschwerdevorentscheidungen jeweils vom 24.06.2019 für die Jahre 2014 u. 2015** wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Auf diese wird verwiesen.

Dagegen wurde rechtzeitig der **Vorlageantrag** vom 18.07.2019 gegen die Beschwerdevorentscheidungen vom 24.06.2019 (mit Verweis auf die Beschwerdeausführungen sowohl zur Wiederaufnahme des Verfahrens als auch zur Sachentscheidung) erhoben.

Mit **Vorlagebericht** v. 12.11.2019 wurde der Beschwerdefall dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der dem Bundesfinanzgericht bekannten Aktenlage (insbesondere dem GPLA-Bericht v. 25.05.2016, den Niederschriften mit dem GF des AG, Hrn. Name, v. 23.02.2016 u. v. 24.03.2016, dem Besprechungsprogramm samt Beilagen, dem Endbericht der Steuerfahndung Ort als Organ des FA B als Finanzstrafbehörde v. 20.06.2016 hinsichtlich des Vorwurfes der Abgabenhinterziehung gem. § 33 FinStrG gegen den GF der Fa. AG, Hrn. Name, zu St.Nr. 000*, dem E-

Mail v.17.03.2016 betreffend Anfrage des Prüfers an den GF des AG hinsichtlich Namen der jeweiligen Arbeiter pro Partie, der E-Mailbeantwortung des Gfs. v. 01.04.2016 ,der Stellungnahme des Prüfers v. 21.02.2019 , den zugrundeliegenden Wiederaufnahmebescheiden u. Sachbescheiden v.28.03. u.v.29.03.2018 sowie der Beschwerdevorentscheidungen v.24.06.2019 und dem gesamten Parteienvorbringen. In gem. § 167 BAO anzuwendender freier Beweiswürdigung stellt das Gericht Folgendes fest:

Für die Behörde (Wohnsitzfinanzamt) wäre es - so ihre kurze Begründung im Wiederaufnahmebescheid v. 28.03.2018 bzw. v.29.03.2018- aufgrund der nachträglichen Aufzeichnungen beim Arbeitgeber (Ergebnis der Hausdurchsuchung v.23.02.2016) gewiss gewesen, dass auch an den Bf. Lohnzahlungen geflossen seien. Sie zweifelte nicht im Geringsten an der Richtigkeit der vorgefundenen "Aufzeichnungen" bzw. "Belege" beim ehemaligen Arbeitgeber. Stimmt diese Annahme, dann wäre sie aus ihrer Sichtweise zur Wiederaufnahme (denn die nachträgliche Kenntnis der Behörde über einen tatsächlichen Zufluss von weiteren Lohnzahlungen an den Bf. ist entscheidungswesentlich) berechtigt gewesen.

Die elektronisch vorgelegten Aktenteile zum Punkt Zahlungsaufzeichnungen/Belege des AGs (schlechte Kopien und teilweise vollkommen unstrukturiert) waren nach der Auffassung des Gerichtes insgesamt nicht geeignet, einen Zufluss beim Bf. zu begründen:

In der E-Mailbeantwortung des Gfs. des AG v.01.04.2016 ging auch hervor, dass der Bf. nicht in der Partie mit Name bzw. Name war. Würdigt man dann noch die Ergebnisse der Steuerfahndung Ort v. 20.06.2016, S.12, wonach Aufzeichnungen nur für 2015 vorgelegen seien, für die Vorjahre aber nicht, werden die Zweifel des Gerichtes noch bestätigt.

Aufgrund der Stellungnahme des GPLA-Prüfers v.21.02.2019 ergab sich, dass ihm vom ehem. Arbeitgeber des Bfs. keinerlei Bestätigungen über weitere Lohnzuflüsse an den Bf. übergeben werden konnten. Wie in der Beschwerde ausgeführt sei die Erzielung einer derartigen Einkommenshöhe unrealistisch (bei einer Zurechnung im Zeitraum v. 09.03.2015 bis 22.12.2015 v. brutto € 2 7.713,67 ergab sich insgesamt eine Einkommenshöhe v. € 51.378,76 für Verputz- und Estricharbeiten) . Die diesbezüglichen „Belege/Aufzeichnungen“ des ehemaligen Arbeitgebers für das Jahr 2015 sind daher – was den Bf. betrifft - ob ihrer Richtigkeit anzuzweifeln.

Legt man dann noch die Angaben des Prüfers zum Kalenderjahr 2014 (Zeitraum 13.3.2014 - 14.11.2014) zugrunde ,*" dass aufgrund der geringen Anzahl an vorgefundenen Grundaufzeichnungen keine genaue Berechnung des tatsächlichen Umsatzes möglich sei "*, ist die Zurechnung von weiteren Lohnzahlungen brutto € 1.000 im Schätzungswege auch fragwürdig (sieht man von der nicht vorgenommenen Ermessensbegründung zur allfälligen Geringfügigkeit ab).

Ein Vergleich der beiden Jahre zeigt daher große Unterschiede, wie auch das E-Mail des FA Wels v. 19.02.2019 in seinem Auftrag zur Vorlage von Beweismitteln an die

Betriebsprüfung beweist. Die Beweisqualität der Aufzeichnungen des AGs. für 2015 ist daher auch unter diesem Aspekt stark reduziert.

Nur vierzeilige Feststellungen eines GPLA-Prüfers, der selbst bei der Hausdurchsuchung nicht anwesend war, zum angeblichen Zufluss für den Bf. sagen – vor einer Befragung des Bfs. zu den Lohnzahlungen – noch nichts über einen tatsächlichen Zufluss beim Bf. aus.

Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide stützte sich auf diesen "Vierzeiler" des GPLA-Prüfers. Ein Verweis zB. auf den Prüfbericht beim AG (anderes Finanzamt, weil der AG ein anderes Steuersubjekt darstellt) wurde ebenfalls unterlassen. Die ungeprüfte Übernahme von Aufzeichnungen von geringer Qualität des ehemaligen Arbeitgebers durch eine Behörde ohne Einbindung des Bfs. ist aber verfahrensrechtlich nicht zulässig (Verletzung des Parteiengehörs).

Auch Aussagen des ehem. verantwortlichen Gfs., der aber niemals bestätigt hat, dass auch an den Bf. weitere Lohnzahlungen geflossen seien, oder die EDV- technische Korrektur eines Lohnzettels (Nacherfassung im internen Verwaltungsbereich) können nicht schon zum tatsächlichen Zufluss weiterer Lohnzahlungen beim Bf. führen.

Da es sich beim Arbeitgeber und beim Arbeitnehmer um zwei unterschiedliche Steuersubjekte handelt, sind "Feststellungen" beim Arbeitgeber auch nicht gleichsam automatisch mit Bindungswirkung eins zu eins beim Arbeitnehmer anzusetzen.

Die Ausstellung eines berichtigten Lohnzettels beweist noch gar nichts, dieser könnte zB. deswegen falsch sein, weil die zugrundeliegenden Belege/Aufzeichnungen des ehem. Arbeitgebers falsch waren (Irrtum des Arbeitgebers bei mehreren AN ist leicht möglich).

Das Wohnsitzfinanzamt hatte auch keine Originalaufzeichnungen des ehem. AG für einen angeblichen Zufluss beim Bf., sondern lediglich Kopien von geringer Beweisqualität für den Bf. Diese waren aber nach Ansicht des Gerichtes nicht geeignet, einen Zufluss beim Bf. zu begründen.

Eine erstmalige Befragung des Bfs. – vor der strittigen Wiederaufnahme – wurde vom Finanzamt unterlassen (Verletzung von Verfahrensvorschriften). Das Gericht lehnt eine diesbezügliche Sanierung (Nachholung im Rechtsmittelverfahren) ab, weil Sachverhaltsermittlungen nicht zu den grundsätzlichen Aufgaben des Gerichtes zählen.

Über die Beschwerden wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:

Soweit es sich – wie hier – um die amtswegige Verfügung der Wiederaufnahme handelt, hat sich die Rechtslage (gemäß § 303 Abs. 4 BAO aF) durch die per 1.1.2014 wirksam gewordene Novellierung des § 303 BAO aufgrund des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes nicht geändert. § 303 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 14/2013, d.h. in der neuen Fassung (nF) lautet wie folgt:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wendung „im abgeschlossenen Verfahren“ in § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl. I 14/2013 beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck des Neuerungsstatbestandes ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (Ellinger, § 303 BAO, Anm. 14 mit Verweis auf VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 und VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Zunächst war daher vom Gericht zu prüfen, ob der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund (= Sache des Beschwerdeverfahrens bei der Wiederaufnahme) zu Recht bestanden hat.

Der Wiederaufnahmegrund wird im Falle der amtswegigen Wiederaufnahme von der Behörde bestimmt (siehe Fischerlehner in Abgabenverfahren, Kommentar, 2016, 2. Auflage, § 303 BAO, Anm. 4, 6 und 8).

Die Bezeichnung des Wiederaufnahmegrundes ist deshalb notwendig, weil sich das Gericht bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Ihr ist es aber verwehrt, einen Wiederaufnahmegrund erstmals heranzuziehen. Ein neuer Wiederaufnahmegrund könnte (nach Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Erkenntnis) allenfalls neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen.

Festgehalten wird weiters, dass der zugrundeliegende Wiederaufnahmebescheid und der Sachbescheid zwei voneinander getrennte Bescheide sind und daher gegen jeden dieser Bescheide gesondert Beschwerde zu führen ist. Dies hat der Bf. auch getan.

Die Voraussetzung einer Wiederaufnahme des Verfahrens ist untrennbar mit der Frage des tatsächlichen Zuflusses an den Bf. verbunden. Erhebungen auch von großem Umfang – wie dies beim ehem. Arbeitgeber des Bfs. geschehen ist (Bericht der STEUFA Ort v. 20.06.2016, BP- Bericht des FA B v. 24.05.2016, GPLA- Bericht) sind dann nicht für die

Annahme eines Zuflusses beim Bf. geeignet, wenn diese – auf den Bf. bezogen – lediglich von einem vermuteten Zufluss von Lohnzahlungen in bestimmter Höhe ausgehen.

Bei seiner Prüfung würdigte es vor allem die Anmerkung des GPLA-Prüfers in seiner **Stellungnahme v. 21.02.2019**, die wie folgt lautete:

"sonstige Unterlagen wie Bestätigungen über einen Geldfluss oder sonstiges seien ihm nicht übergeben worden "

Dies bestätigt aber, dass es bei dem Punkt *"Sachverhalts-Darstellung"* im BP-Bericht (siehe Verfahrensgang) um bloß vermutete weitere Lohnzahlungen an den Bf. gegangen ist. Der konkrete Sachverhalt hinsichtlich Zufluss an den Bf. hat sich nach der Auffassung des Gerichtes noch nicht so verwirklicht, dass eine neue Tatsache iSd. § 303 Abs. 1 lit b BAO angenommen werden konnte.

Eine Übermittlung der Unterlagen an den Bf. mit der Möglichkeit einer ersten Stellungnahme erfolgte vor der Wiederaufnahme nicht. Das Wohnsitzfinanzamt hätte zumindest eine Befragung des Bfs. erstmals – noch vor der Wiederaufnahme- durchführen müssen. Dies wurde unterlassen. Die Verletzung des Parteigehörs ist offenkundig. Es trifft zwar zu, dass das Parteigehör im Rechtsmittelverfahren saniert werden kann. Ständige Judikatur ist aber auch, dass das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes im Wiederaufnahmebescheid auch nicht in der nachfolgenden Beschwerdeentscheidung saniert werden kann (vgl. Ritz, BAO ,5.Auflage zu § 307 Rz 3).

Ein Umstand kann - wenn er sich zur Gewissheit verstärken sollte - eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 BAO darstellen (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343).

Für das Gericht war aber diese Gewissheit eines weiteren Zuflusses für den Bf. aber aus der Aktenlage nicht erschließbar. Das vom Finanzamt aufgezeigte Bild eines tatsächlichen Zuflusses von weiteren nichtselbständigen Einkünften traf nach Ansicht des Gerichtes nicht zu, da der Bf. im relevanten Zeitraum nicht der Baupartie des *Name* bzw. des *Name* angehörte (siehe E-Mail des Gfs. des AG v.01.04.2016).

Eine solche Vorgangsweise würde aber auf einen fiktiven Zufluss beim Arbeitnehmer hinauslaufen, weil der ehemalige Arbeitgeber eine Behauptung aufstellt und diese durch eigene Aufzeichnungen belegt, auch wenn diese Aufzeichnungen beispielsweise überhaupt nicht der Realität entsprechen (etwa weil er einen Arbeitnehmer durch Namensnennung in seinen Aufzeichnungen - aus welchen Gründen auch immer- belasten möchte).

Eine Vermutung reicht aber für eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO nicht aus. Der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund lag daher nach Ansicht des Gerichtes nicht vor. Durch die unzulässige Wiederaufnahme scheiden die damit verbundenen Einkommensteuerbescheide v.28.03.2018 u. v.29.03.2018 aus dem Rechtsbestand aus. Die Beschwerde war als gegenstandslos zu erklären. Damit

treten die Einkommensteuerbescheide v.16.02.2015 (für 2014) bzw. v.14.03.2016 (für 2015) wieder in den Rechtsbestand (VwGH 28.02.2012,2009/15/0170).

Mögen Zuflüsse von weiteren Lohnzahlungen für andere Arbeitnehmer einer anderen Baupartie desselben Arbeitgebers rechtens gewesen sein, war beim gegebenen Beschwerdefall eine andere Sichtweise geboten (Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes).

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die gegenständliche Entscheidung eine solche von bloßer verfahrensrechtlicher Natur (Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes) war, und diese keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung bildete, war die Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 16. Dezember 2019