

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Robert Posch in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Traunsteiner Wirtschafts- und SteuerberatungsgmbH, Schubertviertel 38, 4300 St.Valentin, über die Beschwerden vom 19. Jänner 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 15. Dezember 2020, betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010 sowie Einkommensteuer 2010, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* nach einer am 2. Juli 2024 abgehaltenen mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2010 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen

beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wird gemäß § 256 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

\*\*\*Bf1\*\*\* (Beschwerdeführer, i.d.Folge Bf.) betreibt als Einzelunternehmer eine X und lukriert daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Im Rahmen einer, im Zuge einer Außenprüfung für die Jahre 2010-2017 in seinem Unternehmen (zugleich Familienwohnsitz) durchgeführten Hausdurchsuchung wurden

Unterlagen und Aufzeichnungen sichergestellt, deren Auswertung u.a. zur Feststellung nicht verbuchter Barumsätze (Ap.-Bericht Tz. 6) bzw. ausbezahlter Schwarzlöhne (Ap.-Bericht Tz. 7) führte.

Die Behörde erließ am 15. Dezember 2020 einen Wiederaufnahme- sowie Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010.

Der Wiederaufnahmebescheid weist in seiner Begründung auf den Sachbescheid und dort näher ausgeführte, neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel hin.

Der Sachbescheid verweist seinerseits auf eine gesondert zugehende (zusätzliche) Begründung.

Die zu dem Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2010 ergangene, gesonderte Bescheidbegründung vom 16. Dezember 2020 wurde unverändert von dem Anhang zu *„Tz. 10 Wiederaufnahme USt und ESt 2010“* des Ap.-Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 27. April 2021 übernommen.

Neben einer Darstellung der Prüfungsfeststellungen in Tz. 2 wird in der Begründung unter Tz. 3 *„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO“* dargelegt, dass im Zuge einer am 3. Oktober 2018 durchgeführten Hausdurchsuchung u.a. Unterlagen für das Jahr 2010 sichergestellt worden seien, die eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung durch Nichterfassung von Barumsätzen sowie die Auszahlung von Schwarzlöhnen an Mitarbeiter belegen würden.

Der Bf. erhob mit Eingaben vom 19. Jänner 2021 Beschwerden gegen den Wiederaufnahme- bzw. Einkommensteuerbescheid 2010.

Erläuternd führt der Bf. an, dass das Finanzamt jene Gründe, aufgrund derer die Wiederaufnahme verfügt worden sei, in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides anzuführen habe.

Die Behörde habe im Begründungsteil auf eine nicht näher bezeichnete Begründung eines nicht konkret bezeichneten Sachbescheides hingewiesen.

Es sei somit nicht nachvollziehbar, auf welche Neuerungsgründe sich die Behörde bei der Wiederaufnahme des Verfahrens stütze.

Das Finanzamt erließ am 7. Juli 2021 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung zur Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010 und verwies darin auf eine gesondert zugehende Begründung.

In dieser zur Beschwerdevorentscheidung des Wiederaufnahme- bzw. Sachbescheides ergangenen Begründung (ebenfalls vom 7. Juli 2021) erläutert die Behörde, dass die angeführten Ausführungen Bestandteil des bezeichneten Wiederaufnahmebescheides seien und ein Rechtsmittel nur gegen den Spruch des Bescheides, nicht aber gegen dessen Begründung erhoben werden könne.

Der Bf. stellte mit Eingabe vom 2. August 2021 einen Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde gegen den Wiederaufnahme- bzw. Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2010 durch das Bundesverwaltungsgericht.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wurde mit Schreiben vom 21. März 2022 zurückgezogen.

In der mündlichen Verhandlung vom 2. Juli 2024 brachte der Vertreter des Bf., gestützt auf eine dem BFG übergebene (der Niederschrift beigegefügte) Unterlage vor:

- Die Wiederaufnahmegründe müssten einfach, eindeutig und nachvollziehbar sein;
  - Eine Standardbegründung in einem Wiederaufnahmebescheid sei nicht ausreichend (VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.1.2011, 2007/13/0076);
  - Ein Wiederaufnahmebescheid müsse die Wiederaufnahmegründe enthalten, ein Mangel derselben sei durch Beschwerdevorentscheidung bzw. Erkenntnis nicht sanierbar;
  - Der Wiederaufnahmebescheid habe vor dem Einkommensteuerbescheid zu ergehen (Verweis auf VwGH 11. Dezember 2019, 2019/13/0091);
  - In der Begründung werde lediglich auf einen Sachbescheid verwiesen, wobei die BAO keine Definition eines Sachbescheides enthalte. Sollte der Einkommensteuerbescheid 2010 gemeint sein, könne es sich nur um jenen vom 30. September 2011 bzw. 26. April 2012 handeln, jedoch nicht um jenen vom 15. Dezember 2020, der erst nach der Wiederaufnahme ergehen dürfe. Zudem stamme die Bescheidbegründung dieses Einkommensteuerbescheides vom 16. Dezember 2020 und sei somit erst am Folgetag ergangen;
  - Ein Wiederaufnahmebescheid könne sich denkunmöglich auf eine künftige Bescheidbegründung stützen, was bedeuten würde, dass ein Begründungsmangel bei seiner Erlassung sanierbar wäre, was der ständigen Judikatur des VwGH widerspreche.
- Der Vertreter des Finanzamtes verwies seinerseits auf die Darstellung des Vorlageberichtes sowie den Umstand, dass dem Bescheid eindeutig entnommen werden konnte, dass es sich bei den wiederaufgenommenen Bescheid um jenen vom 26. April 2012 gehandelt habe.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

§ 303 (1) lit b BAO lautet:

*Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann 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.*

Gemäß § 307 (1) BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Gemäß § 256 (1) BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden.

Wurde die Beschwerde zurückgenommen, so ist sie gemäß Abs. 3 mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

§ 20 BAO lautet:

*Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.*

Von einer mündlichen Verhandlung kann gemäß § 274 (3) BAO abgesehen werden, wenn die Beschwerde als gegenstandslos zu erklären ist.

### **Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2010**

Der Bf. moniert in der Beschwerde, dass die Behörde auf eine nicht bezeichnete Begründung eines nicht konkret bezeichneten Sachbescheides hingewiesen hat.

In der mündlichen Verhandlung präzierte der Vertreter der Bf., dass aus der Begründung nicht klar hervorgeht, auf welchen Sachbescheid sich dieser überhaupt bezieht bzw. wenn man davon ausgeht, dass damit der Einkommensteuerbescheid 2010 angesprochen wird nicht klar ersichtlich ist, ob es sich um den (Erst-)Bescheid vom 30. August 2011 oder jenen vom 26. April 2012 handelt.

Vorweg wird zur vorgelagerten Darstellung des Bf., wonach der Begriff ‚Sachbescheid‘ der BAO nicht zu entnehmen und fraglich ist, was unter einem solchen zu verstehen ist, auf die ständige Judikatur des VwGH, u.a. im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens verwiesen.

Vgl. ua. VwGH 17. Mai 2023, Ra 2022/13/0120 Rz. 34:

*„Bei Vorliegen einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen **Sachbescheid** widerspricht es dem Gesetz, die*

*Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen **Sachbescheid** abzusprechen (vgl. VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091, mwN). Eine derartige Vorgangsweise würde die Entscheidung über die Berufung gegen den **Sachbescheid** mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193)....‘.*

Wenn selbst das Höchstgericht einen Bescheid, der im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens neu ergangen ist als Sachbescheid bezeichnet ist nicht zu erkennen, worin die Verständnisschwierigkeiten des Bf. bei Verwendung dieses Begriffes liegen sollen.

Mit seiner Argumentation übersieht der Bf., dass im Spruch des Wiederaufnahmebescheides der zu behebende Einkommensteuerbescheid eindeutig benannt wird:

*„Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2010 (Bescheid vom 26.04.2012) wird gem. § 303 (1) BAO wieder aufgenommen.“*

Da mit einem Wiederaufnahmebescheid gemäß § 307 (1) BAO unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist, zudem der an den Bf. ergangene, zum Zeitpunkt der Behebung gültige Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26. April 2012 benannt wird und im bekämpften Bescheid auf die im Sachbescheid näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel hingewiesen wird ergibt sich daraus zweifelsfrei, dass der Wiederaufnahmebescheid auf die Begründung des zeitgleich erlassenen Sachbescheides, somit des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 15. Dezember 2020 Bezug nimmt.

Nach den Ausführungen des Bf. ist es zudem nicht nachvollziehbar, auf welche Neuerungsgründe sich die Behörde stützt.

In dem bekämpften Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 15. Dezember 2020 wird darauf verwiesen, dass die Wiederaufnahme erfolgte, *„weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind“*.

Zu dem vom Bf. dazu angeführten Judikat vom 15. Dezember 2010, 2007/13/0157, wonach Standardbegründungen im Wiederaufnahmebescheid als nicht ausreichend angesehen werden, ist festzustellen, dass im do. Verfahren von Seiten des Finanzamtes im Wiederaufnahmebescheid eine Standardbegründung ausgewiesen wurde, ohne die dafür maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel näher darzulegen.

Im VwGH Judikat vom 26. Jänner 2011 2007/13/0076 wurde von Seiten der Behörde auf einen Ap.-Bericht verwiesen, der jedoch nicht erkennen ließ, aus welchen gesetzlich vorgesehenen Gründen die Verfahrenswiederaufnahme tatsächlich verfügt wurde.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist ein Verweis in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides zulässig (vgl. u.a. VwGH 29. Jänner 2015, 2012/15/0030, Verweis auf einen Prüfungsbericht; VwGH 17. November 2021, Ra 2021/13/013, Verweis auf den neu ergangenen Sachbescheid).

Gegenständlich wurde in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2010 verwiesen.

Die gesondert ergangene Begründung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 16. Dezember 2020 verweist unter Pkt. 2 auf mehrere Prüfungsfeststellungen und enthält einen Abschnitt (do. Pkt. 3), der sich konkret der Wiederaufnahme des Verfahrens widmet. Diesem ist zu entnehmen, dass im Zuge der Hausdurchsuchung vom 3. Oktober 2018 Unterlagen sichergestellt wurden, die sich auf das Jahr 2010 beziehen und eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung durch Nichterfassung von Barumsätzen bzw. die Auszahlung von ‚Schwarzlöhnen‘ an Mitarbeiter für das Jahr 2010 belegen, wobei es sich dabei um neue Tatsachen und Beweismittel handelt.

Die do. Gliederung der Begründung umfasst u.a. die Punkte 2.1. ‚verkürzte Einnahmen‘ bzw. 2.3. ‚Schwarzlohnzahlungen‘.

Der Sachbescheid, auf den im bekämpften Wiederaufnahmebescheid Bezug genommen wurde, erging wie dieser am 15. Dezember 2020.

In dem Einkommensteuerbescheid 2010 wurde wiederum auf eine gesonderte Begründung verwiesen, die am Folgetag, den 16. Dezember 2020 erlassen wurde.

Wie oben dargelegt, hat der VwGH judiziert, dass der Verweis auf den neu ergangenen Sachbescheid in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides zulässig ist.

Mit dem Verweis auf eine gesonderte, den Sach- wie auch den Wiederaufnahmebescheid betreffende Bescheidebegründung, ist diese in Bezug auf letzteren hinsichtlich zulässiger Wiederaufnahmegründe zu beurteilen.

Erght die Begründung (zum Sach- bzw. Wiederaufnahmebescheid) nach Erlassung des/der Bescheide(s), hat dies u.a. zur Folge, dass die Beschwerdefrist gemäß § 245 BAO für den Sach- wie auch den Wiederaufnahmebescheid mit dessen Bekanntgabe zu laufen beginnt.

Dass, wie der Bf. erläutert, eine dem Wiederaufnahmebescheid zeitlich nachgelagerte Begründung einen Begründungsmangel darstellt, der zur Folge hat, dass dieser (Begründungsmangel) im Widerspruch zur ständigen Judikatur des VwGH stehend damit sanierbar wäre, ist nicht zu erkennen.

Der Bf. führt dazu an, dass der Wiederaufnahmebescheid vor der Erlassung des abschließenden Sachbescheides ergeht und diesem daher nachgelagert ist.

Das vom Bf. dazu angeführte Judikat vom 11. Dezember 2019, 2019/13/0091 legt aber nur dar, dass im Fall von Beschwerden gegen den Sach- wie auch Wiederaufnahmebescheid zunächst

über den Wiederaufnahmebescheid abzusprechen ist (vgl. auch Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 307 Tz. 7 m.w.N.). Dass ein Wiederaufnahmebescheid den neu zu erlassenden Sachbescheid (zeitlich) vorgelagert ist, ist den Erkenntnissen nicht zu entnehmen.

Stoll, BAO Bd. III § 307 S 2960 führt dazu an: ...*‘Weiters ist dadurch sichergestellt, daß es zwischen der Anordnung der Wiederaufnahme des Verfahrens und dem sachlichen Abschluß des wiederaufgenommenen Verfahrens keine zeitliche ‚Differenz‘ und damit keinen bescheidlosen ‚Zwischenschritt‘ geben kann, der verwaltungserschwerend bei einem Abgabebescheid zu Abgabenabschreibung, nach Ergeben des Sachbescheides wieder zur Vorschreibung und in der Zwischenzeit zu kassenmäßigen Verrechnungsschwierigkeiten wie Gutschriften und Rückzahlungen führen könnte‘.*

Ein Begründungsmangel liegt infolge des gegenständlich erfolgten Hinweises auf die Begründung des zeitgleich mit dem Wiederaufnahmebescheid ergangenen abschließenden geänderten Sachbescheid nicht vor, auch wenn die Begründung (zum Sach- und Wiederaufnahmebescheid) erst am Folgetag der Erlassung der beiden Bescheide ergangen ist. Ein solcher (Begründungsmangel) läge nur dann vor, wenn im Wiederaufnahmebescheid weder konkrete Wiederaufnahmegründe benannt würden, oder ein (zulässiger und konkretisierbarer) Verweis (z.B. auf einen Ap.-Bericht bzw. Sachbescheid) mit Anführung jener Umstände, die als Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden, fehlen, oder die darin herangezogenen Wiederaufnahmegründe eine solche nicht tragen würden.

Die gegenständliche Begründung ist nachvollziehbar, wobei die von der Behörde herangezogenen Wiederaufnahmegründe in einem im Spruch anders lautenden Bescheid mündeten.

Die vom Bf. nicht verbuchten Barumsätze für das Jahr 2010 betrugen € 130.948,- und führten im Zusammenhang mit den als Betriebsausgaben zu berücksichtigenden Schwarzlöhnen i.H.v. € 3.546,- sowie weiteren Betriebsausgaben (Materialeinkauf, Fremdleistungen) zu einer Gewinnerhöhung des Einzelbetriebes um € 79.758,30.

Der Tatbestand des § 303 (1) lit b BAO wurde somit verwirklicht.

Daraus ergibt sich auch unmittelbar, welchen Tatsachenkomplex das Finanzamt zur Wiederaufnahme herangezogen hat, nämlich den Umstand, dass der Bf. nur einen Teil der Barumsätze erklärt und an Mitarbeiter Schwarzlohnzahlungen geleistet hat. (vgl. VwGH 17. November 2021, Ra 2021/13/0138).

Das Bundesfinanzgericht konnte von einem mängelfreien Verfahren ausgehen und war daher nicht gehalten, die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe weitergehend zu prüfen bzw. Ergänzungen vorzunehmen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 303 Rz. 62 m.w.N).

Dabei ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben.

Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang, dass der Bf. vom LG St. Pölten mit Urteil vom Y u.a. wegen Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichterfassung von Umsätzen und Erlösen der vorsätzlichen Abgabenverkürzung u.a. für das Jahr 2010 schuldig gesprochen wurde, was dem anzuwendenden Vorrang der Rechtsrichtigkeit besonderes Gewicht verleiht.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens führte auch nicht zu bloß geringfügige Auswirkungen (vgl. Ritz, a.a.O. § 303 Rz. 71), erhöhten sich dadurch die festgestellten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gegenüber dem behobenen Bescheid von € 69.031,68 um mehr als 50% auf € 148.789,98.

Es war daher festzustellen, dass die Behörde das von ihr zu beachtende Ermessen (§ 20 BAO) richtig ausgeübt hat und die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgt ist.

### **Einkommensteuer 2010**

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuer 2010 wurde vom Bf. mit Eingabe vom 21. März 2022 zurückgezogen.

Da die Beschwerde zurückgenommen wurde, war sie gemäß § 256 Abs. 3 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Von einer mündlichen Verhandlung wurde gemäß § 274 (3) BAO abgesehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **1.1. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die gegenständliche Beschwerde erging in Befolgung der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine ordentliche Revision als nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 5. Juli 2024