

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter über die Beschwerden des VN\_1 NN\_1 , Adresse\_1 , gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 (Bescheide vom 9.6.2008), Einkommensteuer 2002 (Bescheid vom 5.2.2008) und Einkommensteuer 2005 (Bescheid vom 13.2.2008),

sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 (Bescheide vom 9.6.2008), 2002 (Bescheid vom 5.2.2008) und 2005 (Bescheid vom 13.2.2008) und

gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2000, 2001 (Bescheide vom 9.6.2008), 2002 (Bescheid vom 5.2.2008) und 2005 (Bescheid vom 13.2.2008)

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerdevorentscheidungen (vormals Berufungsvorentscheidungen) des Finanzamtes vom 3. Oktober 2013 betreffend Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und 2005 werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.
2. Der Vorlageantrag vom 5. November 2013 betreffend die Einkommensteuerbescheide 2000, 2001, 2002 und 2005 vom 3. Oktober 2013 wird gemäß § 260 Abs 1 iVm § 264 Abs 4 lit e BAO idgF als unzulässig (geworden) zurückgewiesen (**Beschluss** gemäß § 278 BAO idgF).
3. Das BFG stellt seine Unzuständigkeit für die Entscheidung über die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000, 2001 (Bescheide vom 9.6.2008); 2002 (Bescheid vom 5.2.2008) und 2005 (Bescheid vom 13.2.2008), sowie gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2000, 2001 (Bescheide vom 9.6.2008), 2002 (Bescheid vom 5.2.2008) und 2005 (Bescheid vom 13.2.2008) fest (**Beschluss** gemäß § 278 BAO idgF).

Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 bzw Art. 133 Abs. 4 iVm Abs 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahren vor dem Finanzamt

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: „Bf“) bezog in den gegenständlichen Jahren 2000 bis 2002 und 2005 nichtselbstständige Einkünfte aus seiner Tätigkeit bei der Firma M GmbH (in der Folge kurz: „M GmbH“).

1. Für die nichtselbstständigen Einkünfte wurde die Besteuerung durch Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber vorgenommen.
2. Der Bf hat für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2005 Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beim Finanzamt (kurz: „FA“) eingebracht. Das FA erließ für diese Jahre Einkommensteuerbescheide.
3. In der Folge wurde beim Arbeitgeber eine Betriebsprüfung vorgenommen, die aufgrund festgestellter Schwarzlohnzahlungen zur Erstellung berichtigter Lohnzettel führte.

Das FA **nahm** die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2002 und 2005 **wieder auf** und erließ am 11. Februar 2008 für die Jahre 2000 und 2001, am 05. Februar 2008 für das Jahr 2002 und am 13. Februar 2008 für das Jahr 2005 **Wiederaufnahme- und neue Einkommensteuerbescheide**. Mit den neuen Sachbescheiden wurden neben anderen - nicht strittigen Einkünften - jene Einkünfte aus den berichtigten Lohnzetteln der Firma M GmbH für die oben genannten Jahre zum Ansatz gebracht.

Das FA begründete die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2005 wie folgt:

*„Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“*

Die neuen Sachbescheide begründete das FA jeweils für die genannten Jahre mit händischen Begründungen vom 19. Februar 2008 wie folgt:

*„Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil vom Finanzamt FA\_2 aufgrund einer Betriebsprüfung ein berichtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt wurde.“*

- 4 . Das FA erließ am 11. Februar 2008 auch **Anspruchszinsenbescheide** für die Jahre 2000 und 2001, am 05. Februar 2008 den Anspruchszinsenbescheid für das Jahr 2002 und am 13. Februar 2008 den Anspruchszinsenbescheid für das Jahr 2005.

**5.** Sowohl gegen die oben angeführten Wiederaufnahme- und Sachbescheide, als auch gegen die Anspruchszinsenbescheide erhab der Bf am **27. Februar 2008 das Rechtsmittel der Berufung** und begründete diese wie folgt:

*"Die Lohnzettel, die von der Firma M GmbH übermittelt wurden (bzw. seitens der Finanzverwaltung festgestellt wurden) sind nicht in korrekter Höhe übermittelt worden. Die Einkünfte von der Firma M GmbH (80.683,95 €) sind nicht mit der tatsächlichen Höhe ident. Die tatsächlich erhaltenen Einkünfte finden sie in den beiliegenden Bankauszügen.*

*Ich stelle den Berufungsantrag, die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der tatsächlich erhaltenen Einkünfte neu zu berechnen."*

Der Bf beantrage weiters die Aussetzung der Einhebung des vorgeschriebenen Abgabenbetrages und schloss der Berufung Bankauszüge betreffend Lohnauszahlungen für die Monate März bis November 2002 bei.

**6.** Mit **Berufungsvorentscheidungen** vom 06. Juni 2008 entschied das FA **nur** über die Berufungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2000 und 2001 und gab diesen **statt** . [Obwohl die vom FA als mangelhaft erkannte Begründung auch bei den Wiederaufnahmen für die Jahre 2002 und 2005 angewendet wurde; Anmerkung BFG].

Die Bescheide wurden aufgehoben. Beide Berufungsvorentscheidungen wurden wie folgt begründet :

*„Infolge der mangelhaften Begründung erfolgte eine stattgebende Erledigung. Damit scheidet auch der Einkommensteuerbescheid vom 11.02.2008 ex lege aus dem Rechtsbestand aus.“*

**6.1** Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 wurden jeweils mittels Zurückweisungsbescheid gleichen Datums erledigt, mit der Begründung, die angefochtenen Bescheide seien ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

**7.** In der Folge nahm das FA das **Verfahren** betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 gemäß § 303 Abs 4 BAO mit Bescheiden vom 9. Juni 2008 **wieder auf** und erließ am selben Tag **neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001.**

**7.1** Der Wiederaufnahmebescheid 2000 wurde wie folgt begründet:

*„Bei der beim Arbeitgeber (Fa. M GmbH) durchgeföhrten Betriebsprüfung und Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass ein Teil der Löhne "schwarz" ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet wurden.*

*Die tatsächlich ausbezahlteten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten wurden anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen ermittelt. Beim Berufungswerber wurde auf diese Weise für erbrachte Arbeitsleistungen in den Monaten 1 bis 7/2000 und 10 bis 11/2000 ein zusätzlicher Bezug von € 5.465,29 errechnet. In der Folge wurde der Lohnzettel für 2000 vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt; die*

*vom Arbeitgeber nichtentrichtete Lohnsteuer wurde nicht angerechnet, da diese dem Arbeitgeber nicht ersetzt werden musste.*

*Der berichtigte Lohnzettel stellt eine neue Tatsache dar, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt. Die von der Firma M GmbH tatsächlich ausbezahlten Arbeitslöhne sind nunmehr in dem gleichzeitig ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheid dargestellt und führen zu einer entsprechenden Nachforderung.*

*Da es sich nach den durchgeführten Ermittlungen um hinterzogene Abgaben handelt (Abgaben, die einerseits durch den Arbeitgeber als Haupttäter verkürzt wurden und andererseits durch den Berufungswerber bei der Arbeitnehmerveranlagung die zusätzlichen Bezüge nicht offengelegt wurden), beträgt die Verjährungsfrist 7 Jahre.*

*Maßgebend für die verlängerte Verjährungsfrist ist allein der Umstand, dass es sich um hinterzogene Abgaben handelt. Nicht ausschlaggebend ist, von wem die Abgaben verkürzt wurden (siehe Ritz, BAO Kommentar, § 207 Tz 16).*

*Für die Einkommensteuer 2000 begann die Verjährungsfrist Ende 2000 zu laufen. Durch die Erlassung der wiederaufgenommenen Bescheide während der Verjährungsfrist verlängert sich diese um 1 Jahr, sodass die Verjährung betreffend der Einkommensteuer 2000 erst mit Ablauf des Jahres 2008 eingetreten wäre.*

*Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“*

**7.2** Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides 2001 ist gleichlautend wie jener für das Jahr 2000. Die zeitraumspezifischen Besonderheiten wurden vom FA so dargestellt:

*„... Die tatsächlich ausbezahlten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten wurden anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen ermittelt. Beim Berufungswerber wurde auf diese Weise für erbrachte Arbeitsleistungen in den Monaten 3 bis 7/2001 und 9/2001 ein zusätzlicher Bezug von € 14.478,42 errechnet. In der Folge wurde der Lohnzettel für 2001 vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt; die vom Arbeitgeber nicht entrichtete Lohnsteuer wurde nicht angerechnet, da diese dem Arbeitgeber nicht ersetzt werden musste. ...“*

*Für die Einkommensteuer 2001 begann die Verjährungsfrist Ende 2001 zu laufen. Durch die Erlassung der wiederaufgenommenen Bescheide während der Verjährungsfrist verlängert sich diese um 1 Jahr, sodaß die Verjährung betreffend der Einkommensteuer 2001 erst mit Ablauf des Jahres 2009 eingetreten wäre ...“*

**7.3** Zur Begründung der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 verwies das FA auf die Begründung des jeweils ergangenen Wiederaufnahmebescheides.

**8.** Mit Schriftsatz vom 09. Juli 2008 erhob der Bf das Rechtsmittel der **Berufung** gegen die Bescheide vom "09. 07.2008" (gemeint wohl: 09. 06.2008) betreffend

Wiederaufnahme und Einkommensteuer 2000 und 2001, sowie Anspruchszinsen 2000 und 2001. Die Begründung dieser Berufung ist (mit Ausnahme des angeführten Betrages; bisher Einkünfte von der Fa M GmbH: 80.683,95 €; neu: 80.070,70 €) wortgleich mit der Begründung zur Berufung vom 27. Februar 2008. (siehe oben Punkt 5.).

**9.** Am 03. Oktober 2013 erließ das FA **Berufungsvorentscheidungen** gemäß dem damals geltenden § 276 BAO betreffend die offenen Berufungen vom 9. Juli 2008 gegen die **Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 vom 9. Juni 2008** und betreffend die Berufungen vom 27. Februar 2008 gegen die **Einkommensteuerbescheide 2002 und 2005 vom 5 Februar 2008 und vom 13. Februar 2008** und wies jeweils das Berufungsbegehren als unbegründet ab. Mit gesonderter Bescheidbegründung vom 04. Oktober 2013 führte es aus :

*„An Sie wurde ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid Einkommensteuerbescheid 2000 - 2002 + 2005 (Berufungsvorentscheidung) am 03. Oktober 2013 abgefertigt. Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab: Sie haben für die Jahre 2000 bis 2002 und 2005 Anträge auf Durchführung einer ArbeitnehmerInnenveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt. Die diesbezüglichen Bescheide wurden rechtskräftig.*

*Im Zuge einer Steuerprüfung beim Arbeitgeber wurde festgestellt, dass neben den in den Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugeflossen sind, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden. Demgemäß wurden berichtigte Lohnzettel zu den einzelnen Arbeitnehmern erstellt. Daraufhin erfolgten bei Ihnen Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren.*

*Der Arbeitgeber ist zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (ebenso weitere Dienstnehmer des Arbeitgebers) und es wurden hinsichtlich der Höhe der Zahlungen Daten in den Programmen B1 und B23 vorgefunden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen Dr. VN\_2 NN\_2 bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung. Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung wurde in Ihrer Berufung lediglich vorgebracht,*

*dass Sie die gegenständlichen Beträge nicht erhalten hätten. Da jedoch wie oben ausgeführt, festgestellt wurde, dass neben den offiziellen Beträgen weitere vereinnahmt wurden, vermag dieses Vorbringen der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen und erscheint angesichts der vorliegenden Beweismittel nicht glaubwürdig.*

*Das Finanzamt geht demnach davon aus, dass Ihnen im Berufungszeitraum neben Ihren offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen sind.*

*Gegen die in den berichtigten Lohnzetteln dargestellten Beträge wurde hinsichtlich der Höhe*

*der Beträge nur eingewendet, dass Sie diese Beträge nicht erhalten haben. Da sich diese Beträge aber aus den beim Arbeitgeber vorgefundenen EDV-Programmen ergeben, erscheinen*

*sie dem Finanzamt schlüssig und nachvollziehbar.*

*Für die Veranlagungsbehörde besteht keine Bindung an die (unrichtige) Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Ebenso wenig ist der Umstand von Bedeutung, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde. Somit kann ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH vom 20. 02. 1992, 90/13/0154 und vom 31. 03. 1992, 92/14/0040). Ist das Veranlagungsverfahren im Zeitpunkt der Beendigung des Lohnsteuerverfahrens bereits abgeschlossen, dann ist die Berücksichtigung der Ergebnisse des Lohnsteuerverfahrens unter den übrigen Voraussetzungen der §§ 303 und 304 BAO im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens möglich (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 22. 12. 1966, 2328/64).*

*Im gegenständlichen Verfahren wurden die Einkommensteuerverfahren nach § 303 BAO wiederaufgenommen.*

*Nach § 83 Abs. 1 EStG ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.*

*Nach Abs. 2 wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn*

- 1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen,*
- 2. außerkraftgetreten BGBL. I 2007/99,*
- 3. die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 vorliegen,*
- 4. eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird,*
- 5. eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (§ 47) nicht erhoben hat.*

*Im gegenständlichen Fall wurden für die berufungsgegenständlichen Jahre Antragsveranlagungen durchgeführt. Diese Bescheide sind rechtskräftig geworden.*

*Im Falle der Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers wird ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug nicht über den Umweg der Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers geltend gemacht, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, 21. Lieferung, §§ 82, 83 Tz 2 unter Hinweis auf VfGH 30.9.1997, B 2/96). Insoweit kommt es daher im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu einer Nachholwirkung. Ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde, ist dabei grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 20.2.1992, 90/13/0154).*

*Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 EStG 1988, wonach eine im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.*

Daraus folgt, dass bei der Veranlagung Lohnbezüge auch dann zu erfassen sind, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde.

Wäre eine Erfassung von Löhnen, hinsichtlich derer der Arbeitgeber zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 herangezogen werden kann, nur im Wege dieser Haftung, nicht jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden Lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178).

Nach Ansicht des Finanzamtes ist die gewählte Vorgangsweise zulässig und wurde diese auch bereits vom UFS in anderen Verfahren als zulässig erachtet. (vgl. zB UFS Feldkirch, RV/0121-F/04).

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer waren daher im wiederaufgenommenen Verfahren Ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der vom Prüfer im Zuge der Betriebsprüfung beim Arbeitgeber festgestellten Höhe und somit unter Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen anzusetzen.

Da Sie über einen Zeitraum von fünf Jahren (mit Unterbrechungen) bei der Firma beschäftigt waren, erscheint es nicht glaubwürdig, dass Sie vom System Schwarzlohnzahlungen in der Firma ausgenommen waren bzw. keine Schwarzlöhne erhalten haben sollen.

Aus den dargelegten Gründen war Ihre Berufung abzuweisen.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.“

**10.** Mit Schreiben vom 31. Oktober 2013 stellte der Bf daraufhin den **Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz** und beantragte die **Aussetzung der Einhebung** der vorgeschriebenen Beträge. Seine Anträge begründete er so:

"Mit der Berufungsvorentscheidung, datiert mit 3. Oktober 2013, wurde meine Berufung vom 9.07.2008 als unbegründet abgewiesen. In Ihrer Bescheidbegründung führen Sie lediglich an, dass im Zuge einer Steuerprüfung bei meinem ehemaligen Arbeitgeber neben den Bezügen auf den Lohnzetteln weitere Beträge zugeflossen seien, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden. Der Arbeitgeber sei zu den Schwarzgeldzahlungen geständig, ebenso einzelne Dienstnehmer."

Zu dieser Begründung darf ich Folgendes feststellen:

Ich habe glaublich keine Schwarzgeldzahlungen von meinem ehemaligen Dienstgeber erhalten. Ich habe dies bereits in einer ausführlichen Befragung erklärt. Somit können die

vom Finanzamt hochgerechneten Beträge für Schwarzgeldzahlungen nicht korrekt sein.  
Zu Beantwortung weiterer Fragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung.

Ich stelle daher den Antrag auf Vorlage meiner Berufung in die 2. Instanz. Diese möge dann meinem Berufungsbegehren stattgeben.

Da sich dann keine Steuernachforderungen ergeben werden, stelle ich den Antrag auf Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Beträge bis zu der Entscheidung der 2. Instanz.“

**10.1** Mit Bescheid vom 8. November 2013 wurde dem Antrag des Bf auf Bewilligung der Aussetzung der Einhebung stattgegeben.

**11.** Mit Bescheid vom 27. Dezember 2013 erteilte das FA dem Bf **Mängelbehebungsaufträge** betreffend die Berufungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und 2005 und die Anspruchszinsenbescheide 2000, 2001, 2002 und 2005 wie folgt:

*"Ihre Berufung vom 09.07.2008 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens über die Einkommenssteuer 2000 und 2001 vom 09.06.2008 sowie*

*Ihre Berufung vom 27.02.2008 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens über die Einkommenssteuer 2002 und 2005 vom 05.02.2002 (wohl richtig: 2008; Anmerkung BFG) bzw. 13.02.2008*

*weisen hinsichtlich der Form (§ 85 Abs. 2 BAO) und dem Fehlen eines Inhaltserfordernisses*

*(§ 250 ff BAO) die nachfolgenden Mängel auf:*

- *Formgebrechen gemäß § 85 Abs. 2 BAO*
- *Fehlen eines Inhaltserfordernisses*
- *gemäß § 250 Abs. 1 BAO, und zwar*
- *die Erklärung in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- *die Erklärung, welche Abänderungen beantragt werden;*
- *eine Begründung*

*Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt FA\_1 gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 24.01.2014 zu beheben.*

*Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen."*

*,„Ihre Berufung vom 09.07.2008 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2000 und 2001 vom 09.06.2008 sowie*

*Ihre Berufung vom 27.02.2008 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2002 und 2005 vom 05.02.2002 (wohl richtig: 2008; Anmerkung BFG) bzw. 13.02.2008*

*weisen hinsichtlich der Form (§ 85 Abs. 2 BAO) und dem Fehlen eines Inhaltserfordernisses (§ 250 ff BAO) die nachfolgenden Mängel auf:*

- *Formgebrechen gemäß § 85 Abs. 2 BAO*
- *Fehlen eines Inhaltserfordernisses*
- *gemäß § 250 Abs. 1 BAO, und zwar*
- *die Erklärung in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- *die Erklärung, welche Abänderungen beantragt werden;*
- *eine Begründung*

*Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt FA\_1 gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 24.01.2014 zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen."*

**12.** Der Bf teilte darauf hin dem FA mit Schreiben vom 24. Jänner 2014 mit dem Betreff: "Ihr Bescheid vom 27.12.2014 (wohl richtig: 2013; Anm BFG) – Mängelbehebungsauftrag" innerhalb offener Frist Folgendes mit:

*„Ich habe bereits im Berufungsschreiben die Gründe dargelegt, warum ich gegen diese Einkommensteuerbescheide berufen habe. Ich habe meine Berufungsgründe bereits in einer ausführlichen Befragung erläutert. Ich habe keine Schwarzgeldzahlungen erhalten. Daher sind die vom Finanzamt vorgenommenen Hochrechnungen meines Einkommens unrichtig. Es hätten keine,*

*Hochrechnungen in den angefochtenen Bescheiden vorgenommen werden dürfen. Somit sind*

*nur die Einkünfte laut Lohnzettel für die Berechnung der Jahreslohnsteuer heranzuziehen. Ich kann nochmals erklären, dass ich keine wie immer gearteten Schwarzgeldzahlungen genauso*

*wie mein damaliger Arbeitskollege Herr VN\_3 NN\_3 StNrXY erhalten habe.“*

**13.** Mit Vorlagebericht vom 09. April 2014 legte das Finanzamt die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme- und Sachbescheide sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor.

## **II. Verfahren vor dem BFG**

**1** Mit Mailnachricht vom 3. Juli 2015 wurde dem FA der oben in Punkt "I., Unterpunkte 1. bis 12." geschilderte Ablauf des Verfahrens vor dem FA zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht.

Gleichzeitig hat das BFG in diesem Schreiben zur Sach- und Rechtslage Folgendes mitgeteilt:

*"II. Zum geschilderten Verfahrensablauf ist Folgendes festzuhalten:*

1. *Der Bf hat mit Schriftsätzen vom 9. Juli 2008 und vom 27. Februar 2008 sowohl gegen die vom FA durchgeführte Wiederaufnahme des Verfahrens, als auch gegen die neuen Sachbescheides (und gegen die Anspruchszinsenbescheide) das Rechtsmittel der Berufung erhoben.*
2. *Das FA hat mit BVE vom 3. Oktober 2013 über die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und 2005 entschieden, obwohl die Entscheidung über die Berufungen gegen die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide noch ausständig war.*
3. *Hinsichtlich der Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide (und hinsichtlich der Berufungen gegen die Anspruchszinsenbescheide) hat das FA mit Bescheiden vom 27.12.2013 ein Mängelbehebungsverfahren eingeleitet. In seinem Antwortschreiben vom 24.01.2014 hat der Bf nicht auf die Wiederaufnahme des Verfahrens (und die Anspruchszinsen), sondern ausschließlich auf die Einkommensteuer Bezug genommen.*
4. *Das FA hat hinsichtlich der Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide (und der Anspruchszinsenbescheide) vor Vorlage an das BFG keine BVE (bzw. Beschwerdevorentscheidung) erlassen. (Die Berufungen wurden auch nicht als zurückgenommen erklärt).*

*III. Sollte der oben geschilderte Sachverhalt zutreffend und vollständig sein, wären in rechtlicher Hinsicht folgende Überlegungen anzustellen:*

1. *Nach der ständigen Judikatur des VwGH ist im Fall gemeinsamer Anfechtung von Wiederaufnahme- und Sachbescheiden zuerst über die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden. Andernfalls sind die Entscheidungen (Berufungsvorentscheidungen) betreffend die **Sachbescheide** rechtswidrig. Daher wären die Berufungsvorentscheidungen vom 3. Oktober 2013 als rechtswidrig aufzuheben und der Vorlageantrag des Bf mit Beschluss als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.*
2. *Da hinsichtlich der **Wiederaufnahme des Verfahrens und der Anspruchszinsenbescheide** weder eine BVE, noch ein Vorlageantrag des Bf vorliegt, wäre die Erlassung eines Beschlusses des BFG denkbar, mit welchem festgestellt wird, dass es mangels Vorhandenseins eines Vorlageantrages unzuständig sei.*

*Auf das Erkenntnis des BFG vom 14. Jänner 2015, RV/1100275/2012, dem ein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde liegt, wird in diesem Zusammenhang hingewiesen. Wörtlich hat das BFG dort ausgeführt:*

*'Wurde – wie im gegenständlichen Fall - das Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahmebescheide unerledigt gelassen und (vorerst) nur über die Beschwerde (vormals Berufung) gegen die Sachbescheide abgesprochen, so sind diese Entscheidungen (Berufungsvorentscheidungen) inhaltlich rechtswidrig. (vgl. Ritz, BAO5, § 307 Tz 7 unter Verweis auf VwGH 8.11.1988, 88/14/0135; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193). Die Berufungsvorentscheidungen*

*des Finanzamtes vom 29.5.2012 betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 waren daher als rechtswidrig aufzuheben und der Vorlageantrag des Bf vom 8.6.2012 gem. § 260 Abs. 1 lit. a iVm. § 264 Abs. 4 lit. e BAO idgF in Folge Aufhebung der Berufungsvorentscheidungen (ab 1.1.2014 Beschwerdevorentscheidung genannt) mit Beschluss (§ 278 BAO) als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Ein Vorlageantrag setzt nämlich zwingend eine im Rechtsbestand befindliche Berufungsvorentscheidung (ab 1.1.2014 Beschwerdevorentscheidung) voraus (Ritz, BAO5, § 264 Tz 6 unter Verweis auf VwGH 28.10.1997, 93/14/0146, VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373).....'*

### **3. Das FA wird um *Stellungnahme* ersucht,**

- ob der oben in den Punkten I. und II. dargestellte Ablauf des Verfahrens vor dem FA richtig und vollständig ist, und
- ob das FA die Rechtsansicht des BFG teilt."

**1.2** Daraufhin hat der Vertreter des FA telefonisch bekannt gegeben, dass der Sachverhalt richtig und vollständig dargestellt ist und der Rechtsansicht des BFG nicht entgegen getreten werde.

## **2 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Der unter dem Punkt "I., Unterpunkte 1. bis 12." dargestellte Sachverhalt ist unstrittig und wird sowohl dem gegenständlichen Erkenntnis, als auch den gegenständlichen Beschlüssen als entscheidungswesentlich zu Grunde gelegt.

## **3 Beweiswürdigung**

Der oben in Punkt 2 angeführte Sachverhalt ergibt sich vollständig und widerspruchsfrei aus der Aktenlage.

## **4 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

### **4.1 Rechtsgrundlagen**

Gemäß § 307 Abs 1 BAO, BGBI. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBI. I Nr. 20/2009, 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. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Abs 3 bestimmt: Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Gemäß § 262 Abs 1 leg cit ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

Ausnahmen von der zwingenden Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung sind in § 262 Abs 2, 3 und 4 BAO geregelt.

## 4.2 Rechtliche Würdigung

### 4.2.1 Literatur und Judikatur

Der Wiederaufnahmsbescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw der Rechtskraft teilhaftig werden können (zB VwGH 12.9.1996, 96/15/0163; 17.11.2004, 2000/14/0142; 18.12.2008, 2006/15/0367; 24.6.2009, 2007/15/0041). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit (zB gem § 299) sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden (VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; 22.12.2005, 2001/15/0004; 28.2.2012, 2009/15/0170). Die Entscheidung über beide Beschwerden kann in einer Entscheidung verbunden werden (VwGH 24.6.1986, 86/14/0014). Wurde das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmsbescheid unerledigt gelassen und vorerst über die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, so ist die Entscheidung inhaltlich rechtswidrig (vgl VwGH 8.11.1988, 88/14/0135; 2.9.2009, 2005/15/0031; 22.11.2012, 2012/15/0193; Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 307 Tz 7).

### 4.2.2 Rechtliche Beurteilung

Wie in der oben zitierten Kommentarstelle angeführt, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass im Fall gleichzeitiger Anfechtung des Wiederaufnahmeverfahrens und Sachbescheides zuerst über die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Wiederaufnahmeverfahrensbescheid zu entscheiden ist.

Im gegenständlichen Fall hat das FA jedoch mit BVE vom 3. Oktober 2013 über die Berufung gegen die Sachbescheide (Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und 2005) entschieden, obwohl die Entscheidung über die Berufungen gegen die entsprechenden Wiederaufnahmeverfahrensbescheide noch ausständig war. Hinsichtlich der Berufungen gegen die Wiederaufnahmeverfahrensbescheide sowie hinsichtlich der Berufungen gegen die Anspruchszinsenbescheide hat das FA mit Bescheiden vom 27.12.2013 zunächst noch ein Mängelbehebungsverfahren eingeleitet. Dessen Beantwortung seitens des Bf erfolgte mit Eingabe vom 24. Jänner 2014. Eine abschließende bescheidmäßige Erledigung im Rahmen des Mängelbehebungsverfahrens fehlt bislang.

Wurde – wie im gegenständlichen Fall – das Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahmeverfahrensbescheide unerledigt gelassen und (vorerst) nur über die Beschwerde (vormals Berufung) gegen die Sachbescheide abgesprochen, so ist diese Entscheidung (Berufungsvorentscheidung) inhaltlich rechtswidrig. (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 307 Tz 7 unter Verweis auf die Judikatur des VwGH; siehe oben).

**4.2.2.1 Die Berufungsvorentscheidung** des Finanzamtes vom 3. Oktober 2013 über die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und 2005 war daher mit diesem **Erkenntnis** als rechtswidrig aufzuheben und der **Vorlageantrag** des Bf vom 31. Oktober 2013 gemäß § 260 Abs 1 lit a iVm § 264 Abs 4 lit e BAO idgF in Folge Aufhebung der Berufungsvorentscheidungen (ab 1.1.2014 Beschwerdevorentscheidung genannt) **mit Beschluss** (§ 278 BAO) als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Denn ein Vorlageantrag setzt zwingend eine im Rechtsbestand befindliche Berufungsvorentscheidung (ab 1.1.2014 Beschwerdevorentscheidung) voraus (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 264 Tz 6 unter Verweis auf VwGH 28.10.1997, 93/14/0146, VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373).

**4.2.2.2 Das FA hat die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide** betreffend Einkommensteuer 2000, 2001 (Bescheide vom 9.6.2008); 2002 (Bescheid vom 5.2.2008) und 2005 (Bescheid vom 13.2.2008), sowie gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2000, 2001 (Bescheide vom 9.6.2008), 2002 (Bescheid vom 5.2.2008) und 2005 (Bescheid vom 13.2.2008) ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung und daher auch ohne Vorliegen eines Vorlageantrages des Bf dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Gründe für das Vorliegen von Ausnahmen von der zwingenden Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs 2, 3 und 4 BAO sind dem Akt des FA nicht zu entnehmen und wurden seitens des FA auch nicht behauptet. Die Vorlage dieser Beschwerden an das BFG ist daher rechtswidrig.

Aus diesem Grund hat das BFG **mit Beschluss festzustellen**, dass es für die Behandlung dieser Beschwerden unzuständig ist. Das diesbezügliche Verfahren vor dem BFG ist einzustellen.

In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass der Vorlagebericht (für sich) nach der Judikatur des VwGH (siehe Ro 2015/15/0001 vom 29.01.2015) nicht als Antrag der Abgabenbehörde als Partei im Beschwerdeverfahren (§ 265 Abs. 5 BAO) zu beurteilen ist, der gemäß § 291 Abs 1 BAO der Entscheidungspflicht unterliegen würde.

Dem Vorlagebericht des FA kommt somit nicht die Qualität eines "Anbringens" iSd § 85 BAO zu. Es wäre daher nicht zulässig, den Vorlagebericht des FA hinsichtlich Wiederaufnahme und Anspruchszinsen zurückzuweisen.

### Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs. 4 iVm Abs 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes 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.

Das BFG hat sowohl dem gegenständlichen Erkenntnis betreffend die Sachbescheide, als auch den gefassten Beschlüssen einen unstrittig festgestellten Sachverhalt zu Grunde gelegt. Die daraus resultierenden Rechtsfolgen ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. Darüber hinaus ist das BFG in diesen Belangen der vorhandenen, zur jeweiligen Rechtsfrage zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Nach Ansicht des BFG liegt daher im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Dem Beschwerdeführer steht daher die Revision an den VwGH nicht zu.

Linz, am 8. Juli 2015