

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache V L, ADR), vertreten durch Rechtsanwalt (Vertreter) gegen die Bescheide des FA Grieskirchen Wels vom 09.06.2008, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2000 sowie Einkommensteuer 2000 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden abgewiesen.
2. Hinsichtlich des Wiederaufnahmsbescheides betreffend Einkommensteuer 2000 ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.
3. Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2000 ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Beschwerde gegen den Bescheid vom 9.6.2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000

Sachverhalt

Der **Einkommensteuerbescheid für 2000** wurde aufgrund der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung vom 7.3.2001 am 7.5.2001 vom Finanzamt erlassen.

Mit **Bescheid vom 6.2.2008** wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000 vom Finanzamt gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit der Begründung wiederaufgenommen, dass von einem der Arbeitgeber ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall habe das Interesse der Behörde an der

Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwogen, und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit **Berufung vom 7.3.2008** wandte sich der Abgabepflichtige gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen mit der Begründung, dass im gegenständlichen Fall der Arbeitgeber keineswegs einen berechtigten oder neuen Lohnzettel ausgestellt habe. Der Abgabepflichtige habe mit dem Arbeitgeber Kontakt aufgenommen und dieser habe erklärt, nie einen berechtigten oder neuen Lohnzettel übermittelt zu haben.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 6.6.2008** wurde der Berufung stattgegeben und der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben.

Mit **Bescheid vom 9.6.2008** wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000 vom Finanzamt neuerlich gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Begründend führte das Finanzamt in der gesondert zugestellten Bescheidebegründung vom 12.6.2008 aus:

"Bei der beim Arbeitgeber (Fa. S MP GmbH) durchgeführten Betriebsprüfung und Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass ein Teil der Löhne "schwarz" ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet wurden. 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 2-11/2000 ein zusätzlicher Bezug von € 6.395,10 errechnet. In der Folge wurde der Lohnzettel für 2000 vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt; die vom Arbeitgeber nicht entrichtete 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 Fa. S MP 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 Zweckmäßigkeitsgründen (§ 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."

Die dagegen eingebrachte **Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 11.7.2008** wurde folgendermaßen begründet:

"Bereits mit Wiederaufnahmebescheid vom 06.02.2008 wurde das gegenständliche Verfahren auf Basis der gleichen Begründung aufgenommen. Im Bescheid vom 07.02.2008 wurde angeführt- dies ist auch inhaltlich des Aktes ersichtlich- dass die Basis ein berechtigter Lohnzettel aufgrund der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung beim Arbeitgeber der Firma S MP GmbH vorliegt.

Gegen diese obangeführten Bescheide vom 06.02.2008 hat der Berufungswerber bereits Berufung erhoben. Im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung vom 06.06.2008 wurde der Berufung betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommenssteuer stattgegeben und der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben.

Mit nunmehrigen Wiederaufnahmebescheiden vom 09.06.2008 einschließlich Bescheidbegründungen vom selben Tage erfolgte die Wiederaufnahme aus den gleichen Gründen. Es geht wieder um den berechtigten Lohnzettel der Firma S MP GmbH und den Feststellungen anlässlich der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung.

Inhaltlich der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 307 BAO (siehe beispielsweise VwGH 97/14/0069) ist eine neuerliche Wiederaufnahme nur aus anderen Gründen als bei vorheriger Wiederaufnahme zulässig.

Wie ausgeführt ist im gegenständlichen Fall der Grund der gleiche. Es liegt daher "entschiedene Rechtssache" vor. Die ob zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich auf einen identen Sachverhalt mit Erledigung der "ersten" Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung.

Der gegenständlich angefochtene Wiederaufnahmebescheid ist daher rechtswidrig."

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24.10.2014** wurde die Beschwerde vom Finanzamt mit folgender Begründung abgewiesen:

"Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen 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.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz 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 i. g. cit. zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat,

nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jener **entscheidungswesentlichen Sachverhaltssmomente**, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (vgl. *Stoll*, Bundesabgabenordnung Handbuch, S. 686 ff). Was "Sache" ist orientiert sich demnach am Wiederaufnahmegrund (VwGH 23.3.1999, 97/14/0069).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der amtswegigen Wiederaufnahme wird die Identität der Sache über die erstinstanzlich abgesprochen wurde, durch den **Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde** (vgl. VwGH 4.5.1991, 90/14/0262; 20.7.1999, 97/13/0131; 22.11.2006, 2003/15/0141; 26.4.2007, 2002/14/0075).

Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die "Sache" des Verfahrens erster Stufe schließt daher aus, dass die Rechtsmittelbehörde neue Wiederaufnahmegründe einführt (*Stoll*, BAO Kommentar, S 2803, 2954). Daraus wiederum folgt, dass die Wiederaufnahmegründe in der Begründung der hierfür zuständigen Behörde erster Instanz anzuführen sind (Ritz, BA0³, § 289 Tz 38f; § 307 Tz 3).

Liegt der vom Finanzamt angenommene **Wiederaufnahmegrund nicht vor** oder weist der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid **gar keinen Wiederaufnahmegrund** aus, muss die Berufungsbehörde daher diesen Bescheid ersatzlos beheben (vgl. *Stoll*, aaO; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0367). Am Finanzamt liegt es dann, ob es **andere** im Erstverfahren nicht verwendete oder etwa von der Berufungsbehörde entdeckte Wiederaufnahmegründe aufgreift und für eine (neuerliche) Wiederaufnahme heranzieht.

Eine **neuerliche Wiederaufnahme** des Verfahrens muss gemäß dem Grundsatz "ne bis in idem" aus **anderen Gründen** verfügt werden, als aus jenen, welche aus dem aufgehobenen Wiederaufnahmebescheid hervortreten. Diesfalls liegt eine andere, keine entschiedene Sache vor. Was "Sache" ist, orientiert sich - wie bereits oben ausgeführt - am angezogenen Wiederaufnahmegrund.

Der erste Wiederaufnahmebescheid vom 06.02.2008 wurde damit begründet, dass vom Arbeitgeber ein berechtigter bzw neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Dieser Wiederaufnahmegrund lag nicht vor, weswegen der Bescheid ersatzlos aufgehoben wurde.

Im Zuge der neuerlichen Wiederaufnahme des Verfahrens vom 09.06.2008 wurde nunmehr der tatsächliche Wiederaufnahmegrund angeführt (berechtigter Lohnzettel im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung).

Somit wurde ein anderer, im Erstverfahren nicht verwendeter Wiederaufnahmegrund, aufgegriffen und dem Grundsatz "ne bis in idem" nicht widersprochen."

Mit Schriftsatz vom 29.10.2014 wurde die **Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.**

Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt aufliegenden Schriftsätzen und Unterlagen.

Rechtslage

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen 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.

Erwägungen

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz 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 leg.cit. zuständige Behörde.

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. „Neue“ Wiederaufnahmsgründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides mit Beschwerdeentscheidung oder mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 307 Tz3).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der amtswegigen Wiederaufnahme wird die Identität der Sache über die erstinstanzlich 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 (vgl. VwGH 4.5.1991, 90/14/0262; 20.7.1999, 97/13/0131; 22.11.2006, 2003/15/0141; 26.4.2007, 2002/14/0075).

Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die "Sache" des Verfahrens erster Stufe schließt daher aus, dass die Rechtsmittelbehörde neue Wiederaufnahmegründe einführt (Stoll, BAO Kommentar, S 2803, 2954). Daraus wiederum folgt, dass die Wiederaufnahmegründe in der Begründung der hierfür zuständigen Behörde erster Instanz anzuführen sind (Ritz, BAO³, § 289 Tz 38f; § 307 Tz 3).

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder weist der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid gar keinen Wiederaufnahmegrund aus, muss die Berufungsbehörde daher diesen Bescheid ersatzlos beheben (vgl. Stoll, aaO; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0367). Am Finanzamt liegt es dann, ob es andere im Erstverfahren nicht verwendete oder etwa von der Berufungsbehörde entdeckte Wiederaufnahmegründe aufgreift und für eine (neuerliche) Wiederaufnahme heranzieht.

Eine neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens muss gemäß dem Grundsatz "ne bis in idem" aus anderen Gründen verfügt werden, als aus jenen, welche aus dem aufgehobenen Wiederaufnahmebescheid hervortreten. Diesfalls liegt eine andere, keine entschiedene Sache vor. Was "Sache" ist, orientiert sich - wie bereits oben ausgeführt - am angezogenen Wiederaufnahmegrund.

Der erste Wiederaufnahmebescheid vom 06.02.2008 wurde damit begründet, dass vom Arbeitgeber ein berechtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Dieser Wiederaufnahmegrund lag nicht vor, weswegen der Bescheid ersatzlos aufgehoben wurde.

Im Zuge der neuerlichen Wiederaufnahme des Verfahrens vom 09.06.2008 wurde nunmehr als Wiederaufnahmegrund der berechnete Lohnzettel im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung angeführt.

Somit wurde ein anderer - im Erstverfahren nicht verwendeter - Wiederaufnahmegrund aufgegriffen und dem Grundsatz "ne bis in idem" nicht widersprochen."

Zur Frage, ob die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, wird auf die unten folgenden Ausführungen betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 verwiesen.

Zur Ermessensübung:

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 steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Entscheidend war ausschließlich, ob durch die zweite Wiederaufnahme des Verfahrens der Grundsatz "ne bis in idem" verletzt wurde.

Gegen diese Entscheidung ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

2. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 9.6.2008

Verfahrensablauf:

Mit **Bescheid vom 9.6.2008** wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000 vom Finanzamt neuerlich gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. **Gleichzeitig wurde mit Bescheid vom 9.6.2008 ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2000 erlassen.** Zur Begründung wurde auf die Begründung des Wiederaufnahmebescheides verwiesen (siehe oben im Sachverhalt zum Wiederaufnahmebescheid).

Die dagegen eingebrachte **Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 11.7.2008** wurde folgendermaßen begründet:

"In den angefochtenen Bescheiden wird von einem Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 2000 von ATS 232.281,-- ausgegangen.

Dieses festgestellte Einkommen, welches vom ursprünglichen Einkommen gemäß ursprünglichem Einkommenssteuerbescheid des Jahres 2000 erheblich abweicht, trifft in keiner Weise zu.

Wie die erstinstanzliche Abgabenbehörde dazu kommt, dass das Einkommen des Berufungswerbers im Jahr 2000 von ATS 232.281,-- betragen haben soll, ist nicht erklärlich, nicht begründet und nicht nachvollziehbar.

Der Berufungswerber führt diesbezüglich aus, dass er exakt jenes Einkommen bezogen hat bzw. jenen Lohn erhalten hat, welcher im ursprünglichen Jahreslohnzettel bzw. in der ursprünglichen Arbeitnehmerveranlagung enthalten ist.

Die nunmehrige Abweichung und Erhöhung wäre seitens der Abgabenbehörde I. Instanz entsprechend zu begründen.

Die Differenz bzw. Erhöhung ist für den Berufungswerber sachlich nicht nachvollziehbar und entzieht sich daher einer sachlichen Argumentation.

Diese im Einkommenssteuerbescheid zusätzlich zugrunde gelegte Einkommen, welcher Art und Höhe es auch sein mag - wurde völlig unberechtigt zugrunde gelegt und wird dieser Betrag daher ausdrücklich bestritten.

Eine detaillierte Auseinandersetzung und Argumentation ist - wie ausgeführt - nicht möglich, zumal nicht erkennbar ist, worauf die Behörde diesen Betrag stützt, wie er sich zusammensetzt, wann er ausbezahlt worden sein soll usw.

Der Berufungswerber hat keine zusätzlichen Zahlungen vom Dienstgeber erhalten, welche offenkundig zur Erhöhung des zugrunde gelegten Einkommens herangezogen werden. Möglicherweise handelt es sich hierbei um eine Schätzung oder dergleichen.

Inhaltlich ist dem Berufungswerber bekannt, dass dem Dienstgeber, der Firma S MP GmbH, aufgrund einer Betriebsprüfung und im Rahmen eines Strafverfahrens vorgeworfen wird, dass Schwarzzahlungen eingenommen wurden und - möglicherweise - derartige auch an Arbeitnehmer ausbezahlt wurden.

Der Berufungswerber hat jedenfalls eine derartige Schwarzzahlung zu keinem Zeitpunkt erhalten. Eine nähere Auseinandersetzung mit dieser Frage ist- wie bereits ausgeführt - mangels ordnungsgemäßer Begründung nicht möglich und kann diesbezüglich auch - vorerst - kein weiteres Beweisanbot gemacht werden. Der Berufungswerber müsste hiezu wissen bzw. der Bescheidebegründung entnehmen, wann er angeblich welche Beträge ausbezahlt erhalten haben soll. Weiters müsste angeführt sein, aufgrund welcher Beweisumstände derartiges angenommen wird.

Gemäß § 93 Abs. 3 Z. a BAO hat ein Bescheid, wenn er von Amtswegen erlassen wird, eine Begründung zu enthalten. Eine derartige Begründung muss für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar sein (der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird). Zentrales Begründungselement ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt, eine zusammenhängende Darstellung dieses Sachverhaltes und die Erwägungen, aus welchen die Behörde zur Ansicht gelangt, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt. Die Beweismittelwürdigung hat schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen.

Ein Begründungsmangel führt zur Bescheidaufhebung. Ein derartiger liegt im gegenständlichen Fall vor.

Da keine Abgabennachforderung berechtigt besteht, sind auch die vorgeschriebenen Anspruchszinsen rechtsunzulässig bzw. rechtswidrig.

Die Abgabennachforderungen sind auch verjährt und daher ebenfalls rechtswidrig."

Mit **Schreiben vom 15.6.2012** zog der Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf) den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 zurück.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 16.7.2012** wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 9.6.2008 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu ausgeführt:

"Gem. § 41 (1) EStG 1988 liegt ua dann ein Pflichtveranlagungstatbestand vor, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden sind, oder Bezüge gem. § 69 Abs 2, 3, 5 oder 6 zugeflossen sind.

Gern § 25 (1) Z 11 lit a sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ua Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis oder früheren Dienstverhältnis.

Nach § 47 (1) leg cit ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 leg cit auszahlt. Somit ist auch die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse Arbeitgeber iSd lohnsteuerrechtlichen Bestimmungen.

Die von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse im Jänner 2000 ausbezahlten Bezüge sind solche, bei denen Lohnsteuer einzubehalten ist.

Zu einer Pflichtveranlagung kommt es bei gleichzeitigen Bezügen aus zwei gesondert zu versteuernden lohnsteuerpflichtigen Einkünften innerhalb eines Monats, wenn der Arbeitnehmer im Kalendermonat bei einem der Arbeitgeber durchgehend beschäftigt ist (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 41 Tz 4).

Nach welcher Norm die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte zu besteuern sind, spielt dabei keine Rolle (vgl UFS GZ RV/0461-K/02 vom 7. Oktober 2004).

Im gegenständlichen Fall bezog der Berufungswerber im Jahr 2000 von 1. Jänner bis 25. Februar 2000 durchgehend lohnsteuerpflichtige Einkünfte von der Firma AM GmbH und somit auch zu dem Zeitpunkt, zu welchem ihm von der BUAK Zahlungen zur Auszahlung gebracht wurden.

Es ist somit ein Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gegeben.

Die Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung ist auf Grund des Vorliegens eines Pflichtveranlagungstatbestandes nach der angeführten Gesetzesbestimmung nicht möglich."

Mit **Schreiben vom 25.7.2012** wurde die **Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt**.

Mit **Vorlagebericht vom 31. August 2012** wurde die Berufung (jetzt Beschwerde) dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhalt vom 24. April 2015** wurde das Finanzamt vom Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aufgefordert alle Unterlagen, welche zu den gegenständlichen Feststellungen bezüglich Schwarzlohnzahlungen geführt hätten, vorzulegen.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 20. Mai 2015** wurde ein Bündel Unterlagen vom Finanzamt vorgelegt, welches in der Folge (Vorhalt vom 26. Mai 2015) dem Bf zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt wurde.

In seinem **Schreiben vom 11. Juni 2015** legte der Vertreter des Bf den Zurückweisungsbeschluss des Bundesfinanzgerichtes GZ. RV/5101069/2012 vom 21.04.2015 vor und brachte ergänzend vor:

"Der Berufungswerber vertritt nach wie vor die Auffassung, dass die zweite Wiederaufnahme unzulässig ist. Der zugrunde liegende Sachverhalt ist zum ersten Wiederaufnahmebescheid identisch.

Zur: Stellungnahme des Finanzamtes Grieskirchen/Wels vom 20.5.2015 ad "1.

Es trifft zu, dass im Zuge einer Betriebsprüfung des Finanzamtes K bei der BK MP GmbH Hinweise für schwarze Lohnzahlungen entdeckt wurden, welche nicht im Einklang mit der laufenden „offiziellen“ Lohnverrechnung standen.

Richtig ist auch, dass der Dienstgeber, Geschäftsführer D S , zu Schwarzgeldzahlungen geständig war.

Herr D S war jedoch in keiner Weise dazu geständig, dass sämtliche Arbeitnehmer der BK MP GmbH Schwarzgeldzahlungen erhalten haben. Seine Aussage bezog sich insbesondere nicht auf den Bf.

Aus dem Umstand, dass einzelne oder vielleicht auch zahlreiche Arbeitnehmer der BK MP GmbH Schwarzgeldzahlungen erhalten haben, ist der Rückschluss, dass der Bf — hiezu gibt es kein einziges Beweisergebnis — ebenfalls Schwarzgeldzahlungen erhalten hätte, unzutreffend.

Es handelt sich hiebei um eine unstatthafte, unzulässige und nicht begründbare Vermutung.

Richtig ist vielmehr, dass aufgrund allgemeiner Aufzeichnungen aus dem System Bauprofi der BK MP GmbH Schätzungen im Rahmen der Betriebsprüfung abgeleitet wurden. Es wurde hier für alle Arbeitnehmer — völlig unabhängig davon, ob diesen eine Schwarzgeldzahlung nachgewiesen wurde oder nicht — ein Aufschlag auf den „offiziellen“ Lohn zugerechnet. Dies mag im Zuge der Schätzungsbefugnis bei der Betriebsprüfung der BK MP GmbH zulässig sein. Eine geeignete Grundlage für eine behauptete Schwarzgeldlohnauszahlung für einen einzelnen Arbeitnehmer ohne jedwede Beweissubstanz ist auf dieser Basis allerdings unzulässig.

Dazu ist auch auszuführen, dass das System Bauprofi überhaupt erst ab Juni 2000 geführt wurde. Für die ersten Monate des Jahre 2000 liegen demgemäß überhaupt keine Aufzeichnungen vor.

Zur Entlohnung ist grundsätzlich festzuhalten, dass die Arbeiter — soweit dem Beschwerdeführer bekannt — einen „Leistungslohn“ erhalten haben. Um diesen „Leistungslohn“ der Höhe nach festzulegen, wurde mit den einzelnen Parteien eine Preisvereinbarung festgelegt.

Grundsätzlich hat der Beschwerdeführer - wie auch zahlreiche weitere Mitarbeiter der Fa. BK MP GmbH - einen vorweg bestimmten Nettolohn erhalten.

Mit diesem Nettolohn waren — je nach Arbeit — bestimmte Quadratmeterleistungen bzw. bestimmte sonstige Leistungen zu erbringen und abzurechnen. Anhand dieser Leistungen konnte dann unter Berücksichtigung der vereinbarten Preise festgestellt werden, ob der Beschwerdeführer durch seine tatsächlich erbrachten Leistungen den vereinbarten Nettolohn erreicht bzw. über- oder unterschritten hat.

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass bekanntlich verschiedene Personen, teilweise auch Parteien, Barauszahlungen von der Fa. BK MP GmbH erhalten haben und zwar betreffend jenes Betrages, welcher durch die geleisteten Quadratmeter bzw. sonstigen geleisteten Arbeiten den vereinbarten Nettolohn überschritten hat.

Einzelne Mitglieder bzw. auch ganze Partien haben allerdings keine solchen Barauszahlungen erhalten. Dies betrifft auch den Beschwerdeführer. Im Falle, dass die Abrechnung der Fa. BK MP GmbH Mehrleistungen ergeben hat, wurden diese in Form eines Zeitausgleiches abgegolten. Barauszahlungen wurden an den Beschwerdeführer nicht getätigt. Diese Verrechnung einzelner Monate wurde insbesondere gegen Jahresende und Beginn der neuen Saison ausgeglichen und zwar in Form einer Jahreszeitverrechnung.

Der Beschwerdeführer hat solche Mehrleistungen — sofern solche überhaupt vorgelegen haben — nie in bar ausbezahlt erhalten, sondern immer in Form von Zeitausgleich. Die Mehrleistungen wurden wiederum in den vereinbarten Stunden umgerechnet und hat sich dann ein Stundenguthaben ergeben.

Aufgrund der Aufzeichnungen steht allerdings nicht einmal fest, dass Beschwerdeführer überhaupt Mehrleistungen erbracht hat. Es handelt sich dabei um eine reine Vermutung aufgrund allgemeiner Schätzungsgrundlagen.

Demgemäß ist nochmals festzuhalten, dass kein einziges Beweisergebnis vorliegt, wonach an den Beschwerdeführer im Jahr 2000 eine Barauszahlung vorgenommen wurde. Ein solches Beweisergebnis kann auch nicht vorliegen, weil der Beschwerdeführer keine Barauszahlungen erhalten hat.

Demgemäß ergibt sich auch aus dem vom Finanzamt vorgelegt Hauptverhandlungsprotokoll betreffend der Einvernahme des Geschäftsführers der BK MP GmbH keinerlei Hinweis darauf, dass der Beschwerdeführer eine solche Barauszahlung erhalten hätte.

Auch aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist in diesem Zusammenhang kein einziger Hinweis auf den Beschwerdeführer enthalten.

Die Dateizusammenstellung, welche den Namen des Beschwerdeführers enthält und auf der die Bemessungsgrundlage bzw. die Steuer basiert, beruht eben auf diesen allgemeinen Schätzungen betreffend sämtlicher Arbeitnehmer im relevanten Zeitraum. Auch daraus ist keinerlei objektiv und sachlicher Hinweis auf den Beschwerdeführer ableitbar.

Gleiche Ausführungen gelten für das Schreiben vom 9.8.2007.

Auch der Auszug des Sachverständigengutachtens ergibt nicht den geringsten Hinweis darauf, dass der Beschwerdeführer tatsächlich eine Schwarzgeldauszahlung erhalten hat. Aus dem Gutachten ergibt sich lediglich, dass seitens der BK MP GmbH Schwarzgeldauszahlungen erfolgten. Dies wurde seitens des Geschäftsführers auch zugestanden. Es wurde jedoch keineswegs ausgeführt, dass sämtliche Arbeitnehmer der BK MP GmbH Schwarzgeldauszahlungen erhalten hätten bzw. ergibt sich auch keinerlei Hinweis auf eine allfällige Höhe.

Konkret kann sich der Beschwerdeführer nicht mehr erinnern, ob er im Jahre 2000 überhaupt Mehrleistungen erbracht hat und überhaupt Zeitausgleich vorgenommen wurde.

Eine Barauszahlung lag jedenfalls keinesfalls vor. Es ergibt sich aus dem gesamten Akt diesbezüglich auch nicht der geringste Hinweis."

Sachverhalt:

Der Bf war im Jahr 2000 bei der Fa. BK MP GmbH als Arbeiter beschäftigt.

Bei der beim Arbeitgeber durchgeführten Betriebsprüfung und Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass ein Teil der Löhne "schwarz" ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet wurden. Die tatsächlich ausbezahlten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten etc. wurden anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen bzw. im Schätzungswege ermittelt. Beim Bf wurde auf diese Weise für erbrachte Arbeitsleistungen in den Monaten 2-11/2000 ein zusätzlicher Bezug von 6.395,10 € ermittelt. In der Folge wurde daher der Lohnzettel für den Bf vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt. Die vom Arbeitgeber nicht entrichtete Lohnsteuer wurde nicht angerechnet, da diese dem Arbeitgeber nicht ersetzt werden musste.

Zur Entlohnung ist festzuhalten, dass die Arbeiter — und auch der Bf — einen Leistungslohn erhalten haben. Um diesen Leistungslohn der Höhe nach festzulegen, wurde mit den einzelnen Parteien eine Preisvereinbarung festgelegt.

Grundsätzlich hat der Bf - wie auch die anderen Mitarbeiter der Fa. BK MP GmbH - einen vorweg bestimmten Nettolohn erhalten.

Für diesen Nettolohn waren — je nach Arbeit — bestimmte Quadratmeterleistungen bzw. bestimmte sonstige Leistungen zu erbringen und abzurechnen. Anhand dieser Leistungen konnte dann unter Berücksichtigung der vereinbarten Preise festgestellt werden, ob der Beschwerdeführer durch seine tatsächlich erbrachten Leistungen den vereinbarten Nettolohn erreicht bzw. über- oder unterschritten hat.

Der Beschwerdeführer hat als Teil einer Partie Barauszahlungen von der Fa. BK MP GmbH erhalten, und zwar insoweit als die geleisteten Quadratmeter bzw. sonstigen geleisteten Arbeiten den vereinbarten Nettolohn überschritten haben.

Diese darüber hinaus ausbezahlten Beträge wurden bei den Lohnzetteln vom Arbeitgeber nicht erfasst und bei der Ermittlung der Lohnsteuer nicht berücksichtigt.

Beweiswürdigung

Bei der beim Arbeitgeber durchgeführten Betriebsprüfung und Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass ein Teil der Löhne "schwarz" ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet wurden. **Der Arbeitgeber ist zu den Schwarzlohnzahlungen geständig**, wie aus den im Akt sich befindlichen Kopien der Gerichtsakten zum Strafverfahren des Geschäftsführers der Fa. BK MP GmbH hervorgeht. Auf Seite 11 des Hauptverhandlungsprotokolls erklärt der Geschäftsführer zu den Schwarzlohnzahlungen: "Mitmachen muss man, mit dem Preis.

Die Ausländerfirmen haben die Preise herunterdiktiert. Das System habe ich nicht gemacht, dass muss ich auch dazu sagen, das mit dem "schwarz". Entweder ich gehe da mit; ansonsten wäre es früher zum Konkurs gekommen, wenn es so gewesen wäre, wenn ich da nicht mitgemacht hätte. Das ist ein furchtbares System, welches aber ich glaube jedem bekannt ist. "

Daraus ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu ersehen, dass die Auszahlung von Schwarzlohn bei der Fa. BK MP GmbH regelmäßig und ausnahmslos ("System") an alle Arbeitnehmer vorgenommen wurde.

Bestätigt wird dies u.a. durch das im Strafverfahren vom Sachverständigen Mag. Dr. KK erstellte Gutachten über die bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Unterlagen betreffend die "schwarze" Buchhaltung.

Das Bundesfinanzgericht geht daher - entgegen dem Vorbringen des Bf in seiner Beschwerde - davon aus, dass der Bf Schwarzlohnzahlungen in der von der Betriebsprüfung festgestellten Höhe im Jahr 2000 erhalten hat. Dem gegenteiligen Vorbringen des Bf wird kein Glauben geschenkt.

Rechtliche Beurteilung:

A. Einwand der Unzulässigkeit der Sachentscheidung über den Einkommensteuerbescheid, da über die Berufung (jetzt Beschwerde) gegen den Wiederaufnahmsbescheid vor Erlassung der Berufungsentscheidung über den Sachbescheid nicht abgesprochen wurde

In seiner Stellungnahme vom 11. Juni 2015 wies der Vertreter des Bf unter Hinweis auf den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 21.04.2015, GZ. RV/5101069/2012 darauf hin, dass es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dem Gesetz widerspräche, eine Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen.

Bei einer Beschwerde, die sich sowohl gegen den Wiederaufnahmsbescheid als auch gegen den Sachbescheid richtet, sei zuerst - oder zumindest zeitgleich - über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden. Sei dies aufgrund der Nichtvorlage der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid nicht möglich, so vermöge diese Vorlage eine Entscheidungspflicht des BFG nicht auszulösen.

Nach dem Vorbringen in der Stellungnahme des Bf handle es sich bei diesem Fall ebenfalls um einen Mitarbeiter der Fa. BK MP GmbH mit vergleichbaren Sachverhalt.

Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegenzuhalten:

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2000 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.10.2014 vom Finanzamt entschieden

und nach Vorlageantrag vom 29.10.2014 am 27.03.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wurde mit (damals noch) Berufungsvorentscheidung vom 16.07.2012 vom Finanzamt entschieden und nach Vorlageantrag vom 25.07.2012 am 04.09.2012 dem (damaligen) Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt sind sowohl die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid als auch die Beschwerde gegen den Sachbescheid dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Insofern unterscheidet sich der Sachverhalt des gegenständlichen Falles von dem in dem oben angeführten Beschluss, da dort offensichtlich bis zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes **nur der Sachbescheid vorgelegt wurde**.

Da im vorliegenden Fall jedoch beide Beschwerden vorgelegt wurden, steht einer Erledigung in richtiger Reihenfolge (zuerst - oder zumindest zeitgleich - über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid, und dann über die Beschwerde gegen den Sachbescheid) nichts entgegen.

B. Verjährung

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 Bf 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 (am 7.5.2001) verlängert sich diese um 1 Jahr, sodass die Verjährung betreffend der Einkommensteuer 2000 erst mit Ablauf des Jahres 2008 eingetreten wäre.

C. Zurücknahme Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung

Mit Schreiben vom 15. Juni 2012 zog der Bf den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 zurück.

Gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 liegt dann ein Pflichtveranlagungstabestand vor, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden sind, oder Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5 oder 6 zugeflossen sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit u.a. Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis oder früheren Dienstverhältnis.

Die von der Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse im Jänner 2000 ausbezahlten Bezüge sind solche, bei denen Lohnsteuer einzubehalten ist.

Zu einer Pflichtveranlagung kommt es bei gleichzeitigen Bezügen aus zwei gesondert zu versteuernden lohnsteuerpflichtigen Einkünften innerhalb eines Monats, wenn der Arbeitnehmer im Kalendermonat bei einem der Arbeitgeber durchgehend beschäftigt ist (vgl. Doralt, EStG¹⁵, § 41 Tz 4).

Nach welcher Norm die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte zu besteuern sind, spielt dabei keine Rolle (vgl. UFS GZ RV/0461-K/02 vom 07.10.2004).

Im gegenständlichen Fall bezog der Bf im Jahr 2000 vom 1. Jänner bis 25. Februar 2000 durchgehend lohnsteuerpflichtige Einkünfte von der Firma AM GmbH und somit auch in dem Zeitraum, in dem ihm von der Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse Zahlungen zur Auszahlung gebracht wurden.

Es ist somit ein Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gegeben.

Die Zurücknahme des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 hindert daher nicht die Veranlagung und die Erlassung eines Einkommensteuerbescheides für 2000.

D. Zufluss von Schwarzlohnzahlungen

Als Sachverhalt wurde oben festgestellt, dass im beschwerdegegenständlichen Jahr dem Bf bisher nicht erklärte Lohnzahlungen zugeflossen sind, von denen keine Lohnsteuer abgezogen wurde.

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).

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

Die bisher nicht erklärten Lohnzahlungen (lt. berichtigten Lohnzettel) sind daher zu Recht vom Finanzamt bei der Veranlagung miteinbezogen worden.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist (= ordentliche Revision). Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil 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 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG).

Für die im gegenständlichen Erkenntnis (betreffend Einkommensteuer 2000) zu klärenden Fragen ist entscheidungserheblich, wie eine Beschwerde gegen einen Sachbescheid zu behandeln ist, wenn die gleichzeitig eingebrachte Beschwerde gegen den mit dem Sachbescheid verbundenen Wiederaufnahmsbescheid vom Finanzamt erst nach Vorlage des Sachbescheides mit Beschwerdeverentscheidung entschieden und dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Zu dieser Rechtsfrage existiert keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und kann die Lösung dieser Rechtsfrage nicht direkt aus dem Gesetz abgeleitet werden. Daher war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zuzulassen.

Linz, am 29. Dezember 2015