

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch Mag. Michael Hödl, EHC Wirtschaftstreuhand GmbH, 2000 Stockerau, Schulgasse 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln datiert jeweils vom 16. September 2008, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2000 bis 2006 betreffend Einkommensteuer wird Folge gegeben.  
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2006 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den Jahren 2000 bis 2006 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Zuge einer beim Arbeitgeber des Bf. durchgeführten Hausdurchsuchung wurden Aufzeichnungen über nicht versteuerte Lohnzahlungen entdeckt.

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 16. September 2008 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 wieder aufgenommen. Begründet wurde dies damit, dass ein vom Arbeitgeber berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde.

Gleichzeitig wurden mit gleichem Datum neue Sachbescheide erlassen, in welchem die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit neu festgesetzt wurden. Begründend

wurde ausgeführt, dass im Zuge einer Hausdurchsuchung bei der Fa. A.GmbH Aufzeichnungen über nicht versteuerte Lohnzahlungen entdeckt worden seien. Diese neu hervorgekommene Tatsache sei dem Bf. anlässlich der mit ihm aufgenommenen Niederschrift bekanntgegeben worden und habe die Ausstellung von neuen Lohnzetteln mit Ansatz der insgesamt vom Arbeitgeber des Bf erhaltenen Lohnzahlungen erforderlich gemacht. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit Eingaben jeweils datiert vom 17. Oktober 2008 (persönlich überreicht am 20. Oktober 2008) erhob der steuerliche Vertreter des Bf gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 Berufung (nunmehr Beschwerde).

Begründend führte der steuerliche Vertreter aus:

*"Sachverhalt:*

*Mit Bescheiden vom 11. 9. 2001 (Einkommensteuer 2000), 20.6.2002 (Einkommensteuer 2001), 28.4.2003 (Einkommensteuer 2002), 2.3.2004 (Einkommensteuer 2003), 28.2.2005 (Einkommensteuer 2004), 23.2.2006 (Einkommensteuer 2005) und vom 1.3.2007 (Einkommensteuer 2006) wurden die seinerzeitigen Arbeitnehmerveranlagungen antragsgemäß durchgeführt. Die Bescheide wurden rechtskräftig.*

*Mit den im Betreff angeführten Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren werden die Einkommensteuerverfahren wieder aufgenommen und ergingen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide. Aus diesen resultieren auch die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen.*

*Begründend wird vermerkt, dass vom Dienstgeber ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden wäre.*

*Begründung:*

*Neue Tatsachen*

*Das Finanzamt begründet die Wiederaufnahme der Verfahren damit, dass bei der Fa. A.GmbH Aufzeichnungen über nicht versteuerte Lohnzahlungen gefunden wurden.*

*Die – hier nicht näher überprüfbaren- Tatsachen die im Verfahren der A.GmbH hervorkamen, haben aber nicht zwangsweise eine Auswirkung auf das Einkommensteuerverfahren. Dazu ist festzuhalten, dass das Lohnsteuerverfahren des Dienstgebers und das Einkommensteuerverfahren des Dienstnehmers verschiedene Verfahren sind.*

*Mangels Haftung des Dienstnehmers für die Lohnsteuer bewirken Eingriffe im Lohnsteuerverfahren des Dienstgebers nicht automatisch einen Wiederaufnahmegrund im Einkommensteuerverfahren des Dienstnehmers.*

*Die nicht berechnete und abgeführtste Lohnsteuer ist im Lohnsteuerverfahren des Dienstgebers mittels Haftungsbescheid geltend zu machen.*

*Ermessensübung:*

*Die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO ist eine Ermessensentscheidung der Behörde. Dieses Ermessen ist entsprechend zu üben und auch zu begründen.*

*Im Rahmen der Ermessensübung hätte die Behörde auch auf die Sparsamkeit der Verwaltung Bedacht nehmen müssen. Ist nach Lage des Falles davon auszugehen, dass eine sich aus einer Wiederaufnahme des Verfahrens ergebende Nachforderung zur Gänze unbillig im Sinne des § 236 BAO ist, ist eine Wiederaufnahme zu unterlassen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Rz 46ff).*

*Dies ist im vorliegenden Fall zweifellos gegeben.*

*Die Dienstnehmer kann davon ausgehen, dass seine ihn betreffenden Lohnsteuern und sonstigen Abgaben vom Dienstgeber ordnungsgemäß berechnet und abgeführt werden; daher haftet auch ausschließlich der Dienstgeber gemäß § 82 EStG dafür. Nur in bestimmten Ausnahmefällen hat der Gesetzgeber eine Pflichtveranlagung für den Dienstnehmer vorgesehen.*

*Nach ständiger Judikatur ist von einer sachlichen Unbilligkeit dann auszugehen, wenn das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Dies bedeutet, dass im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 236, RZ 11 und dort zit. Judikatur).*

*Die Nachforderung von vor bzw seit Jahren vom Dienstgeber nicht abgeführt Lohnsteuer in existenzbedrohender Höhe trifft die oben angeführte Definition wohl im Kern.*

*Die Wiederaufnahme der Verfahren ist aus den angeführten Gründen daher unzulässig und damit rechtswidrig.*

*Einkommensteuerverfahren:*

*Haftung Dienstgeber:*

*Die Bestimmungen der § 82 und 83 EStG konstruieren die Steuerschuld der Lohnsteuer als Schuld ohne Haftung. Zwar schuldet der Dienstnehmer die Steuer, er haftet dafür aber nicht. Selbst bei positivem Wissen des Dienstnehmers entsteht keine Haftung (Doralt, EStG, § 83 Rz 1).*

*Dass der Dienstgeber die Lohnsteuer nicht abgeführt hat, darf nicht dem Dienstnehmer angelastet werden. Der Dienstnehmer besitzt keine wie immer geartete rechtliche Eingriffsmöglichkeit in seine Lohnabrechnung. Es wird ihm ein Arbeitslohn ausbezahlt.*

*Welche verwaltungsrechtlichen Möglichkeiten kann er wahrnehmen, wenn sein Dienstgeber nicht die entsprechenden Abgaben abführt? Das Gesetz sieht kein wie immer geartetes Instrument des legalen Eingriffs für den Dienstnehmer vor.*

*Nebenbei sei an die Drucktheorie des Arbeitsrechts erinnert (siehe beispielsweise: Löschnigg 10, Arbeitsrecht. S 67ff): beschwert sich ein Dienstnehmer – bei welcher Stelle auch immer – wird er wohl davon ausgehen können seinen Arbeitsplatz zu verlieren. Damit ist er aber in seiner Existenz bedroht. Welche Möglichkeiten hat er also?*

*Die sogenannte Nachholwirkung der Veranlagung ist daher auch aus gleichheitsrechtlicher Sicht äußerst bedenklich, zumindest im Hinblick auf krasse Versäumnisse des Dienstgebers (siehe Doralt, EStG, § 83, Rz 4).*

*Aber auch im Hinblick auf etwaige Einbringungsmaßnahmen beim Dienstgeber ist die Inanspruchnahme des Dienstnehmers insoweit jedenfalls unzulässig.*

*Über das Vermögen des Dienstgebers wurde das Konkursverfahren eröffnet. Im Rahmen dieses Konkursverfahrens wurde ein Zwangsausgleichsantrag gestellt. Über diesen wurde noch nicht rechtskräftig abgesprochen. Dies bedeutet aber für das Veranlagungsverfahren, dass die endgültige potentielle Steuerschuld noch gar nicht feststeht. Werden im Rahmen des Zwangsausgleichsverfahrens Zahlungen an die Behörde getätigt, so vermindern diese sofort auch – jedenfalls quotenmäßig – die Steuerschuld des Bf..*

*Damit wird aber die volle Vorschreibung der Einkommensteuer rechtswidrig, da es diesbezüglich dadurch zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung kommt.*

*Neuer oder berichtigter Lohnzettel:*

*Nach Auskunft des Dienstgebers hat dieser keine geänderten oder neuen Lohnzettel übermittelt. Nach § 84 EStG hat ausschließlich der Arbeitgeber die Verpflichtung zur Übermittlung von Lohnzettel.*

*Es wäre daher bekannt zu geben, welcher Dienstgeber die geänderten Lohnzettel übermittelt hat.*

*Eine Änderung oder Korrektur seitens der Behörde im Rahmen einer Betriebsprüfung ist im Gesetz nicht vorgesehen. Dies wohl vor dem Hintergrund, dass ausschließlich der Arbeitgeber für die Abfuhr der Lohnsteuer haftet. Ergeben sich im Rahmen von Überprüfungen durch die Behörde Nachzahlungen an Lohnsteuer sind diese im Rahmen eines Haftungsverfahrens dem Dienstgeber vorzuschreiben. Eine Änderung der Lohnzettel und daran anschließend die Neuaufrollung des Besteuerungsverfahrens des Dienstnehmers ist vom Gesetz nicht gedeckt.*

*Rechtliches Gehör:*

*Festzustellen ist, dass dieser Bescheid ohne jegliche Möglichkeit zur Stellungnahme oder ähnliches ausgestellt wurde. Laut Begründung wurden nicht "versteuerte Lohnzahlungen" entdeckt. Wie immer diese auch entdeckt wurden, eine Möglichkeit die Art und Weise*

der Berechnung oder selbst die bloße Überprüfbarkeit auf Stichhaltigkeit wurde nicht zur Kenntnis gebracht damit gegebenenfalls dazu Stellung genommen hätte werden können.

Die Bekanntgabe einer Tatsache in einer strafrechtlichen Vernehmung kann wohl nicht als rechtliches Gehör im Veranlagungsverfahren gewertet werden.

Bemessungsgrundlage:

Mangels rechtlichen Gehörs kann auch die Bemessungsgrundlage nicht nachvollzogen werden. Üblicherweise werden bei den Prüfungen der Dienstgeber die ausbezahlten Beträge als Nettobeträge gewertet und die lohnabhängigen Abgaben und Beiträge durch Rückrechnung auf die Bruttobemessungsgrundlage ermittelt.

Diese Berechnungsmethode kann jedoch im Falle der Vorschreibung der Steuer an den Dienstnehmer nicht angewendet werden. Dies deshalb, da im Bereich der nichtbetrieblichen Einkünfte das Zuflußprinzip des § 19 EStG zur Anwendung gelangt. Es kann dem Dienstnehmer keine Steuer von einem Betrag vorgeschrieben werden, der ihm nicht zugeflossen ist. Es ist daher davon auszugehen, dass die vorgeschriebene Einkommensteuer weit überhöht vorgeschrieben wurde.

Da die genauen Bemessungsgrundlagen nicht bekannt sind, können diesbezüglich auch keine tieferen Ausführungen getroffen werden.

Antragsveranlagung:

Die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften regelt § 41 Abs. 1 EStG. Keine der Voraussetzungen liegen in Fall des Bf vor. Nach ständiger Rechtsprechung kann daher im Falle der Antragsveranlagung des § 41 Abs. 2 EStG im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens der Antrag zurückgezogen werden (siehe beispielsweise: UFS, Außenstelle Wien GZ RV/0677-W/03). Durch die Wiederaufnahme des Verfahrens kehrt das Verfahren in seinen ursprünglichen Zustand zurück. Daher kann im wiederaufgenommenen Verfahren der Antrag wiederum zurückgezogen werden.

Es wird daher der seinerzeitige Antrag auf Veranlagung vollinhaltlich zurückgezogen."

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter des Bf nachstehende Anträge (exemplarisch dargestellt für das Jahr 2006):

"Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Berufungsbehörde möge den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 ersatzlos aufheben und den bisherigen Rechtsstand wiederherstellen.

Einkommensteuerverfahren

1. Der seinerzeitige Antrag auf Durchführung einer Antragsveranlagung (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2000 bis 2006 wird vollinhaltlich zurückgezogen, eine Veranlagung hat daher zu unterbleiben und der Einkommensteuerbescheid möge ersatzlos behoben werden.

*In eventu*

*2. Die Berufungsbehörde möge den Einkommensteuerbescheid beheben und den Rechtsstand gemäß dem Einkommensteuerbescheid vom 1.3.2007(2006) wiederherstellen.*

*Für sämtliche Verfahren:*

*Es wird die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt."*

In der Folge erließ das Finanzamt Bescheide gem. § 299 BAO jeweils datiert vom 19. Februar 2009 betreffend die Jahre 2000 bis 2006 mit nachstehendem Inhalt (exemplarisch wird hier der Bescheid für das Jahr 2006 dargestellt):

*"Bescheid*

*Aufhebung gem. § 299 BAO betreffend Bescheid über Einkommensteuer 2006*

*Begründung: Ihrem Berufungsantrag wird stattgegeben.*

*Es liegt kein Tatbestand für eine Pflichtveranlagung im Sinne des § 41 EStG vor.*

*Auf Grund Ihrer Berufung vom 20.10.2008 werden daher zuerst der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zum Einkommensteuerbescheid 2000 vom 16.9.2008 und der Einkommensteuerbescheid vom 16.9.2008 aufgehoben.*

*Zur Information: In einem weiteren Arbeitsschritt wird dann in den nächsten Tagen auch der Einkommensteuerbescheid vom 1.3.2007 (Erstbescheid) aufgehoben.*

*Wenn die Bestimmungen des § 205 BAO erfüllt sind, ergeht zu diesem Bescheid ein Anspruchszinsenbescheid (ein weiterer Erstbescheid)....."*

Ebenso ergingen am 27. Februar 2009 nachstehende Bescheide für die Jahre 2000 bis 2006 (Beispiel betreffend das Jahr 2006):

*"Bescheid*

*Aufhebung gem. § 299 BAO betreffend Bescheid über Einkommensteuer 2006*

*Begründung:*

*Es liegt kein Tatbestand für eine Pflichtveranlagung im Sinne des § 41 EStG vor..."*

Mit Eingabe vom 22. April 2009 erhob der steuerliche Vertreter des Bf. gegen die Bescheide gem. § 299 BAO betreffend Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2006 (datiert vom 27. Februar 2009) Beschwerde. Begründend wurde ausgeführt:

*"Sachverhalt:*

*Mit Bescheiden vom 11. 9. 2001 (Einkommensteuer 2000), 20.6.2002 (Einkommensteuer 2001), 28.4.2003 (Einkommensteuer 2002), 2.3.2004 (Einkommensteuer 2003), 28.2.2005 (Einkommensteuer 2004), 23.2.2006 (Einkommensteuer 2005) und vom 1.3.2007 (Einkommensteuer 2006) wurden die seinerzeitigen Arbeitnehmerveranlagungen 2000 bis 2006 antragsgemäß durchgeführt. Die Bescheide wurden jeweils rechtskräftig.*

*Mit Wiederaufnahmebescheiden vom 16.9.2008 wurden die oben genannten Verfahren wieder aufgenommen und neue Sachbescheide der betreffenden Jahre erlassen. Gegen sämtliche Bescheide (jeweils hinsichtlich der Wiederaufnahme des betreffenden Jahres als auch gegen den jeweiligen Sachbescheid) wurde fristgerecht berufen. Mit Bescheiden gem. § 299 BAO vom 19.2.2009 wurde den Berufungen sowohl jeweils gegen die Wiederaufnahme als auch hinsichtlich der Sachbescheide stattgegeben.*

*Mit dem im Betreff angeführten Bescheiden gem. § 299 BAO werden nun die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide behoben, da kein Tatbestand für eine Pflichtveranlagung vorläge.*

*Begründung:*

*Aufhebung gem. § 299 BAO*

*Gemäß § 299 BAO kann die Behörde einen Bescheid beheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß § 302 Abs. 1 BAO ist dies innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des Bescheides möglich.*

*Durch die Behebung sämtlicher Bescheide vom 16.9.2008 (Wiederaufnahme und Sachbescheide) gem. § 299 BAO vom 19.2.2009 tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Daher gelten wieder die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide. Wie sich schon aus dem Sachverhalt ergibt, ist bei allen diesen Sachbescheiden die Jahresfrist abgelaufen.*

*Weiters ist zu bemerken, dass es sich um eine Antragsveranlagung handelt und nicht um einen Pflichtveranlagungstatbestand, sodass auch eine weitere notwendige Voraussetzung (inhaltlich falscher Spruch) des § 299 BAO nicht erfüllt ist.*

*Eine Aufhebung gem. § 299 BAO ist daher nicht mehr möglich und rechtswidrig."*

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter den Antrag die Berufungsbehörde möge die Bescheide des Finanzamtes gem. § 299 BAO jeweils betreffend Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2006 vom 27.2.2009 ersetztlos beheben und den bisherigen Rechtstand wiederherstellen. Weiters wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Mit Bescheid vom 5. Dezember 2011 wurde die Berufung vom 22. April 2009 gegen die Bescheide gem. § 299 BAO betreffend Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2006, alle vom 27.2.2009 gem. § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt:

*"Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufung aus folgendem Grund nicht zulässig ist:*

*Die Berufungen vom 22.4.2009 "gegen Bescheide gem. § 299 BAO betreffend Einkommensteuer der Jahre 2000-2006 vom 27.2.2009" werden gem. § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen.*

Den von der Berufung bekämpften "Verwaltungsakten" kommt keine Bescheidqualität zu, als "Nicht-Bescheide" sind sie als gegenstandslos und keine rechtliche Wirkung entfaltend anzusehen, weshalb auch ihre Bekämpfung nicht möglich ist.

Den bekämpften "Bescheiden" mangelt es zunächst am Spruch.

Unter der Überschrift "Bescheid" folgt eine weitere, unterstrichene Überschrift: "Aufhebung gem. § 299 BAO betreffend Bescheid über die Einkommensteuer 2000 (bzw. für jedes Kalenderjahr bis inklusive 2006)".

Für jedes Veranlagungsjahr sind mit Datum 19.2.2009 und 28.2.2009 "Bescheide" mit derartigen Betitelungen bzw Überschriften ergangen. Diese "Bescheide" unterscheiden sich in der folgenden "Begründung" beträchtlich.

Der erste "Bescheidtyp" führt wie folgt aus:

"Begründung (unterstrichen):

*Ihrem Berufungsantrag wird stattgegeben.*

Es liegt kein Tatbestand für eine Pflichtveranlagung im Sinne des § 41 EStG vor. Auf Grund Ihrer Berufung vom 20.10.2008 werden daher zuerst der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zum Einkommensteuerbescheid 200 vom 16.9.2008 und der Einkommensteuerbescheid vom 16.9.2008 aufgehoben".

Die "Begründung" des zweiten Typs ist kürzer:

"Es liegt kein Tatbestand für eine Pflichtveranlagung im Sinne des § 41 EStG vor."

Beide "Bescheide" sind mit der für Erstbescheide üblichen Rechtsmittelbelehrung versehen.

Die Nichtigkeit der "Bescheide" des zweiten Typs liegt klar auf der Hand, hier ist nämlich nicht einmal aus der "Begründung" zu ersehen, welche Bescheide aufgehoben werden sollen, sodass ihr normativer Wille, überhaupt erst recht im Zusammenhang mit der "Serie" des ersten "Typs", unklar erscheinen muss.

Hinsichtlich der Bescheide des ersten Typs kann ein solcher Wille zumindest aus der "Begründung" gefolgt werden.

Ein solches Verfahren ist für den Fall, dass Spruch und Form nicht genügend Anhaltspunkte für die Erforschung des behördlichen Willen ergeben, im vorliegenden Fall für die Frage, welche Bescheide aufgehoben werden sollen, nicht nur zulässig, sondern sogar geboten (vgl. Stoll BAO-Kommentar 918f).

Tatsächlich bietet die "Begründung" für die Bestimmung des gemeinten Bescheides gewisse Anhaltspunkte.

Allerdings führt die Heranziehung dieser "Begründung" zu weiteren, schwerwiegenden Unklarheiten. Der erste Satz der Begründung nämlich spricht völlig eindeutig und unzweifelhaft davon, einer Berufung stattzugeben, was im dritten Satz sogar hinlänglich konkretisiert wird, nämlich sowohl hinsichtlich der eingebrachten Berufung als auch der

*bekämpften Bescheide. Dies wiederum steht mit der Intention der anstelle des Spruches stehenden Überschrift, wonach es sich um eine Aufhebung gem. § 299 BAO handeln soll, in unlösbarem Widerspruch.*

*Eine Wertung des gesamten "Bescheides" als Berufungsvorentscheidung kann nicht in Betracht kommen, da eine Umdeutung eines klaren Spruches unzulässig ist (VwGH 15.9.80, 633/79; gegen den Versuch, den ersten Satz der "Begründung" als Spruch anzusehen, spricht ebenfalls der erklärte Behördewille der Rechtsmittelbelehrung, die eindeutig auf einen Erstbescheid abstellt).*

*Dazu kommt, dass die "Bescheide" bekanntlich für jedes Jahr in doppelter Form, in zwei Varianten erlassen wurden, was auch hinsichtlich der "Bescheide" des ersten Typs, den Behördewillen völlig verunklart.*

*Sohin sind alle von der Berufung bekämpften "Bescheide", selbstverständlich beiden Typs, in Ihrem Inhalt von essentieller Unklarheit, sodass das Vorliegen eines bescheidmäßigen Abspruches zu verneinen ist."*

Mit Bescheid vom 5. Dezember 2011 wurde der Antrag des Bf eingebbracht am 20.10.2008 betreffend Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerbescheid 2000 (Bescheid vom 11.9.2001), Einkommensteuerbescheid 2001 (Bescheid vom 20.6.2002), Einkommensteuerbescheid 2002 (Bescheid vom 28.4.2003) Einkommensteuerbescheid 2003 (Bescheid vom 2.3.2004), Einkommensteuerbescheid 2004 (Bescheid vom 28.2.2005), Einkommensteuerbescheid 2005 (Bescheid vom 23.2.2006) und Einkommensteuerbescheid 2006 (Bescheid vom 1.3.2007) abgewiesen.

Begründung:

*"Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000-2006 erfolgten zu Recht.*

*Der Umstand, dass Aufzeichnungen über nicht versteuerte Lohnzahlungen gefunden wurden, worauf berichtigte, im gegenständlichen Einkommensteuerverfahren zu berücksichtigende Lohnzettel ausgestellt wurden, stellt sehr wohl eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 BAO dar, sodass im Rahmen der gebotenen Ermessensübung die Wiederaufnahme des Verfahrens durchzuführen war."*

Mit Berufungsvorentscheidungen jeweils datiert vom 5.12.2011 wurde den Berufungen vom 17.10.2008 (eingebbracht am 20.10.2008) gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2006 stattgegeben. Begründend wurde ausgeführt, dass den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2006 (alle Bescheide vom 16.9.2008) dahingehend stattgegeben wird, dass nach Antragszurückziehung kein Tatbestand für eine Pflichtveranlagung gem. § 41 EStG 1988 vorliegt.

In der Eingabe vom 28.12.2011 stellte der steuerliche Vertreter des Bf folgenden Antrag:

Mittels Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 5.12.2011, zugestellt am 7.12.2011, wurde hinsichtlich der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide

2000-2006 seitens des Finanzamtes entschieden. Der steuerliche Vertreter des Bf stellte daher einen Antrag auf Vorlage dieser Berufung an die Berufungsbehörde II. Instanz.

**"Sachverhalt:**

*Ergänzend zum in der Berufung geschilderten Sachverhalt wird ausgeführt, dass mit Bescheid gem. § 299 BAO vom 19.02.2009 den Berufungen hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuerbescheide 2000 – 2006 vollinhaltlich stattgegeben wurde. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft und wurden niemals mit Rechtsmittel bekämpft.*

**Begründung:**

*Durch die Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO vom 19.02.2010 sind die Wiederaufnahmebescheide sowie die damit verbundenen Einkommensteuerbescheide 2000-2006 vom 16.9.2008 gegen die sich die ursprünglichen Berufungen gerichtet haben, aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.*

*Da den Berufungen über die Wiederaufnahmebescheide stattgegeben wurde, sind die bezughabenden Einkommensteuerbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Eine Entscheidung über diese ist daher rechtlich nicht mehr möglich.*

*Auf die sonstigen Argumente in der Berufung wird hingewiesen.*

*Die Berufungsanträge werden dahingehend korrigiert, dass sie lauten wie folgt:*

**Es wird beantragt:**

1.) *Die Berufungsbehörde möge die Einkommensteuerbescheide 2000 -2006 alle vom 16.9.2008 beheben bzw dahingehend abändern, dass der Rechtsstand gemäß den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden wieder hergestellt wird.*

*In eventu*

2.) *werden die seinerzeitigen Anträge auf Antragsveranlagung 2000-2006 vollinhaltlich zurückgezogen."*

Ebenso wurde in der Eingabe vom 28.12.2011 nachstehender Antrag gestellt:

Mittels Berufungsvorentscheidung – "Bescheid"- vom 5.12.2011, zugestellt am 7.12.2011, wurde hinsichtlich der Berufungen vom 17.10.2008 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer der Jahre 2000-2006 seitens des Finanzamtes entschieden. Der steuerliche Vertreter des Bf. stellte einen Antrag auf Vorlage dieser Berufung an die Berufungsbehörde II. Instanz.

*"In eventu erhebe ich das Rechtsmittel der Berufung und bekämpfe den obzitierten Bescheid vollinhaltlich.*

**Sachverhalt:**

*Ergänzend zum in der Berufung geschilderten Sachverhalt wird ausgeführt, dass mit Bescheid gem § 299 BAO vom 19.02.2009 den Berufungen hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuerbescheide 2000-2006*

*vollinhaltlich stattgegeben wurde. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft und wurden niemals mit Rechtsmittel bekämpft.*

*Der nunmehrige "Bescheid" stellt wohl eine Berufungsvorentscheidung dar. Aus rechtlicher Vorsicht wurde aber auch ein Berufungsbegehrten formuliert.*

*Begründung:*

*Durch die Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO vom 19.2.2010 sind die Wiederaufnahmbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Über die Berufungen ist daher bereits, im stattgebenden Sinne, entschieden worden. Es liegt somit res judicata vor. Weitere Entscheidungen durch das Finanzamt sind nicht mehr möglich.*

*Weiters ist zu bemerken, dass als Aufhebungsgrund die Übermittlung eines berichtigten oder neuen Lohnzettels im ursprünglichen Bescheid angeführt wurde. Nunmehr wird mit einem vollkommen anderen Wiederaufnahmegrund argumentiert. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht zulässig.*

*Auch der ursprünglich herangezogene Wiederaufnahmegrund ist nicht gegeben. Es wurde seitens des Dienstgebers für die bezughabenden Jahre niemals ein neuer Lohnzettel ausgestellt. Die Wiederaufnahme war daher schon ursprünglich aus diesem Grund unzulässig.*

*Es wird daher beantragt:*

*1.) Die Rechtsmittelbehörde möge den "Bescheid" vom 5.12.2011 zugestellt am 7.12.2011 ersatzlos beheben und*

*2.) möge der ausgewiesene Rückstand aus den oben bezeichneten Einkommensteuern auf dem Steuerkonto ausgebucht werden.*

*3) in eventu.*

*Möge mein Vorbringen als Berufung gewertet werden und der Bescheid vom 5.12.2011 ersatzlos behoben werden; und*

*4) möge der ausgewiesene Rückstand aus den oben bezeichneten Einkommensteuern auf meinem Steuerkonto ausgebucht werden."*

Mit Bericht vom 17. Dezember 2013 (elektronisch zugeteilt im Jahr 2014) legte das Finanzamt die oa Berufungen vom 17. Oktober 2008 (nunmehr als Beschwerden zu bezeichnen) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In diesem Bericht beantragte das Finanzamt im Falle einer stattgebenden Berufungsentscheidung und der damit verbundenen Erstellung von neuen Erstbescheiden zu den Einkommensteuerveranlagungen 2000-2006 man möge das Pendlerpauschale berichtigten. Mit den Arbeitnehmerveranlagungen 2000-2006 hat der Bf immer ein großes Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab 20 Kilometer beantragt, obwohl die kürzeste Wegstrecke zwischen seiner Wohnung ( B. ) und der Arbeitsstätte ( Adr.1 ) weniger als 20 Kilometer beträgt.

Mit Eingabe (Fax) vom 27. Jänner 2016 zog der steuerliche Vertreter des Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

#### **I. Bescheide gem. § 299 BAO (jeweils datiert vom 19. Februar 2009 bzw 27. Februar 2009):**

Rechtliche Ausführungen:

§ 93 Abs. 2 BAO lautet:

*"Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht."*

Enthält eine Erledigung nicht alle in den §§ 96 bzw 93 geforderten Teile, so führt dies teils zum Verlust der Bescheideigenschaft ("Nichtbescheid"), teils (nur) zur Rechtswidrigkeit der Erledigung.

Zu den unverzichtbaren Bestandteilen eines Bescheides gehören die Bezeichnung der Behörde (§ 96 BAO), der Spruch (§ 93 Abs. 2 BAO) sowie (nach Maßgabe des § 96 BAO) die Unterschrift (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 93 Tz 22; VwGH 14.12.2000, 95/15/0171; 28.9.2004, 2002/14/0035; VwGH 21.12.2005, 2004/14/0111).

Fehlt der Spruch, so liegt kein Bescheid vor.

Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der normative (rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (s. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 93 Tz 5 und die dort angeführte Judikatur).

Der Spruch hat auch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (somit den Bescheidadressaten).

Erledigungen ohne Spruch (somit ohne normativen Inhalt) sind keine Bescheide (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064).

Mit Bescheidbeschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Beschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (Ritz, BAO 5, § 260 Tz 8; VwGH 11.11.2010, 2010/17/0066).

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies:

#### **1. Bescheide gem. § 299 BAO jeweils datiert vom 19. Februar 2009:**

Im vorliegenden Fall erließ das Finanzamt zunächst mit Bescheiden jeweils datiert vom 19. Februar 2009 nachstehende Bescheide gem. § 299 BAO für die Jahre 2000 bis 2006 mit nachstehendem Inhalt (exemplarisch dargestellt für das Jahr 2006):

*"Bescheid*

*Aufhebung gem. § 299 BAO betreffend Bescheid über Einkommensteuer 2006  
(unterstrichen)*

*Begründung (unterstrichen):*

*Ihrem Berufungsantrag wird stattgegeben.*

*Es liegt kein Tatbestand für eine Pflichtveranlagung im Sinne des § 41 EStG vor. Auf Grund Ihrer Berufung vom 20.10.2008 werden daher zuerst der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zum Einkommensteuerbescheid 2000 vom 16.9.2008 und der Einkommensteuerbescheid vom 16.9.2008 aufgehoben.*

*Zur Information: In einem weiteren Arbeitsschritt wird dann in den nächsten Tagen auch der Einkommensteuerbescheid vom 1.3.2007 (Erstbescheid) aufgehoben."*

## **2. Bescheide gem. § 299 BAO jeweils datiert vom 27. Februar 2009:**

In weiterer Folge ergingen für die Jahre 2000 bis 2006 jeweils datiert mit 27. Februar 2009 Bescheide gem. § 299 BAO (exemplarisch dargestellt für das Jahr 2006):

*"Aufhebung gem. § 299 BAO betreffend Bescheid über Einkommensteuer 2006  
(unterstrichen)*

*Begründung:*

*Es liegt kein Tatbestand für eine Pflichtveranlagung im Sinne des § 41 EStG vor."*

Beide "Bescheide gem. § 299 BAO" sind mit der für Erstbescheide üblichen Rechtsmittelbelehrung versehen.

Mit Eingabe vom 22. April 2009 erhob der steuerliche Vertreter des Bf gegen die oa Bescheide jeweils datiert vom 27.2.2009 Beschwerde, welche mit Zurückweisungsbescheid gem. § 273 Abs. 1 BAO als nicht zulässig zurückgewiesen wurde. Im Wesentlichen wird in der Begründung ausgeführt, dass den von der "Berufung" (nunmehr Beschwerde) bekämpften Verwaltungsakten keine Bescheidqualität zukommt. Als "Nicht-Bescheide" sind sie als gegenstandslos und keine rechtliche Wirkung entfaltend anzusehen, sodass auch ihre Bekämpfung nicht möglich ist.

Nach Ansicht des BFG genügen die Aufhebungsbescheide sowohl vom 19. 2.2009 als auch vom 27.2.2009 nicht den Anforderungen des § 299 BAO bzw der Anforderung an einen schriftlichen Bescheid gem. § 93 BAO.

Dies aus nachstehenden Gründen:

Ad 2.) Bei diesem Bescheidtyp ist – wie auch das Finanzamt im Zurückweisungsbescheid vom 5.12.2011 ausgeführt hat – nicht einmal aus der Begründung zu ersehen, welche Bescheide aufgehoben werden, sodass der normative Wille unklar erscheint. Dies insbesondere auch im Zusammenhang mit dem unter Punkt 1 dargestellten "Bescheidtyp".

Zudem wurden die "Bescheide" gem. § 299 BAO für jedes Jahr in doppelter Form in zwei Varianten erlassen. Damit wird aber der Behördenwille auch hinsichtlich des ersten Bescheidtyps völlig verunklart.

Ad 1.) Auch bei diesem Bescheidtyp ist der Spruch nicht eindeutig. Die Begründung bietet aber zumindest gewisse Anhaltspunkte für die Bestimmung der Bescheide, die aufgehoben werden sollen.

Jedoch ergibt sich aus der Begründung eine weitere Unklarheit nämlich, dadurch dass der erste Satz der Begründung eindeutig und auch unzweifelhaft davon spricht, dass "dem Berufungsantrag stattgegeben" wird, dies wird sogar im dritten Satz hinsichtlich der eingebrachten Berufung als auch der bekämpften Bescheide konkretisiert. Dies wiederum steht aber im unlösbaren Widerspruch dazu, dass es sich bei dem Bescheid um eine Aufhebung gem. § 299 BAO handeln soll.

Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen; es sei denn, dass zwischen Spruch und Begründung Widersprüche bestehen oder zumindest nicht ausgeschlossen sind (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 92 Tz 7).

Die Begründung der Erledigungen vom 19.2.2009 ist aufgrund der Widersprüchlichkeit zur Deutung des Spruches nicht geeignet.

Da somit die als Aufhebungsbescheide intendierten Erledigungen in ihrem Inhalt von essentieller Unklarheit sind, muss das Vorliegen eines bescheidmäßigen Abspruches verneint werden.

Der normative Inhalt des Spruches ist so unklar, dass dies einem Fehlen des Spruches gleichkommt. Es erfolgte durch die "Nichtbescheide" daher keine Aufhebung der im vorliegenden Rechtsmittelverfahren angefochtenen Bescheide.

Das BFG hat nun über die Zulässigkeit der Wiederaufnahmen hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 abzusprechen.

## **II. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006:**

Mit Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 jeweils datiert vom 16.9.2008 begründete das Finanzamt seine Wiederaufnahme wie folgt:

*"Das Verfahren war gemäß § 303(4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde."*

In den mit gleichem Datum ergangenen neuen Sachbescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 wurde wie folgt begründet:

*"Im Zuge von Hausdurchsuchungen bei der Fa. A.GmbH wurden Aufzeichnungen über nicht versteuerte Lohnzahlungen entdeckt. Diese neu hervorgekommene Tatsache sei dem Bf. anlässlich der mit ihm aufgenommenen Niederschrift bekanntgegeben worden und habe die Ausstellung von neuen Lohnzetteln mit Ansatz der insgesamt vom Arbeitgeber des Bf erhaltenen Lohnzahlungen erforderlich gemacht. Die Wiederaufnahme*

*sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden."*

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit.a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Bestimmung des § 307 Abs. 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.

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Bescheid einer Begründung (vgl. § 93 BAO). Diese Begründung hat die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen sind. Weiters muss auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides dargelegt werden. Neben diesen zwei Erfordernissen hat die Begründung auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände zu enthalten (siehe Ritz, BAO<sup>5</sup>, Tz 3 zu § 307 und die dort zitierte Judikatur, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2943, Orac 1994). Eine bloß schematische, floskelhafte Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall anwenden ließe, ist dabei nicht ausreichend. Allerdings wird die Begründung des Ermessens dann nicht fehlerhaft sein, wenn in Fällen einer offensichtlichen Verletzung der Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem Interesse der Allgemeinheit an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet und zudem dargelegt wird, dass auch unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit (welches Tatbestandsmerkmal sich auf die Interessen des Abgabepflichtigen bezieht) in Anbetracht der Rechtsverletzung des Abgabepflichtigen die gebotene Interessensabwägung zu einem Übergewicht der Gründe der Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme und damit zu einer Richtigstellung der Besteuerung geführt hat (vgl Stoll, aaO, S 2944).

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind nach der oben angeführten Gesetzesbestimmung zwar miteinander zu verbinden, es handelt sich jedoch rechtlich um zwei voneinander getrennte Bescheide, die jeder für sich zu begründen sind und die auch jeder für sich einer Beschwerde zugänglich sind (siehe Ritz, aaO, Tz 7 zu § 307).

Im Wiederaufnahmebescheid ist bzw sind - wie eingangs ausführlich dargelegt - der Wiederaufnahmetatbestand bzw die -tatbestände und die Gründe für die gebotene Ermessensübung darzulegen. Im neuen Sachbescheid müssen die konkreten Änderungen gegenüber dem bisherigen Sachbescheid ausgeführt sein.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht - außer in den Fällen des § 278 BAO - immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abweisen.

Wie bereits dargestellt, ist die Wiederaufnahme von Amts wegen nur aus den im Gesetz angeführten Wiederaufnahmegründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als Gründe zur Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen jedoch die gemäß § 305 Abs 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die seitens der Abgabenbehörde 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. Das Verwaltungsgericht darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Abgabenbehörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen.

Aufgabe des Verwaltungsgerichtes bei einer Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte. Nicht geprüft werden darf jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung des Verwaltungsgerichtes auf die - auf diese Weise zu beurteilende - Sache des Finanzamtes schließt somit aus, dass das Verwaltungsgericht neue Wiederaufnahmegründe einführt und dadurch an Stelle der Abgabenbehörde, die gemäß § 305 Abs.1 BAO für die Wiederaufnahme zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt.

Verstößt das Verwaltungsgericht gegen diese Beschränkung auf die Sache des Beschwerdeverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das

Verwaltungsgericht daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Überträgt man diese Ausführungen auf den gegenständlichen Beschwerdefall, so ergibt sich Folgendes:

Die Wiederaufnahmebescheide der Jahre 2000 bis 2006 (jeweils datiert vom 16.9.2008) weisen als Begründung ausschließlich auf:

*"Das Verfahren war gemäß § 303(4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde."*

Tatsache ist jedoch, dass im gegenständlichen Fall vom Arbeitgeber des Bf. gar keine berichtigten bzw neuen Lohnzettel übermittelt wurden. Der vom Finanzamt im Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogene Wiederaufnahmegrund liegt daher nachweislich nicht vor.

Hieran können auch die Begründungsausführungen zu den (Sach)Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 nichts ändern, da der Begründungsmangel der bekämpften Bescheide auf Grund eines fehlenden Verweises in diesen auf die angeführten Begründungsausführungen in den Sachbescheiden nicht saniert werden kann.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass durch die in den Wiederaufnahmebescheiden seitens des Finanzamtes vorgenommene untaugliche Begründung nicht vom Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel ausgegangen werden kann. Das Finanzamt hat somit die Wiederaufnahme auf keinen im Gesetz vorgesehenen Wiederaufnahmegrund gestützt. Da die Wiederaufnahmebescheide auch keinen Verweis auf die Sachbescheide enthalten, ist der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 Folge zu geben und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes sind ersatzlos zu beheben.

### **III. Einkommensteuer 2000 – bis 2006:**

Mit der ersatzlosen Aufhebung dieser Bescheide scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 gemäß § 307 Abs 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus. Die Beschwerde gegen die Sachbescheide war daher als gegenstandslos (geworden) zurückzuweisen. Das Verfahren tritt somit wieder in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Es leben daher die jeweiligen Bescheide betreffend die Jahre 2000 bis 2006 wieder auf:

Einkommensteuerbescheid 2000 (Bescheid vom 11.9.2001), Einkommensteuerbescheid 2001 (Bescheid vom 20.6.2002), Einkommensteuerbescheid 2002 (Bescheid vom 28.4.2003) Einkommensteuerbescheid 2003 (Bescheid vom 2.3.2004), Einkommensteuerbescheid 2004 (Bescheid vom 28.2.2005), Einkommensteuerbescheid

2005 (Bescheid vom 23.2.2006) und Einkommensteuerbescheid 2006 (Bescheid vom 1.3.2007).

#### **IV. Antrag des Finanzamtes im Zuge der Vorlage der Beschwerden:**

Im Zuge der Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht stellte das Finanzamt den Antrag, dass im Falle einer stattgebenden Entscheidung und der damit verbundenen Erstellung von neuen Erstbescheiden 2000 bis 2006 das Pendlerpauschale berichtigt werden möge. Mit den Arbeitnehmerveranlagungen 2000 bis 2006 habe der Bf. immer ein großes Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab 20 Kilometer beantragt, obwohl die kürzeste Wegstrecke zwischen seiner Wohnung ( B. ) und der Arbeitsstätte ( Adr.1 ) weniger als 20 Kilometer beträgt.

Diesem Antrag des Finanzamtes kann nach Ansicht des BFG nicht entsprochen werden, da als Folge der ersatzlosen Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide der Jahre 2000 – 2006 die betroffenen (ursprünglichen) Erstbescheide wieder in (Rechts-) Kraft treten. Ein Eingreifen des BFG in diese rechtskräftigen Bescheide ist daher nicht möglich.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit einer 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.

Bei den zu lösenden Rechtsfragen handelt es sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, da das BFG in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtes folgt.

Wien, am 28. Jänner 2016