

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberatung, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO, Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 in der Sitzung am 19. Februar 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO und gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

2. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden aufgehoben.

3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) in beiden Spruchteilen unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Festgehalten wird zunächst, dass die gegenständliche, am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Für die Jahre 2000 bis 2005 wurden auf Antrag der Beschwerdeführerin (Bf), die, abgesehen vom Jahr 2000 mit landwirtschaftlichen Einkünften in Höhe von 0,00, ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, Einkommensteuerveranlagungen durchgeführt, die jeweils die folgenden Gutschriften an Einkommensteuer erbrachten:

2000	2001	2002	2003	2004	2005
-436,62 €	-517,87 €	-692,95 €	-1.207,33 €	-1.239,63 €	-455,41 €

Nach Abschluss dieser Einkommensteuerverfahren wurden in Zuge einer Hausdurchsuchung beim Arbeitgeber der Bf Unterlagen gefunden, denen zufolge der Arbeitgeber neben dem versteuerten Lohn auch Schwarzlöhne an die Arbeitnehmer bezahlt habe.

Das Finanzamt nahm in der Folge mit Bescheiden vom 18. September 2008 die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2000 bis 2005 mit der Begründung, es sei vom Arbeitgeber ein neuer oder berichtigter Lohnzettel übermittelt worden, wieder auf und setzte mit den in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheiden folgende Abgabennachforderungen fest:

	2000	2001	2002	2003	2004
Festg. ESt	625,28 €	683,42 €	565,27 €	310,86 €	1.425,90 €
bisher	-436,62 €	-517,87 €	-692,95 €	-1.207,33 €	-1.239,63 €
Nachford.	1.061,90 €	1.201,29 €	1.258,22 €	1.518,19 €	2.665,50 €

Begründend führt das Finanzamt weiters aus, dass die neu hervorgekommene Tatsache - die beim Arbeitgeber entdeckten Lohnzahlungen - der Bf anlässlich der mit ihr aufgenommenen Niederschrift bekanntgegeben worden sei und die Ausstellung neuer Lohnzettel mit Ansatz der insgesamt vom Arbeitgeber erhaltenen Lohnzahlungen erforderlich gemacht habe. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen verfügt worden, das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit überwiege das Interesse an der Rechtsbeständigkeit.

Die Bf erhab sowohl gegen die Wiederaufnahmsbescheide als auch gegen die neuen Sachbescheide Berufung (Beschwerde). Bezuglich Wiederaufnahme bringt die Bf vor, dass die - nicht näher überprüfbaren - Tatsachen, die im Verfahren des Arbeitgebers hervorgekommen seien, nicht zwangsläufig Auswirkungen auf ihr Einkommensteuerverfahren hätten. Das Lohnsteuer- und das Einkommensteuerverfahren seien verschiedene Verfahren. Mangels Haftung des Dienstnehmers für die Lohnsteuer bewirkten Eingriffe im Lohnsteuerverfahren nicht automatisch einen Wiederaufnahmsgrund im Einkommensteuerverfahren. Die nicht einbehaltene Lohnsteuer

sei beim Dienstgeber mittels Haftungsbescheid geltend zu machen. Weiters sei die Wiederaufnahme aus Ermessensüberlegungen zu unterlassen, weil eine Nachforderung von seit Jahren vom Dienstgeber nicht abgeföhrter Lohnsteuer in existenzbedrohender Höhe vorliege.

In Bezug auf die neuen Sachbescheide bringt die Bf vor, dass die Nichtabfuhr der Lohnsteuer durch den Dienstgeber nicht dem Dienstnehmer angelastet werden dürfe. Der Dienstnehmer habe keine Einflussmöglichkeit auf die Abgabenabfuhr durch den Dienstgeber, zumal er einem entsprechenden Druck des Dienstgebers ausgesetzt sei. Die Nachholwirkung der Veranlagung sei daher aus gleichheitsrechtlicher Sicht bedenklich. Auch im Hinblick auf das beim Arbeitgeber anhängige Konkursverfahren sei die Inanspruchnahme der Bf unzulässig, weil noch nicht feststehe, inwieweit es noch zu Zahlungen durch den Dienstgeber und damit zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung kommen werde. Ferner habe der Dienstgeber die Auskunft erteilt, keine geänderten oder neuen Lohnzettel übermittelt zu haben. Daher sei bekannt zu geben, welcher Dienstgeber geänderte Lohnzettel übermittelt habe. Eine Änderung oder Korrektur durch die Behörde sowie eine anschließende Neuaufrollung des Verfahrens beim Dienstnehmer seien im Gesetz nicht gedeckt.

Festzuhalten sei weiters, dass die neuen Sachbescheide ohne Möglichkeit zur Stellungnahme ausgestellt worden seien. Laut Begründung seien nicht versteuerte Lohnzahlungen entdeckt worden. Die Art und Weise der Berechnung oder die bloße Überprüfbarkeit auf Stichhaltigkeit seien nicht zur Kenntnis gebracht worden. Die Bekanntgabe einer Tatsache in einer strafrechtlichen Vernehmung könne wohl nicht als rechtliches Gehör im Veranlagungsverfahren gewertet werden.

Mangels rechtlichen Gehörs könne auch die Bemessungsgrundlage nicht nachvollzogen werden. Üblicherweise würden bei Prüfungen der Dienstgeber die ausbezahlten Beträge als Nettobeträge gewertet und die Lohnabgaben durch Rückrechnung auf den Bruttopreis ermittelt. Diese Berechnungsmethode könne bei Vorschreibung der Steuer an den Dienstnehmer nicht angewendet werden, weshalb davon auszugehen sei, dass die Steuer zu hoch vorgeschrieben worden sei. Da die genauen Bemessungsgrundlagen nicht bekannt seien, könnten dazu keine weiteren Aussagen getroffen werden.

Im vorliegenden Fall würden schließlich die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte nicht vorliegen. Der seinerzeitige Antrag auf Veranlagung werde daher vollinhaltlich zurückgezogen.

Das Finanzamt erließ mit Datum 2. Februar 2009 eine stattgebende Berufungsvorentscheidung und hob sowohl die Wiederaufnahmsbescheide als auch die neuen Sachbescheide auf. Die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung würden nicht vorliegen. Dem Antrag auf Zurückziehung der Antragsveranlagung werde stattgeben.

Mit Schreiben vom 3. März 2009 stellte die Bf den Antrag, die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2005 der Abgabenbehörde 2. Instanz vorzulegen. Dadurch, dass der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide stattgegeben worden sei,

sei das Verfahren in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der Erlassung dieser Bescheide befunden habe. Eine Absprache über die neuen Sachbescheide bzw. deren stattgebende Erledigung sei daher nicht mehr möglich gewesen. Die Berufung gegen die Sachbescheide sei vielmehr zurückzuweisen. Die im Rahmen dieser Berufung erfolgte Zurückziehung des Antrags auf Arbeitnehmerveranlagung sei damit obsolet. Es sei daher der Rechtsstand gemäß den seinerzeit eingereichten Einkommensteuerbescheiden wieder herzustellen.

Mit Bescheid vom 14. Juli 2009 hob das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2009, soweit darin der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide stattgegeben und diese Bescheide aufgehoben wurden, gemäß § 299 BAO auf. Unter einem wies das Finanzamt die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend „Einkommensteuer 2006“ als unbegründet ab. Die Wiederaufnahme sei zu Recht erfolgt. Der Umstand, dass Aufzeichnungen über nicht versteuerte Lohnzahlungen gefunden wurden, worauf berichtigte, im gegenständlichen Einkommensteuerverfahren zu berücksichtigende Lohnzettel ausgestellt wurden, stelle sehr wohl eine neu hervorgekommene Tatsache dar. Die stattgebende Erledigung der Berufung sei daher rechtsgrundlos erfolgt. Der Arbeitnehmer könne gemäß § 83 Abs. 2 EStG u.a. dann unmittelbar in Anspruch genommen werden, wenn eine Veranlagung auf Antrag durchgeführt werde, was zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme der Fall gewesen sei. Die nachträgliche Antragsrücknahme, die unzweifelhaft in der Absicht, einer Besteuerung schwarz ausbezahlter Bezüge zu entgehen, erfolgt sei, ändere daran nichts.

Mit Schreiben vom 14. August 2009 erhab die Bf gegen den gemäß § 299 BAO ergangenen Bescheid vom 14. Juli 2009 Berufung. Gemäß § 299 Abs. 2 BAO sei mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Konkret sei jedoch hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens kein neuerlicher Bescheid ergangen. Es werde nur über eine Wiederaufnahme betreffend „Einkommensteuer 2006“ entschieden, ein solcher Bescheid sei aber überhaupt nicht ergangen. Der angefochtene Bescheid sei daher unschlüssig, nicht nachvollziehbar und rechtswidrig. Sollte eine Rechtswidrigkeit nicht gegeben sein, werde die Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde 2. Instanz beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Dezember 2009 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid ab. Gleichzeitig berichtigte es den Bescheid vom 14. Juli 2009 insoweit, als die Berufung „gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2005“ als unbegründet abgewiesen werde; der Bf verkenne, dass die Erledigung vom 14. Juli 2009 zwei Bescheide enthalte, nämlich zum einen den Aufhebungsbescheid und zum anderen den Bescheid über die Abweisung der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide. Die Angabe „Einkommensteuer 2006“ sei irrtümlich erfolgt, es liege ein gemäß § 293 BAO berichtigbares Versehen vor.

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2010 beantragte die Bf, sämtliche Berufungen der Abgabenbehörde 2. Instanz vorzulegen. Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO

setze Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. Eine Begründung hiefür fehle dem angefochtenen Aufhebungsbescheid. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass der Arbeitgeber zwischenzeitig für das Kalenderjahr 2000 die Lohnsteuer voll bezahlt habe. In den Folgejahren sei im Rahmen eines Zwangsausgleichs des Nachfolgedienstgebers eine 20 % Quote entrichtet worden. Aus den Anrechnungsbestimmungen des § 214 BAO ergebe sich, dass die Lohnsteuer seitens des Dienstgebers voll getilgt worden sei. Die nochmalige Vorschreibung der Lohnsteuer an den Dienstnehmer sei daher nicht rechtens. Das Berufungsbegehren werde dahingehend geändert, die Einkommensteuerbescheide vom 18. September 2008 zu beheben und den Rechtszustand gemäß den seinerzeitigen Einkommensteuerbescheiden wieder herzustellen, in eventu würden die seinerzeitigen Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung zurückgezogen.

In der am 19. Februar 2014 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Bf vor, es sei nicht richtig, dass ihr Lohn zum Teil überwiesen und zum Teil bar ausbezahlt worden sei, vielmehr habe sie den gesamten Lohn bar erhalten. Lohnzettel habe sie nur wenige bekommen, auch das erst Monate später, weshalb ihr eine Überprüfung der Versteuerung des gesamten Lohnes nicht mehr möglich gewesen sei. Ferner habe die Lohnsteuerprüfung von netto auf brutto hochgerechnet und dadurch fiktive Zuflüsse versteuert.

Der Finanzamtsvertreter räumte ein, dass nicht der Arbeitgeber der Bf einen neuen bzw. berichtigten Lohnzettel übermittelt habe, sondern dass die GPLA einen solchen auf Grundlage der durchgeführten Erhebungen ausgestellt habe. Entscheidend sei aber, dass in Verbindung mit diesen Lohnzetteln eine neue materielle Rechtslage hervorgekommen sei. Dass die Bf von der unterlassenen Lohnversteuerung nichts gewusst habe, sei unglaublich. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer, etwa im Hinblick auf die Auswirkungen z.B. für die künftige Pensionsbemessung, in solchen Fällen einvernehmlich vorgehen würden. Die von der Behörde durchgeführten Erhebungen und Befragungen der Arbeitnehmer hätten sehr wohl ergeben, dass die Arbeitnehmer informiert gewesen seien. Hinsichtlich des Jahres 2000 habe der Arbeitgeber die Lohnsteuer mittlerweile entrichtet, weshalb der Beschwerde insoweit Folge zu geben wäre.

Die Bf wies darauf hin, dass ab dem Jahr 2001 im Rahmen der Insolvenz die Quote bezahlt worden und damit auch diese Lohnsteuer als entrichtet anzusehen sei. Sie habe dem Arbeitgeber die nachgezahlte Lohnsteuer aber nicht ersetzt. Weiters sei, da die Behörde laut Gesetz keinen Lohnzettel übermitteln dürfe, die Frage, wer den Lohnzettel übermittelt habe, sehr wohl ein entscheidender Faktor. Zum Beweis dafür, dass die Bf vom Vorgehen ihres Arbeitgebers nichts gewusst habe, werde die Einvernahme der Geschäftsführerin, Frau T, beantragt.

**Über die Beschwerden wurde erwogen:**

1. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (Ritz, BAO Kommentar<sup>5</sup>, § 299 Tz 10). Auch Berufungsvorentscheidungen sind Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz und daher gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufhebbar (Ritz, BAO Kommentar<sup>4</sup>, § 299 Tz 5).

Die vom angefochtenen Aufhebungsbescheid betroffene Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2009 hat den gegen die Wiederaufnahmsbescheide vom 18. September 2008 gerichteten Berufungen stattgegeben und diese Bescheide aufgehoben. Die Beurteilung der Frage, ob der Spruch dieser Berufungsvorentscheidung im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO nicht richtig ist, hängt daher davon ab, ob das Finanzamt mit den Bescheiden vom 18. September 2008 zu Recht die Wiederaufnahme verfügt hat.

Gemäß § 303 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. zulässig, wenn 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.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (z.B. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064).

Das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln ist nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (z.B. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114).

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 jeweils damit begründet, dass von einem der Arbeitgeber der Bf ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden ist.

Es trifft zwar zu, dass nicht der ehemalige Arbeitgeber der Bf die gegenständlichen, berichtigten bzw. neuen Lohnzettel übermittelt hat. Diese Lohnzettel wurden vielmehr

als Ergebnis der nach Abschluss der Einkommensteuerverfahren 2000 bis 2005 beim Arbeitgeber durchgeführten Lohnsteuerprüfung ausgefertigt. Die Frage, von wem die abgabenfestsetzende Stelle die Lohnzettel erhalten hat, bildet aber nicht das für die Wiederaufnahme maßgebliche Sachverhaltselement. Entscheidend ist vielmehr, dass die berichtigten bzw. neuen Lohnzettel für die einzelnen Jahre des Berufungszeitraums im Vergleich zu den bisher übermittelten Lohnzetteln jeweils zusätzliche Bezüge ausweisen. Dabei handelt es sich zweifellos um einen mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstand. Durch den Hinweis auf einen - von wem auch immer übermittelten - berichtigten bzw. neuen Lohnzettel hat das Finanzamt in hinreichend deutlicher Weise zum Ausdruck gebracht, dass es die Verfahren wegen des Neuhervorkommens dieser zusätzlichen Bezüge wieder aufnehmen wollte. Das geht auch aus der am Ende der Sachbescheide gesondert angeführten Begründung, im Zuge von beim ehemaligen Arbeitgeber der Bf durchgeführten Hausdurchsuchungen seien Aufzeichnungen über nicht versteuerte Lohnzahlungen entdeckt worden, diese neu hervorgekommene Tatsache habe die Ausstellung von neuen Lohnzetteln erforderlich gemacht, hervor. Da Wiederaufnahms- und Sachbescheide der Bf gemeinsam zugestellt wurden und die Wiederaufnahmsbescheide ebenso wie die einzelnen Blätter der neuen Sachbescheide jeweils auf das folgende Blatt verweisen, damit einen Bezug zum jeweils Folgenden herstellen, ist in der (wohl aus programmtechnischen Gründen erst) am Ende der Sachbescheide enthaltenen Begründung, zumal sie auch Überlegungen zu dem bei der Wiederaufnahme geübten Ermessen anstellt, eindeutig eine weitere Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens zu sehen. Jedenfalls ist bei dieser Sachlage nicht zweifelhaft, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme gestützt hat.

Bei Erlassung der Erstbescheide hatte das Finanzamt von den zusätzlichen Bezügen bzw. davon, dass die Bf von ihrem ehemaligen Arbeitgeber neben den auf den für die Berufungsjahre eingereichten und den Erstbescheiden zu Grunde gelegten Lohnzetteln ausgewiesenen Bezügen weitere Beträge ausbezahlt erhalten hat, keine Kenntnis. Damit liegt aber eine neu hervorgekommene Tatsache vor, deren Kenntnis in den abgeschlossenen Verfahren anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht bei der Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte keine Bindung an die Vornahme des Lohnsteuerabzugs vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Bei einem zu Unrecht unterbliebenen Lohnsteuerabzug kommt es zu einer so genannten Nachholwirkung im Veranlagungsverfahren, wobei es auch bedeutungslos ist, ob der Arbeitgeber zur Haftung nach § 82 EStG herangezogen wurde oder nicht (z.B. VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252). Die gegen die Verfügung der Wiederaufnahme vorgetragenen Einwendungen der Bf, etwa dass die nicht einbehaltene Lohnsteuer beim Dienstgeber mittels Haftungsbescheid geltend zu machen sei bzw. Lohnsteuerverfahren und Einkommensteuerverfahren zwei verschiedenen Verfahren seien, sodass sich aus Eingriffen im Lohnsteuerverfahren nicht ein

Wiederaufnahmsgrund für das Einkommensteuerverfahren ergeben könnte, sind daher nicht zielführend.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen ist. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (z.B. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238).

Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (z.B. VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Mit ihrem Einwand, es liege eine Nachforderung von nicht abgeführter Lohnsteuer in existenzbedrohender Höhe vor, zeigt die Bf nicht auf, dass berechtigte Parteiinteressen das öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben überwiegen würden, zumal keine Unbilligkeit darin erblickt werden kann, dass bisher der Besteuerung entzogene Einnahmen einer Besteuerung zugeführt werden.

Auch der Umstand, dass der Arbeitgeber mittlerweile Zahlungen auf die ihm für die zusätzlichen Bezüge vorgeschriebene Lohnsteuer, hinsichtlich des Jahres 2000 zur Gänze und hinsichtlich der Folgejahre quotenmäßig, geleistet hat, steht einer Verfügung der Wiederaufnahme unter dem Gesichtspunkt des Ermessens nicht entgegen. Dadurch, dass den seinerzeitigen Arbeitnehmerveranlagungen zu geringe Einkünfte zu Grunde gelegt wurden, hat die Bf Gutschriften an Einkommensteuer erwirkt, die ihr angesichts der tatsächlichen Höhe ihrer Einkünfte nicht zustehen. Die Nachforderung dieser zu Unrecht bezogenen Gutschriften, auf die sich die Auswirkungen der Wiederaufnahme im Hinblick auf die in eventu erfolgte Zurücknahme des Antrags auf Arbeitnehmerveranlagung im Ergebnis beschränken und die mit Beträgen zwischen rd. 436,00 € und 1.240,00 € pro Jahr bzw. insgesamt rd. 4.550,00 € auch nicht bloß geringfügig sind, stellt ebenfalls keine Unbilligkeit dar.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich ausgeschlossen. Hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 war bei Erlassung der gegenständlichen Wiederaufnahmsbescheide zwar die allgemeine Verjährungsfrist von fünf Jahren bereits abgelaufen, nicht aber die für hinterzogene Abgaben in diesen Jahren maßgebliche Frist von sieben Jahren. Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sacherverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit

ihr abfindet. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen (z.B. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

Im Zuge der beim ehemaligen Arbeitgeber der Bf durchgeführten Erhebungen wurde festgestellt, dass der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern, und so auch der Bf, neben den in das Lohnkonto aufgenommenen und den laufenden Lohnabgaben unterzogenen Löhnen weitere, nicht lohnversteuerte Beträge ausbezahlt hat. Dass die Bf, wie sie in der Berufungsverhandlung vorbrachte, den gesamten Lohn bar erhalten habe, trifft für die hier interessierenden Jahre 2000 und 2001 nicht zu, was sie bei ihrer Befragung am 18. Juni 2008 auf Grund der ihr vorgelegten, beim Arbeitgeber vorgefundenen Aufzeichnungen auch zugestanden hat. Auf diesen handschriftlich geführten Aufzeichnungen bestätigt die Bf durch ihre Unterschrift die monatlich erhaltenen Lohnzahlungen, und zwar hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 zum einen einen überwiesenen, auch auf dem Lohnkonto und in den vom Arbeitgeber ausgestellten Lohnzetteln aufscheinenden, lohnversteuerten Teil, und zum anderen die zusätzlich bar bezahlten, nicht lohnversteuerten Beträge. Die von der Bf bei ihrer Befragung aufgestellte und in der Berufungsverhandlung wiederholte Behauptung, nichts davon gewusst zu haben, dass der Arbeitgeber die bar ausbezahlten Beträge nicht der Lohnversteuerung unterzogen habe, ist nicht glaubwürdig. Auch wenn die Bf behauptet, nur wenige Lohnzettel (maximal dreimal im Jahr) erhalten zu haben, konnte sie auch anhand dieser wenigen Lohnzettel erkennen, dass dort nur die überwiesenen Nettobeträge und nicht auch die bar an sie ausbezahlten Beträge aufscheinen. Die von der Bf durch ihre Unterschrift bestätigten Aufzeichnungen weisen für die Jahre 2000 und 2001 weitgehend gleichbleibend monatlich überwiesene Beträge von 9.553,00 S sowie monatlich bar bezahlte Beträge von zumeist 6.500,00 S aus. Mit der Höhe dieser Beträge war die Bf daher vertraut, weshalb es unwahrscheinlich ist, dass ihr, wie sie bei ihrer Befragung erklärt hat, nicht aufgefallen sei, dass die an sie überwiesenen Beträge jenen Nettobeträgen entsprechen, die auf den Lohnzetteln aufscheinen. Dass Arbeitnehmer über die Höhe ihres Nettolohnes nicht Bescheid wissen und auch nicht bemerken, wenn in einer Gehaltsabrechnung nur rd. zwei Drittel des tatsächlich bezahlten Nettolohnes aufscheinen, widerspricht der Lebenserfahrung. Die Abgabenbehörde wendet zu Recht ein, dass ein Arbeitnehmer eine solche Abrechnung, etwa wegen der Auswirkung auf die künftige Pensionsbemessung, nicht hinnehmen würde. Dass es die Bf trotzdem getan hat, weist auf ihr Einverständnis mit dieser Abrechnung hin. Bei lebensnaher Betrachtung kann in der geschilderten, mit sämtlichen Arbeitnehmern praktizierten Vorgangsweise nur der, von Arbeitgeber und Arbeitnehmern gemeinsam unternommene Versuch gesehen werden, zusätzliche Einnahmen zu verheimlichen und zu verschleiern, um auf diese Weise den Arbeitnehmern unter Ersparnis der lohnabhängigen Abgaben einen höheren Nettolohn zukommen zu lassen.

Die Aussage der von der Bf in der Berufungsverhandlung als Zeugin namhaft gemachten Geschäftsführerin würde an den angeführten Umständen bzw. daran, dass aus diesen

Umständen die Kenntnis der Bf vom Unterbleiben einer Lohnversteuerung hinsichtlich der bar ausbehalten Bezugsteile zu folgern ist, nichts ändern. Zudem wurde die Zeugin ohnehin bereits am 23. Juli 2008 von der Steuerfahndung dazu, ob die Auszahlung des Schwarzlohnes einvernehmlich mit den Dienstnehmern erfolgt sei bzw. ob diese von der unrichtigen Abfuhr der Lohnsteuer gewusst hätten, befragt, die Zeugin hat jedoch die Aussage verweigert. Aus diesen Gründen war dem Beweisantrag der Bf nicht Folge zu leisten.

Der Bf kann damit ein bei Abgabe ihrer Steuererklärungen vorhandenes Wissen darüber unterstellt werden, dass die bar ausbezahlten Beträge nicht in den an das Finanzamt übermittelten Lohnzetteln enthalten sind, mit den vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzetteln folglich nicht sämtliche Bezüge offengelegt werden. Da die Bf sohin die zusätzlichen Einnahmen in ihren Abgabenerklärungen nicht erfasst hat und es der Lebenserfahrung entsprechend auch der Bf unterstellt werden kann, dass sie sich der mit dieser Vorgehensweise bewirkten Verkürzung von Einkommensteuer bewusst gewesen ist und eine solche Verkürzung zumindest in Kauf genommen hat, ist von vorsätzlichem Handeln der Bf auszugehen.

Da somit das Finanzamt mit den Bescheiden vom 18. September 2008 zu Recht die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2000 bis 2005 verfügt hat, erweist sich der Spruch der Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2009, die diese Bescheide aufgehoben hat, als nicht richtig. Zur Rüge der Bf, das Finanzamt habe keinen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid erlassen, ist zu bemerken, dass das Finanzamt dem Verbindungsgebot des § 299 Abs. 2 BAO sehr wohl entsprochen hat, weil es mit dem Bescheid vom 14. Juli 2009 (berichtigt mit Bescheid vom 29. Dezember 2009) gleichzeitig erneut über die Berufungen gegen die Wiederaufnahmsbescheide abgesprochen hat. Für das auch bei Aufhebungen gemäß § 299 BAO zu übende Ermessen gelten die gleichen Überlegungen wie sie zuvor hinsichtlich der Wiederaufnahme angestellt wurden, insbesondere kommt für den Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu (z.B. VwGH 26.11.2002, 98/15/0204). Das Finanzamt hat daher die Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2009 zu Recht aufgehoben, weshalb die dagegen erhobene Berufungen (Beschwerden) spruchgemäß abzuweisen waren.

2. Die Aufhebung gemäß § 299 BAO wirkt ex-tunc (VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108), das Verfahren trat folglich in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2009 befunden hat. Damit lebten die Wiederaufnahmsbescheide und die neuen Sachbescheide vom 18. September 2008 wieder auf, die gegen diese Bescheide gerichteten Berufungen (Beschwerden) sind wiederum unerledigt.

2.1. Dass das Finanzamt zu Recht vom Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2000 bis 2005 ausgegangen ist, wurde unter Punkt 1 dargelegt. Die gegen die Wiederaufnahmsbescheide gerichteten Berufungen (Beschwerden) waren daher ebenfalls spruchgemäß abzuweisen.

2.2. In Bezug auf die in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide wendet die Bf zunächst ein, mangels rechtlichen Gehörs die Bemessungsgrundlagen nicht nachvollziehen zu können. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Bf bei ihrer Befragung sehr wohl rechtliches Gehör gewährt worden ist. Die Aufzeichnungen, aus denen die Differenzen zu den Auszahlungsbeträgen laut Gehaltsabrechnung ersichtlich sind, wurden der Bf zu Beginn ihrer Befragung auch vorgelegt. Aus diesen, von der Bf mit ihrer Unterschrift bestätigten Aufzeichnungen leiten sich auch die Bemessungsgrundlagen her, weshalb es der Bf sehr wohl möglich war, die in den neuen Lohnzetteln enthaltenen Bezüge nachzuvollziehen. Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG in der im Berufungszeitraum anzuwendenden Fassung nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Die Bf hat in der mündlichen Verhandlung bekannt gegeben, dem Arbeitgeber die nachgeforderte Lohnsteuer nicht ersetzt zu haben, weshalb auch der Einwand, die nochmalige „Vorschreibung der Lohnsteuer“ an den Dienstnehmer sei nicht rechtens, nicht berechtigt ist.

Das die Bemessungsgrundlagen und die Steuerberechnung bzw. die Höhe der mit den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden vom 18. September 2008 festgesetzten Abgabennachforderungen betreffende Vorbringen kann aber letztlich dahingestellt bleiben, weil diese Bescheide ersatzlos aufzuheben sind. Dass die Voraussetzungen für eine amtswegige Veranlagung der von der Bf bezogenen lohnsteuerpflichtigen Einkünfte nicht gegeben sind, steht außer Streit. Damit kommt nur eine Veranlagung auf Antrag in Betracht. Einen solchen Antrag hat die Bf mit ihren ursprünglich eingereichten Abgabenerklärungen gestellt.

Ein Antrag auf Veranlagung kann auch noch im Berufungsverfahren zurückgenommen werden (JAKOM/Baldauf EStG, 2012, § 41 Rz 30). Da die Bf gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide Berufung erhoben hat, sind die Einkommensteuerverfahren 2000 bis 2005 wiederum offen.

Die Bf hat ihre Anträge auf Durchführung von Veranlagungen in eventu zurückgezogen. Dem primär gestellten Berufungsantrag, die neuen Sachbescheide zu beheben und den Rechtszustand gemäß den seinerzeitigen Einkommensteuerbescheiden wieder herzustellen, konnte nicht entsprochen werden, weil, wie bereits dargelegt, das Finanzamt mit den Bescheiden vom 18. September 2008 zu Recht die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 verfügt und die Verfügung der Wiederaufnahme die gleichzeitige Aufhebung der seinerzeitigen Einkommensteuerbescheide bewirkt hat, diese Bescheide daher nicht mehr dem Rechtsbestand angehören. Damit war dem in eventu gestellten Antrag zu entsprechen. Da auf Grund dieser Antragszurückziehung eine Rechtsgrundlage für die Erlassung von Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2005 fehlt, waren die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide vom 18. September 2008 ersatzlos aufzuheben.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis 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.

Für die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. in Verbindung damit der Voraussetzungen für eine Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2009, ebenso für die in diesem Zusammenhang im Rahmen der Beweiswürdigung erfolgte Beurteilung, ob hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2000 und 2001 von hinterzogenen Abgaben und damit von der Anwendbarkeit der Verjährungsfrist von sieben Jahren auszugehen ist, waren lediglich die Umstände des konkreten Falles maßgeblich. Diesen den Tatsachenbereich betreffenden Fragen kommt keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu, weshalb die Revision hinsichtlich des Abspruchs über die Aufhebung gemäß § 299 BAO und über die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zuzulassen war.

Die Aufhebung der neuen Sachbescheide erfolgte antragsgemäß und in Übereinstimmung mit der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung, weshalb auch kein Anlass besteht, die Revision in diesem Spruchteil zuzulassen.