



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. E W, Adresse, vertreten durch Mag. H K, Adresse1, vom 23. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 23. Jänner 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist als Facharzt (Oberarzt) für medizinisch-chemische Labordiagnostik tätig.

Der berufungsgegenständliche Antrag betrifft die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006.

Diese Jahre waren bereits Gegenstand eines Prüfungsverfahrens und anschließend eines Rechtsmittelverfahrens, welches mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2.4.2008, GZ RV/1039-L/07 rechtskräftig abgeschlossen wurde. Gegen diese Entscheidung wurde vom Berufungswerber keine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof oder Verfassungsgerichtshof eingebracht.

Mit **Schriftsatz vom 22. Dezember 2008** beantragte der Berufungswerber die Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. in eventu die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006. Begründend führte der Vertreter des Berufungswerbers aus:

„1. Mit Einkommensteuerbescheiden vom 20.06.2007 wurde die Abgabenschuld des Antragstellers für die Jahre 2002 bis 2006 aus Einkommensteuer neu festgesetzt. Die Bescheide wurden erstellt nach einer auf § 303 Abs. 4 BAO gestützten Wiederaufnahme des Verfahrens.

2. Die Behörde I. Instanz stützte die Wiederaufnahme auf § 303 Abs. 4 BAO, somit wohl auf das Hervorkommen neuer Tatsachen. Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente.

Hier gilt es freilich zu beachten, dass die Abrechnungspraxis zwischen dem Krankenhausträger, den Abteilungsleitern und den ihnen untergeordneten Ärzten, nach welcher steuerrechtlich der vom Krankenhausträger zurückbehaltene Hausanteil dem Abteilungsleiter zugerechnet wird bzw. wurde und dementsprechend vom anderen ärztlichen Personal das Pauschale des § 17 EStG begehrt wird, bereits seit mehreren Jahrzehnten geübt wird. Die entsprechende Rechtsgrundlage besteht seit der Normierung des § 34 a OÖ Krankenanstaltengesetz 1976, der nachfolgend in § 54 OÖ KAG übergeführt wurde. Sowohl diese Rechtslage als auch deren steuerrechtliche Beurteilung durch die Ärzteschaft war der Behörde bekannt, neue Sachverhaltselemente sind daher nicht hinzugekommen, vielmehr wird der seit 1976 unveränderte Sachverhalt rechtlich neu beurteilt.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden vermögen jedoch keinen Wiederaufnahmegrund darzustellen (VwGH, 19.05.1973, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148).

Entscheidungen der Behörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO (aber auch nach § 299 BAO) sind Ermessensentscheidungen, bei welchen sich die Behörde bei der Ermessensübung an § 20 BAO zu orientieren hat. Dieser Bestimmung wiederum ist die angemessene Berücksichtigung eines geschützten Vertrauens des Steuerpflichtigen inhärent.

Diesbezüglich ist zu betonen, dass die von der Behörde nunmehr vertretene Ansicht zu einer Umkehrung einer seit mehreren Jahrzehnten von Hunderten, wenn nicht Tausenden Ärzten praktizierten und von den Finanzbehörden stets akzeptierten Vorgehensweise führen würde.

Seit Jahrzehnten wird von den den Abteilungsleitern untergeordneten Ärzten bei der Veranlagung der ihnen zufließenden Sondergebühren der pauschale Absetzbetrag nach § 17 Abs. 1 EStG in Anschlag gebracht, in diesen vielen Jahren wurden von der Behörde auch mehrfach Außenprüfungen durchgeführt, ohne dass es zu einer Beanstandung dieser Veranlagungspraxis gekommen wäre. Auch die Gesetzeslage blieb unverändert, sodass die allein im geografischen Bereich des Bundeslandes Oberösterreichs betroffenen Hunderte von Ärzten ein Vertrauen in diese rechtliche Beurteilung aufbauten und auch aufbauen durften und somit das von der Behörde bei der Berufung auf § 303 BAO angewendete Ermessen außerhalb der von § 20 BAO gezogenen Grenzen liegt.

Aufgrund der jahrzehntelangen Praxis, die sich konkret auch in der Vielzahl der Betroffenen mit identer Rechtsansicht manifestiert, ist das Vertrauen des Berufungswerbers in das bisher geübte Rechtsverständnis in

einer Weise kumuliert, dass auch unter Berücksichtigung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung eine (allfällige) Veränderung der Veranlagungspraxis nur für die Zukunft, also ab dem Veranlagungsjahr 2008, möglich ist.

3. Dem folgend leidet die Wiederaufnahme an formaler Rechtswidrigkeit. Diesen Argumenten ist die Behörde I. Instanz in über 20 Verfahren gefolgt, in welchen zu einem späteren Zeitpunkt als dem gegenständlichen über die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme zu entscheiden war.

Die Frage der Wiederaufnahme der Verfahren war als Vorfrage zur neuerlichen Veranlagung zu stellen und wurde in den nachfolgenden Verfahren gegen andere Ärzte - bei identem Sachverhalt - abweichend entschieden.

Daher wird der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auf § 303 Abs. 1 BAO gestützt.

Bei verfassungskonformer Auslegung des § 303 Abs. 1 BAO bleibt es unbeachtlich, ob die Vorfrage von einer anderen Behörde oder dem Finanzamt Grieskirchen Wels entschieden wurde, die vorliegende Konstellation ist verfassungskonform gleich zu beurteilen wie das Neuhervorkommen von Tatsachen oder eine von der vorläufigen Beurteilung der Behörde abweichende Entscheidung der zuständigen Behörde über die Vorfrage.

Die angeführten Elemente sind entscheidungsrelevant, da sie zu einer für den Antragsteller günstigeren Sachentscheidung führen.

Vom Umstand, dass in identen Verfahren die Frage der Wiederaufnahme der Verfahren anders beurteilt wurde als in seinem eigenen, hat der Antragsteller durch einen Artikel im Magazin der Ärztekammer für OÖ "OÖ Ärzte", Ausgabennummer 220 / Oktober 2008, erfahren, welches ihm nach dem 15.10.2008 zugestellt wurde."

Mit Bescheid vom 23. Jänner 2009 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme ab und den Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006 wegen Unzuständigkeit zurück.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes an:

„a) Allgemeines:

Die antragsgegenständlichen Jahre waren bereits Gegenstand eines Prüfungsverfahrens und anschließend eines Rechtsmittelverfahrens, das vor dem UFS Linz mit Berufungsentscheidung vom 2.4.2008 geendet. In dieser Entscheidung zu GZ. RV/1039-L/07, mit der die Berufung des Antragstellers abgewiesen wurde, wurde u.a. ausgeführt:

"Wurde von den Sonderklassehonoraren eines Arztes vom Träger der Krankenanstalt bereits der sog. "Hausanteil" im Sinne des § 54 des Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetzes 1997 (= 25% der Ärztehonorare für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt) abgezogen und legt dieser die um diesen Betrag gekürzten Einnahmen der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu Grunde, so hat er damit tatsächliche Betriebsausgaben geltend gemacht. Es kann nicht zusätzlich das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 geltend gemacht werden. Dies ergibt sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vor dem rechtlichen Hintergrund der Absätze 2 und 3 des § 54 des Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetzes 1997, wonach es gerechtfertigt ist, auch nachgeordneten Ärzten einen dem § 54 Abs. 2 leg.cit. entsprechenden Anteil an den Sonderklassehonoraren zuzurechnen, und dementsprechend davon auszugehen ist, dass sie im gleichen Ausmaß auch für den in § 54 Abs. 3 dieser Gesetzesstelle geregelten Anteil von 25% an den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt (Hausanteil bzw. Hausrücklass) aufzukommen haben (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019)."

Gegen diese Entscheidung wurde keine Beschwerde an den VwGH oder den VfGH eingebracht.

Das Bundesministerium hat aufgrund dieser UFS-Entscheidung und der zuvor ergangenen oben angeführten VwGH-Entscheidung die Einkommensteuerrichtlinien entsprechend ergänzt, die zeitliche Anwendbarkeit jedenfalls ab der Veranlagung für 2008 festgelegt. Der Antragsteller erachtet sich offensichtlich darin benachteiligt, dass bei ihm die rechtlich richtige Besteuerung bereits ab 2002 angewendet wird.

b) Zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

Zunächst ist festzuhalten, dass die aufgrund der Nachschau ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren nicht angefochten wurden. Das Finanzamt ging dabei davon aus, dass in der bei der Nachschau festgestellten Vorgangsweise hinsichtlich des Zufließens der Sondergebühren neue Tatsachen im Sinn des § 303 BAO zu erblicken sind.

Die auf dieser Grundlage ergangenen Einkommensteuerbescheide wurden im Berufungsverfahren überprüft und als rechtlich richtig angesehen.

Wie der Antragsteller selber schreibt, sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, keine neuen Tatsachen und damit keine Wiederaufnahmegründe.

Es sind in gegenständlicher Sache auch ansonsten keine Wiederaufnahmegründe erkennbar.

Ohne Vorliegen von Wiederaufnahmegründen kann aber das Finanzamt auch keine Ermessensentscheidung treffen. Der Antrag ist daher abzuweisen.

c) Zum Antrag auf Aufhebung des Verfahrens.

Da die bezug habenden Bescheide Gegenstand eines Verfahrens vor dem UFS waren, der damit das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren abgeschlossen hat, ist ein Aufhebungsantrag an den UFS zu richten. Das Finanzamt hat keine Zuständigkeit, Bescheide einer Abgabenbehörde zweiter Instanz zu beheben (§ 300 BAO iVm §299 BAO)."

In seiner **Berufung vom 23. Februar 2009** wandte sich der Berufungswerber mit folgender Begründung gegen die Abweisung seines Antrages:

„Mit Einkommensteuerbescheiden vom 20.06.2007 wurden die Abgabenschulden des Berufungswerbers für die Jahre 2002 bis 2006 aus Einkommensteuer neu festgesetzt. Die Bescheide wurden erstellt nach einer auf § 303 Abs. 4 BAO gestützten (amtswegigen) Wiederaufnahme des Verfahrens.

Seit Jahrzehnten wird von den, den Abteilungsleitern untergeordneten Ärzten - und ein solcher ist der Berufungswerber - bei der Veranlagung der ihnen zufließenden Sondergebühren der pauschale Absetzbetrag nach § 17 Abs. 1 EStG in Anschlag gebracht. Mit den, dem Berufungswerber, nach amtswegiger Wiederaufnahme des Verfahrens, betreffenden Einkommensteuerbescheide vom 23.01.2009, ist die Behörde I. Instanz von dieser seit mehreren Jahrzehnten praktizierten Vorgehensweise abgerückt und hat den "neuen" Einkommensteuerbescheiden zugrunde gelegt, dass eine Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG nicht zusteht, wenn die Krankenanstalten bei der Berechnung der Beträge einen "Hausanteil" abzieht. Die Einkommensteuerbescheide des Berufungswerbers vom 23.01.2009 erwuchsen in Rechtskraft.

In der Folge wurden bei der Behörde weitere dutzende Verfahren - durch amtswegige Aufnahme - anhängig, in welchen ebenfalls die relevante Frage jene war, ob der von der Krankenanstalt abgezogene "Hausanteil" als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist und ob daneben eine Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG zusteht.

Amtswegig hat die Behörde I. Instanz auch andere Ärzte, welche Einkommen aus Sondergebühren haben, neu veranlagt und der Neuveranlagung zugrunde gelegt, dass der "Hausanteil" als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist und daneben eine Betriebsausgabenpauschale nicht zusteht. Gegen diese Bescheide haben die betroffenen Ärzte Berufung erhoben und hat in der Folge schon die Behörde I. Instanz (= belangte Behörde) durch Berufungsvorentscheidung die angefochtenen Bescheide aufgehoben und damit ausgesprochen, dass jedenfalls für Veranlagungszeiträume vor 2008 die Pauschale auch bei Abzug eines Hausanteiles als Betriebsausgabenpauschale zu berücksichtigen ist.

Diese Rechtsansicht der Behörde I. Instanz deckt sich mit der nunmehr vorliegenden Einkommensteuerrichtlinie RZ 4116 b.

Danach können alle Ärzte im gesamten Bundesgebiet, welche Einkünfte aus Sondergebühren haben, bis 2008 die Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 auch bei Abzug eines Hausanteils durch die Krankenanstalt als Betriebsausgabenpauschale in Ansatz bringen. Alle außer dem Berufungswerber.

Auf Grundlage dieses Sachverhaltes hat der Berufungswerber am 22.12.2008 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO gestellt. Mit dem in Berufung gezogenen Bescheid wurde dieser Antrag abgelehnt mit der Begründung, dass keine der Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 BAO vorliegen.

Mit dieser Rechtsansicht irrt die Behörde I. Instanz, sodass der in Berufung gezogene Bescheid unter Rechtswidrigkeit leidet.

Mit dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens sollte die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bis zum Jahr 2008 sichergestellt werden, nachdem die Behörde nachträglich über die Vorfrage, ob neben dem "Hausanteil" auch eine Betriebskostenpauschale geltend gemacht werden kann, anders entschieden hat.

Mit den Einkommensteuerbescheiden vom 20.06.2007 hat die belangte Behörde ausgesprochen, dass neben dem "Hausanteil" die Betriebsausgabenpauschale nicht geltend gemacht werden kann. Die Behörde hat in der Folge jedoch die seinerzeitige rechtliche Beurteilung korrigiert, darauf gerichteten Berufungen stattgegeben bzw. bei dutzenden anderen betroffenen Ärzten die Wiederaufnahme unterlassen.

Beweis: Verfahren zu (verschiedene Steuernummer werden angeführt).

Die belangte Behörde vertritt daher im Verfahren gegen den Beschwerdeführer eine ungünstigere Auffassung als in anderen Verfahren, in welchen sich dieselbe rechtliche Frage stellt. Durch die Versagung der Wiederaufnahme, hat sie die Vorschriften über die Wiederaufnahme des Verfahrens einseitig, nämlich bloß zum Nachteil des Beschwerdeführers angewendet.

Ein solches Vorgehen ist rechtswidrig. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist es möglich, § 303 Abs. 1 BAO anders auszulegen als die belangte Behörde dies tut, um die Rechtswidrigkeit zu vermeiden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens eröffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der betreffende Bescheid durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert ist (Mannlicher-Quell, Das Verwaltungsverfahren⁸ Anm. 1 zu § 69

AVG). Das dem Institut der Wiederaufnahme zugrunde liegende und dieses rechtfertigende Ziel ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VfGH vom 05.03.1988, B 70/87) und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen (StoII, Handbuch, 1980, 712). Es widerspricht den Grundsätzen der Wiederaufnahme und stellt einen unerklärlichen Wertungswiderspruch dar, nimmt man an, dass zwar die Tatsache, dass nachträglich über eine Vorfrage von einer anderen, hierfür zuständigen Behörde anders entschieden wurde, einen Wiederaufnahmegrund darstellt, nicht aber eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes direkt auf einen Bescheid auswirkt. Ein derartiger Fall muss daher in gleicher Weise wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, soll ein rechtswidriges Ergebnis vermieden werden. Eine solche Auslegung findet auch im möglichen Wortsinn der Bestimmung des § 303 Abs. 1 BAO, der die Grenzen der zulässigen Interpretation darstellt, Deckung.

Die vorliegende Fallkonstellation ist daher gleich zu behandeln wie das Neuhervorkommen von Tatsachen oder eine von der vorläufigen Beurteilung der Behörde abweichende Entscheidung der zuständigen Behörde über die Vorfrage. Es ist daher im vorliegenden Fall bei rechtskonformer Anwendung des § 303 Abs. 1 BAO - auch in Entsprechung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung - dem Antrag des Berufungswerbers auf Wiederaufnahme des Verfahrens stattzugeben.“

Weiters beantragte der Berufungswerber die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit **Vorlagebericht vom 2. März 2009** wurde die Berufung vom Finanzamt der Abgabebehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 9. November 2011** nahm der Berufungswerber den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und eines Verfahrens vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Der Abgabepflichtige ist als Facharzt (Oberarzt) für medizinisch-chemische Labordiagnostik tätig.

Der berufungsgegenständliche Antrag betrifft die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006.

Diese Jahre waren bereits Gegenstand eines Prüfungsverfahrens und anschließend eines Rechtsmittelverfahrens, welches mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2.4.2008, GZ RV/1039-L/07 rechtskräftig abgeschlossen wurde. Gegen diese Entscheidung wurde vom Berufungswerber keine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof oder Verfassungsgerichtshof eingebracht.

In dieser Entscheidung zu GZ. RV/1039-L/07, mit der die Berufung des Antragstellers abgewiesen wurde, wurde u.a. ausgeführt:

"Wurde von den Sonderklassehonoraren eines Arztes vom Träger der Krankenanstalt bereits der sog. "Hausanteil" im Sinne des § 54 des Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetzes 1997 (= 25% der Ärztehonoreare für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt) abgezogen und legt dieser die um diesen Betrag gekürzten Einnahmen der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu Grunde, so hat er damit tatsächliche Betriebsausgaben geltend gemacht. Es kann nicht zusätzlich das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 geltend gemacht werden. Dies ergibt sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vor dem rechtlichen Hintergrund der Absätze 2 und 3 des § 54 des Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetzes 1997, wonach es gerechtfertigt ist, auch nachgeordneten Ärzten einen dem § 54 Abs. 2 leg.cit. entsprechenden Anteil an den Sonderklassehonoraren zuzurechnen, und dementsprechend davon auszugehen ist, dass sie im gleichen Ausmaß auch für den in § 54 Abs. 3 dieser Gesetzesstelle geregelten Anteil von 25% an den Ärztehonoren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt (Hausanteil bzw. Hausrücklass) aufzukommen haben (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019)."

An dem Sachverhalt, der dieser Entscheidung zu Grunde liegt hat sich unbestrittenermaßen nichts geändert.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist nach Abs. 2 der gegenständlichen Gesetzesbestimmung binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der

Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Erschleichungstatbestand (§ 303 Abs. 1 Z a BAO)

Dass der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden sei, wird in der Berufung in keiner Weise behauptet.

Neuerungstatbestand (§ 303 Abs. 1 Z b BAO)

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 TZ 13 und die dort zit. Judikatur).

Die vom Berufungswerber angeführten Umstände (Entscheidung der Frage der Sondergebühren in anderen Steuerfällen) sind jedenfalls Umstände die erst nach Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006 des Berufungswerbers erfolgt sind, stellen also nova producta dar, die auf keinen Fall einen Wiederaufnahmsgrund darstellen.

Vorfragentatbestand (§ 303 Abs. 1 Z c BAO)

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet (zB VwGH 15.1.2008, [2006/15/0219](#)), ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist (zB *Antoniolli/Koja*, Verwaltungsrecht³, 83).

Eine Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (zB VwGH 28.5.2002, [97/14/0053](#); 8.2.2007, [2004/15/0153](#), 2005/15/0005; Ritz, BAO⁴, § 116 TZ 1).

Die einkommensteuerliche Beurteilung eines Sachverhaltes (im gegenständlichen Fall: Auszahlung von Sondergebühren) ist die vom Finanzamt zu beurteilende Hauptfrage. Diese Hauptfrage hängt nicht von der Beurteilung ähnlicher oder vergleichbarer Sachverhalte bei anderen Steuerpflichtigen ab. Die Beurteilung ähnlicher oder vergleichbarer Sachverhalte bei anderen Steuerpflichtigen stellt daher keine Vorfrage für die Beurteilung beim Berufungswerber dar.

Eignung, einen anderslautenden Bescheid herbeizuführen

Eine Wiederaufnahme setzt – neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen – voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die gegenständlichen Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006 waren bereits Gegenstand eines Prüfungsverfahrens und anschließend eines Rechtsmittelverfahrens, welches mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2.4.2008, GZ RV/1039-L/07 rechtskräftig abgeschlossen wurde. Falls der Berufungswerber von der Unrichtigkeit der rechtlichen Beurteilung ausgegangen wäre, so wäre der Weg zu den Höchstgerichten offen gestanden. Gegen diese Entscheidung wurde vom Berufungswerber jedoch keine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof oder Verfassungsgerichtshof eingebracht.

Der UFS ist weder an Einzelauskünfte noch an Erlassregelungen gebunden. Bei den Einkommensteuerrichtlinien handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle. Die Richtlinien verstehen sich selbst nur als Auslegungsbehelf zum EStG 1988, aus denen über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können.

Es ist unter diesen Umständen in keiner Weise ersichtlich, dass die bisherige Entscheidung nicht rechtsrichtig ist. Anderslautende Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien sind für den Unabhängigen Finanzsenat keine Rechtsquelle an die er gebunden wäre.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 16. November 2011