

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Dr. Ladislav Margula, Habsburger Gasse 4/7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 16.01.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 16.12.2016, betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Mit Bescheid vom 26.11.2013 wurde der Bf als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9 und 80 BAO ua für die in der folgenden Tabelle angeführten, aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der X-GmbH zur Haftung herangezogen:

2009	Lohnsteuer	29.703,78 €
2009	Dienstgeberbeitrag	25.257,44 €
2009	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2.252,78 €
2010	Lohnsteuer	23.002,91 €
2010	Dienstgeberbeitrag	7.211,92 €
2010	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	641,06 €

Summe		88.069,89
-------	--	-----------

Mit Schreiben vom 24.11.2016 stellte der Bf einen "Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens verbunden mit dem Antrag auf ersatzlose Behebung" des Haftungsbescheides vom 26.11.2013 ua hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 und 2010.

In der Begründung verwies der Bf auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 04.09.2014. Darin sei festgestellt worden, dass weder eine verdeckte Ausschüttung stattgefunden habe noch dass die Zahlungen an die Subfirmen auch den Machthabern derselben zuzurechnen seien und nicht den Gesellschaftern der X-GmbH; dieses Erkenntnis habe daher direkte Auswirkungen auf die im Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten, die wie die nunmehr rechtskräftig behobene Kapitalertragsteuer nicht zu Recht bestünden.

Mit Bescheid vom 16.12.2016 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens ua hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009 und 2010 mit der Begründung ab, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 04.09.2014 stelle keine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO dar. Das Bundesfinanzgericht habe keine Sachverhaltsfeststellungen getroffen, dass ein Leistungsaustausch mit den Subunternehmern A-GmbH, S, R-GmbH und V stattgefunden habe oder Leiharbeiter erwiesenermaßen Dienstnehmer dieser Subunternehmen gewesen seien.

Aus den Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes ließen sich nach den Denkgesetzen keine Schlussfolgerungen ableiten, die als Tatsachen anzuerkennen wären. Aus dem Erkenntnis ergäben sich auch nicht mittelbar neu hervorgekommene Tatsachen.

Die Frage, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliege, stelle auch keine Vorfrage im Sinne des § 303 Abs. 1 lit c iVm § 116 BAO dar.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde führte der Bf aus, aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 04.09.2014 ergebe sich sowohl der sachverhaltsbezogene Neuerungstatbestand als auch der Vorfragentatbestand. Das Bundesfinanzgericht habe auf Grund amtswegiger Erforschung der materiellen Wahrheit seine Zweifel an der Schlüssigkeit der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen zur KESt 2008 und 2009 dargelegt, die von der belangten Behörde trotz Aufforderung zur Stellungnahme nicht ausgeräumt worden seien. Von diesen Zweifeln seien auch die kongruenten Sachverhalte und Tatsachen des abgeschlossenen Verfahrens hinsichtlich ua Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009 und 2010 betroffen. Neu sei auch deren fehlende Schlüssigkeit bei überschneidenden Sachverhaltsidentitäten für 2009 und 2010.

Mit Unterlassung der Stellungnahme durch die belangte Behörde gelte die Unschlüssigkeit des festsetzungsbegründenden Sachverhaltes für die KESt 2009 und 2010 als zugestanden. Dieses Zugeständnis gelte auch für die Abgaben 2009 und 2010 und sei

auch vorfragenrelevant, weil auf unschlüssigen Sachverhalten keine Abgabenfestsetzung in der ergangenen Höhe oder nur in geringerer Höhe erfolgt wäre.

Gelange man zur Verneinung der in der Bp zugerechneten strittigen Umsätze, seien unmittelbare Folgen auch ua auf die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu bejahen. Der Vorfragentatbestand sei somit erfüllt.

Hinzu komme die unwiderlegt gebliebene und damit vom Bundesfinanzgericht neu festgestellte Tatsache der Verletzung des rechtlichen Gehörs im Betriebsprüfungsverfahren. Darin liege ein weiterer Neuerungstatbestand.

Der Bf verzichtete auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung.

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

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die X-GmbH, statt Lohnaufwand korrekt auszuweisen und die entsprechenden Abgaben zu leisten, Rechnungen an dubiose Subunternehmen für Fremdleistungen gelegt habe. Die Differenz zwischen dem nicht anzuerkennenden Aufwand aus jenen Scheinrechnungen und dem im Schätzungsweg ermittelten Aufwand für "schwarz" bezahlte Löhne wurde als den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung zugeflossen behandelt. Für die "schwarz" bezahlten Löhne wurde die X-GmbH im Zuge einer GPLA-Prüfung zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und wurden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt.

Im Erkenntnis vom 04.09.2014 betreffend Kapitalertragsteuer 2008 und 1-6/2010 ging das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass keine hinreichenden Anhaltspunkte für die festgestellte verdeckte Ausschüttung vorlägen, und gab der Beschwerde statt.

Der mit Haftungsbescheid vom 26.11.2013 zur Haftung ua für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 und 2009 herangezogene Bf stützt seinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 und 2009 auf dieses Erkenntnis. Als Wiederaufnahmegründe führt er die Feststellung an, dass keine verdeckte Ausschüttung stattgefunden habe. Das Vorliegen des Vorfragentatbestandes und die vom Bf unter den Neuerungstatbestand subsummierte Verletzung des rechtlichen Gehörs wird im Antrag auf Wiederaufnahme nicht geltend gemacht.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die aktenkundigen Unterlagen, ist insoweit unstrittig und war wie folgt rechtlich zu würdigen:

§ 303 BAO lautet auszugsweise:

*"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:*

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
  - b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.*
- ..."*

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH vom 21. November 2007, 2006/13/0107).

Der Verwaltungsgerichtshof erkennt auch in ständiger Rechtsprechung, dass Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden, die nach einem rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahren ergehen, als solche keine Wiederaufnahmegründe für das abgeschlossene Verfahren bilden und zwar weder hinsichtlich der darin getroffenen Sachverhaltsfeststellungen noch hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung. Sowohl eine Sachverhaltsfeststellung, als auch deren rechtliche Beurteilung beruhen nämlich auf einer behördlichen Willensbildung, deren Ergebnis rechtlich erst mit Erlassung der betreffenden Entscheidung entsteht. Selbst wenn daher in einer späteren Entscheidung auf Grund des dort ermittelten Verfahrens eine Tatsache als erwiesen angenommen wird, handelt es sich dabei nicht um eine solche, die bereits im abgeschlossenen Verfahren bestanden hat und bloß später hervorgekommen ist, sondern um das Ergebnis eines späteren Rechtsfindungsaktes (VwGH 24.02.2000, 96/15/0149).

Im vorliegenden Fall stützt sich der Antrag auf Wiederaufnahme einzig und allein auf das Erkenntnis vom 04.09.2014, in welchem das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon ausging, dass keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellte verdeckte Ausschüttung

vorlägen. Die in der später ergangenen Entscheidung vorgenommene Beweiswürdigung und die daraus gewonnenen Sachverhaltsfeststellungen stellen aber als nachträglich entstandene Fakten keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Vom Bundesfinanzgericht festgestellte Sachverhaltselemente sind nicht mit den tatsächlichen Umständen selbst gleichzusetzen (VwGH 16.2.1994, 90/13/0011).

Die als Ergebnis gerichtlicher Beweisaufnahmen und Beweiswürdigung gezogene Schlussfolgerung, in der Differenz zwischen dem nicht anzuerkennenden Aufwand aus Scheinrechnungen und dem im Schätzungswege ermittelten Aufwand für "schwarz" bezahlte Löhne lägen keine verdeckten Ausschüttungen vor, bedeutet auch nicht, dass mit der Rechtskraft dieses Urteiles die Tatsache neu hergekommen wäre, der im Zuge einer GPLA-Prüfung festgestellte Lohnaufwand sei nicht bei der X-GmbH angefallen.

Entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung sind aber auch die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit c BAO nicht gegeben. Bei einer Vorfrage handelt es sich um eine Frage, für die die in einer Verwaltungsangelegenheit zur Entscheidung berufene Behörde sachlich nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet und daher von ihr bei ihrer Entscheidung berücksichtigt werden muss. Eine Vorfrage ist somit ein vorweg, nämlich im Zuge der Tatbestandsermittlung zu klärendes rechtliches Element des bestimmten zur Entscheidung stehenden Rechtsfalles und setzt voraus, dass der Spruch der erkennenden Behörde/des erkennenden Gerichtes in der Hauptfrage nur nach Klärung einer in den Wirkungsbereich einer anderen Behörde/eines anderen Gerichtes fallenden Frage gefällt werden kann. Bei der Vorfrage muss es sich demnach um eine Frage handeln, die Gegenstand eines Abspruches rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur durch eine andere Behörde/ein anderes Gericht ist (VwGH 17.5.1990, 89/16/0037).

Von der belangten Behörde war das Vorliegen einer Vorfrage im Sinne der oben zitierten gesetzlichen Bestimmung daher zu Recht verneint worden. Ob die strittigen Umsätze als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln waren, war im Verfahren betreffend die Kapitalertragsteuer ebenso als Hauptfrage zu entscheiden, wie im Lohnsteuerprüfungsverfahren die Frage, ob Löhne "schwarz" ausbezahlt worden sind.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 und 2010 ist daher von der belangten Behörde zu Recht abgewiesen worden.

Es war daher 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.

Das Erkenntnis weicht nicht von der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Wien, am 22. Juni 2017