



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer über die Berufung des Bw, vom 6. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 24. September 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 1995 bis 2002 nach der am 24. Mai 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) – Herr AJ – ist Beamter und erzielte im Streitzeitraum 1995 bis 2002 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ua auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Schreiben vom 13. August 2003 (persönlich überreicht im Finanzamt) beantragte der Bw die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2002 zwecks Berücksichtigung des bis dahin nicht geltend gemachten, um 50 % erhöhten Freibetrages für Nachtarbeit gemäß § 68 Abs 6 EStG 1988: vom Wiederaufnahmegrund habe der Bw am 10. Juli 2003 von Frau Mag. X vom Unabhängigen Finanzsenat erfahren und an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren treffe ihn kein Verschulden, weil die Einreichung (Antrag auf Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß §

240 Abs 3 BAO) beim Finanzamt für den 23. Bezirk (Körperschaft) (= Finanzamt des Arbeitgebers) erfolgt sei, die Auslegung des obigen Finanzamtes nicht haltbar sei und zu einer Irreführung beim VGH führe.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2002 wurde mit der Begründung abgewiesen (24. September 2003), dass der Freibetrag gemäß § 68 Abs 1 EStG sich nicht bereits dann um 50 % erhöhe, wenn eine zusammenhängende Arbeitszeit von drei Stunden in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr erbracht werde, sondern erst dann, wenn die Normalarbeitszeit auf Grund der Beschaffenheit der Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liege. Da die Normalarbeitszeit des Bw nicht überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liege und die Zeit der Dienstübergabe nicht Teil der Normalarbeitszeit sei, sei das Vorliegen der Voraussetzungen, die einen Anspruch gemäß § 68 Abs 6 EStG auf den um 50 % erhöhten Freibetrag gemäß Abs 1 begründeten, nicht gegeben.

In der daraufhin erhobene Berufung (6. Oktober 2003) führte der Bw aus, dass er seinen Anspruch auf Rückerstattung von zu Unrecht durch seinen Dienstgeber einbehaltener Lohnsteuer ursprünglich im Wege eines Rückzahlungsantrages gemäß § 240 Abs 3 BAO geltend gemacht habe. Das in der Zwischenzeit ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (mit welchem klargestellt wurde, dass sein Anspruch im Wege der Veranlagung zur Einkommensteuer durchgesetzt werden müsse) stelle die Klärung einer Vorfrage iSd § 303 Abs 1 lit c BAO dar und damit einen Wiederaufnahmsgrund für das Veranlagungsverfahren, in welchem der Bw die Frage der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer rechtsirrtümlich nicht releviert habe. In eventu regte der Bw eine amtswegige Wiederaufnahme an, um dem Prinzip des Vorranges der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit gerecht zu werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt ua damit, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4. Juni 2003, ZI 2002/13/0239, zum Ausdruck gebracht habe, dass ein Antrag gemäß § 240 BAO nicht gestellt werden könne, wenn die Rückforderung zu viel bezahlter Lohnsteuer auch im Veranlagungswege möglich sei. Dieses Erkenntnis habe es dem Bw aber nicht verwehrt, für die Jahre 1995 bis 2002 die betreffenden Anträge zu stellen. Außerdem hätte der Bw bei der Veranlagung bereits seinen Antrag stellen können. Beides habe er offensichtlich nicht getan. Die Wiederaufnahme sei aber kein Instrument, das nach Versäumung aller Antrags- und Rechtsmittelfristen ermöglichen solle, dass das Verfahren willkürlich wieder aufgenommen werde um dem Pflichtigen Nachteile aus seinen Versäumnissen zu ersparen.

Im Vorlageantrag wies der Bw darauf hin, dass er zeitgerecht nach Bekanntwerden, dass er zuviel Lohnsteuer bezahlt habe, die Anträge bei dem damaligen Finanzamt für Körperschaften eingereicht habe.

In der am 24. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Herrn FB, einem Kollegen des Bw, ergänzend ausgeführt, dass am 29. Dezember 1999 auch für den Bw ein Antrag gemäß § 240 BAO beim damaligen Finanzamt für Körperschaften eingebracht worden sei. Nach der Umstrukturierung des Finanzamtes sei dem Bw und seinen Kollegen mitgeteilt worden, dass sie die Anträge beim falschen Finanzamt eingebracht hätten. Herr B vom Finanzamt für Körperschaften habe ihnen jedoch mitgeteilt, dass es noch möglich sei, Anträge beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Ursprünglich sei mit Herrn B vereinbart worden, dass sämtliche Bedienstete der Wiener Feuerwehr ab dem Jahr 2004 in den Genuss der Begünstigung kommen sollten. Später habe Herr B jedoch den Standpunkt vertreten, dafür sei die MA 2 zuständig und diese habe den Bw und seine Berufskollegen wieder an das Finanzamt verwiesen.

Die Finanzamtsvertreterin führte aus, der Bw sei seit 1995 zur Einkommensteuer veranlagt worden, er sei daher ohnehin schon beim richtigen Finanzamt gewesen. Im Übrigen habe ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes keine rückwirkende Wirkung. Außerdem könne eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur verfügt werden, wenn diese zu einem anders lautenden Bescheid führen würde, was im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei.

In der Sache selbst verwies Herr FB darauf, dass die Bediensteten der Wiener Feuerwehr 24 Stunden durchgängig im Dienst seien und daher überwiegend Nachtarbeitszeit gegeben sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

- Für die Kalenderjahre 1995 bis 2002 erfolgte jeweils eine Veranlagung des Bw zur Einkommensteuer. Die für diese Kalenderjahre erlassenen Einkommensteuerbescheide sind bereits in Rechtskraft erwachsen.
- Als Bemessungsgrundlage für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden die steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245) aus den Lohnzetteln herangezogen.
- Ein um 50 % erhöhter Freibetrag für Nachtarbeit iSd § 68 Abs 6 EStG 1988 wurde weder von Seiten des Bw beantragt noch von Seiten des Finanzamtes berücksichtigt.

- Der Bw brachte einen Antrag auf Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 Abs 3 BAO beim Finanzamt für Körperschaften ein, welcher abgewiesen wurde.
- Der in der Folge angerufene Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 4. Juni 2003, 2002/13/0237 und 0241 aus, dass der durch § 240 Abs 3 BAO eröffnete Rechtsschutz zum Zwecke der Richtigstellung eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht greift, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten ohnehin auf dem Weg der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind.
- Der Bw stellte darauf hin einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens, wobei er als Wiederaufnahmsgrund anführte, dass mit dem genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs über eine Vorfrage iSd § 303 Abs 1 lit c BAO für die gegenständlichen Einkommensteuerverfahren entschieden wurde.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Veranlagungsakt und sind unstrittig.

Der festgestellte Sachverhalt war in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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 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.

Bei den Vorfragen im Sinne des § 303 Abs 1 lit c geht es um Rechtsfragen, deren Lösung für den Bescheid der Abgabenbehörde notwendig (präjudiziell) ist und die als Hauptfrage in einem anderen Verfahren von einer anderen Stelle mit Urteil oder Bescheid zu entscheiden sind. Vorfragen im herkömmlichen (klassischen) Sinn, sind Fragen, die von einer anderen Behörde oder einem Gericht (als Hauptfrage) zu entscheiden sind und die die Abgabenbehörden ihren bescheidmäßigen Erledigungen zugrundelegen haben (vgl Stoll: BAO Kommentar, S 2928).

Vorfragen sind also Rechtsfragen, zu deren verbindlichen (bescheid-, spruchmäßigen) Beantwortung die in einer Abgabensache zur Entscheidung berufene Abgabenbehörde im konkreten Verfahren sachlich nicht zuständig ist, deren Lösung aber eine notwendige Grundlage für die Entscheidung bildet. Die Lösung einer solchen Frage, die die Bedeutung einer Vorfrage hat, findet sich im Spruch des (bereits ergangenen oder allenfalls nachfolgenden) Urteils oder Bescheides der zur Entscheidung über diese Frage (die für sie eine Hauptfrage bildet) zuständigen Stelle. Bindungswirkung kommt also nur dem Spruch der Entscheidung, die über die Vorfrage als Hauptfrage abspricht, nicht auch deren Begründung zu. Wenn daher ein Gericht oder eine Behörde über eine Frage zu entscheiden hat, die bei ihr die Hauptfrage bildet, so findet sich die Lösung im Spruch des Urteils oder Bescheides und vermag für andere Stellen, bei denen diese Frage eine Vorfrage bildet, prinzipiell Bindungswirkung zu entfalten (vgl Stoll: BAO Kommentar, S 1322).

Der Bw brachte einen Antrag auf Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 Abs 3 BAO beim Finanzamt für Körperschaften ein. Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 4. Juni 2003, 2002/13/0237 und 0241 dazu aus, dass mit der Bestimmung des § 240 Abs 3 BAO dem Arbeitnehmer ein ergänzender Rechtsschutz eröffnet wird, der zum Zweck der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers greifen soll. Dem Antrag nach § 240 Abs 3 BAO kommt aber lediglich der Charakter eines subsidiären Behelfes zu. Solange nämlich die dem Arbeitgeber unterlaufenen Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug ohnehin auf dem Wege der Veranlagung korrigierbar sind, ist die Bestimmung des § 240 Abs 3 nicht anwendbar. Damit wird vom Verwaltungsgerichtshof ausschließlich festgestellt, dass ein Rückzahlungsantrag nach § 240 Abs 3 BAO zur Geltendmachung eines Freibetrages nach § 68 Abs 6 EStG 1988 nicht zulässig ist. Dass die Frage, ob Bezüge der Bestimmung des § 68 Abs 6 EStG 1988 zu unterwerfen sind, jedenfalls im Zuge eines Veranlagungsverfahrens geklärt werden muss, war auch schon vor Ergehen dieses Erkenntnisses unbestritten, da als Bemessungsgrundlage eines Einkommensteuerbescheides stets das steuerpflichtige Einkommen – somit jenes nach Abzug von Freibeträgen – heranzuziehen ist. Damit war aber immer klar, dass über die Gewährung von Freibeträgen nach § 68 Abs 6 EStG 1988 jedenfalls im Einkommensteuerbescheid abzusprechen ist, unabhängig davon, ob eine Geltendmachung auch im Wege eines Antrages nach § 240 Abs 3 BAO möglich wäre. Die Frage, ob auch nach § 240 Abs 3 BAO ein Rückzahlungsanspruch für den Bw besteht, stellt damit keinesfalls eine Vorfrage iSd § 303 Abs 1 lit c BAO für die Einkommensterverfahren der Jahre 1995 bis 2002 dar. Dem Wiederaufnahmsantrag mangelt es somit an einem tauglichen Wiederaufnahmsgrund.

Darüber hinaus ist auch daran zu erinnern, dass alle Wiederaufnahmsgründe des § 303 Abs 1 sogenannte relative Wiederaufnahmsgründe sind. Somit vermag auch ein für sich tauglicher

Wiederaufnahmsgrund nur dann zu einer Wiederaufnahme zu führen, wenn bei dessen Kenntnis die Abgabenbehörde einen anderslautenden Bescheid erlassen hätte müssen.

Wenn der Bw in seiner Berufung die Meinung vertritt, dass "das in der Zwischenzeit ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (ZI 2002/13/237 und 241 vom 4. Juni 2003) die Klärung einer Vorfrage iSd § 303 Abs 1 lit c BAO darstelle und damit einen Wiederaufnahmsgrund für das Veranlagungsverfahren, in welchem der Bw die Frage der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer rechtsirrtümlich nicht releviert habe", so ist dem entgegenzuhalten, dass in dem vom Bw erwähnten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht nur über keine Vorfrage iSd § 303 Abs 1 lit c leg cit für die gegenständlichen Verfahren entschieden wurde, sondern auch die Kenntnis dieses Erkenntnisses nicht dazu geführt hätte, dass das Finanzamt einen anderslautenden Bescheid erlassen hätte müssen, da dem Bw – wie nunmehr vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Juli 2006, ZI. 2003/14/0087 bestätigt - der erhöhte Freibetrag gemäß § 68 Abs 6 EStG 1988 nicht zu gewähren ist.

Da auch für die gemäß § 303 Abs 4 BAO geregelte Wiederaufnahme des Verfahren von Amts wegen die Voraussetzung gilt, dass im Ergebnis ein im Spruch anders lautender Bescheid herbeigeführt wird, erübrigt es sich auf das Eventualbegehren des Bw näher einzugehen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. August 2006