



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des FA betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungsverfahren für die Jahre 1999 bis 2001, Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungsverfahren sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2002 und 2003, entschieden:

1. Der Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungsverfahren für die Jahre 1999 bis 2001 wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.
2. Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungsverfahren für die Jahre 2002 und 2003 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
3. Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingaben vom 5. Oktober 2004 reichte der Bw. beim zuständigen Finanzamt (FA) Anträge auf Wiederaufnahme seiner Arbeitnehmerveranlagungsverfahren für die Jahre 1999 bis 2001 sowie die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2002 und 2003 ein. Im Wiederaufnahmsantrag und in den Beilagen zu seinen Erklärungen wies er darauf hin, dass die von seinem Dienstgeber übermittelten Lohnzettel falsch seien.

Er erhalte von seinem Dienstgeber Bezüge, die zwar steuerrechtlich zu den sonstigen Bezügen zählen, sozialversicherungsrechtlich jedoch als laufende Bezüge zu behandeln seien. Es werde das gesamte Entgelt (laufender Bezug und die oben angeführten "Sonstigen Bezüge") der laufenden

Sozialversicherungsbemessungsgrundlage – bis zur jeweiligen Höchstbemessungsgrundlage – unterworfen. Sein laufendes Entgelt übersteige jedoch die Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung, sodass sich diese "Sonstigen Bezüge" sozialversicherungsrechtlich nicht auswirken. Es entfielen auf diese keine Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988.

Gemäß § 67 Abs. 12 EStG 1988 seien bei Auszahlung eines sonstigen Bezuges im Sinne des § 67 EStG 1988, die auf diesen entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 zu ermitteln und dann von diesem abzuziehen. Der so ermittelte Betrag stelle nach Abzug eines allfälligen Freibetrages im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 die Lohnsteuerbemessungsgrundlage für den sonstigen Bezug dar, auf den dann der feste Steuersatz anzuwenden sei.

Aus der eindeutigen Bestimmung des § 67 Abs. 12 EStG 1988 folge, dass in seinem Fall diese "Sonstigen Bezüge" ungekürzt um Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 – die ja aufgrund des Überschreitens der Höchstbeitragsgrundlage bei seinem laufenden Bezug gar nicht anfallen könnten – mit dem festen Steuersatz zu versteuern seien. Die auf den laufenden Bezug entfallenden Beiträge seien von diesem in Abzug zu bringen.

Sein Arbeitgeber berechne jedoch anteilig Sozialversicherungsbeiträge von diesen "Sonstigen Bezügen" und ziehe diese dann vor Anwendung des festen Steuersatzes davon ab. Der verbleibende Rest der Sozialversicherungsbeiträge werde dann vom laufenden Bezug in Abzug gebracht.

Diese Vorgangsweise stütze sich auf Punkt 4.4. des Erlasses des BMF vom 28. Oktober 1996, Z 07 0104/5-IV/796. Erlässe könnten zur Präzisierung einer Gesetzesbestimmung dienlich sein, legen jedoch nur die Rechtsmeinung des Bundesministers dar und hätten für die Steuerpflichtigen keine rechtlich bindende Wirkung.

Der Gesetzeswortlaut des § 67 Abs. 12 EStG 1988 sei eindeutig und bedürfe keiner weiteren Interpretation – "die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge.....".

Es entfielen auf seine oben angeführten "Sonstigen Bezüge" wegen Überschreitens der Höchstbeitragsgrundlage keine Beiträge im Sinne des § 62 Abs. 3, 4 und 5 EStG 1988. Die Vorgangsweise seines Arbeitgebers entspreche sohin nicht der gesetzlichen Bestimmung des § 67 Abs. 12 EStG 1988, der Punkt 4.4 des Erlasses des BMF vom 28. Oktober 1996 wohl ebenso wenig.

Ausgehend von diesem Sachverhalt müssten die Jahreslohnzettel 1999 bis 2001 sowie 2002 und 2003 daher wie folgt aussehen:

BETRÄGE IN ATS	1999	2000	2001
Bruttobezüge (210)	901.320,00	929.968,00	971.310,00
Steuerfreie Bezüge (215)	49.800,00	44.252,00	46.313,00
Sonstige Bezüge vor Abzug SV-Beiträge (220)	98.555,00	97.737,00	102.894,00
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	90.226,80 (anstatt 88.462,00)	91.497,60 (anstatt 91.012,00)	94.039,20 (anstatt 91.392,00)
Übrige Abzüge (243)	9.280,00	9.280,00	9.280,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	653.458,20 (anstatt 655.223,00)	687.201,40 (anstatt 687.687,00)	718.783,80 (anstatt 721.431,00)

Beträge in €	2002	2003	
Bruttobezüge (210)	67.631,15	71.647,25	
Steuerfreie Bezüge (215)	2.860,31	3.373,95	
Sonstige Bezüge vor Abzug SV-Beiträge (220)	8.1765,55	9.267,28	
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	6.919,01 (anstatt 6.650,19)	7.116,48 (anstatt 6.639,91)	
Übrige Abzüge (243)	684,00	684,00	
Steuerpflichtige Bezüge (245)	48.991,28 (anstatt 49.260,10)	51.205,54 (anstatt 51.682,11)	

Die mit Bescheiden vom 5. November 2004 durchgeführte Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 erfolgte zunächst antragsgemäß.

Den Antrag auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungsverfahren für die Jahre 1999 bis 2001 wies das FA mit Bescheid vom 9. Dezember 2004 mit der Begründung ab, dass die betreffenden Lohnzettel vom Betriebsstättenfinanzamt überprüft und als richtig befunden worden seien. Werde gleichzeitig mit einem laufenden Bezug ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG ausgezahlt, der sozialversicherungsrechtlich in die allgemeine Beitragsgrundlage falle (z. B. eine außerordentliche Prämie oder eine Belohnung), sei auch in diesem Fall für Zwecke der Lohnsteuerberechnung, zuerst der sonstige Bezug (abgestellt auf die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage) und in der Folge der laufende Bezug abzurechnen (Rz 1124 LStRL). Die Berechnung aufgrund des Erlasses vom 28. 10. 1996 sei somit richtig. Die Lohnzettel für die Jahre 2002 und 2003 würden diesbezüglich ebenfalls geändert.

In der Folge nahm das FA die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 mit Bescheiden vom 10. Dezember 2004 wieder auf und gab als Begründung an: *"Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde."*

Dagegen brachte der Bw. fristgerecht Berufungen ein.

In der gegen die Abweisung seines Antrages auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungsverfahren für die Jahre 1999 bis 2001 gerichteten Berufung wendete der Bw. ein, dass die Besteuerungsgrundlage falsch sei, weil von seinem Arbeitgeber ein falscher Lohnzettel übermittelt worden sei. Er ersuche daher um eine amtswegige Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungsverfahren für die Jahre 1999 bis 2001 und verweise darauf, dass ein korrigierter Jahreslohnzettel einen Wiederaufnahmsgrund darstelle. Er ersuche daher eine Korrektur des Jahreslohnzettels durch das zuständige Betriebsstättenfinanzamt zu veranlassen bzw. eine Korrektur des Jahreslohnzettels aufgrund der von ihm – bereits im Wiederaufnahmsantrag vom 5. Oktober 2004 und auch in der vorliegenden Berufung neuerlich – vorgebrachten Änderungen vorzunehmen.

In seinen Berufungen gegen die wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 brachte der Bw. vor, dass die Begründung für die Wiederaufnahme unrichtig sei. Aufgrund der Beträge unter der Rubrik "Lohnzettel und Meldungen" in den beanspruchten Bescheiden sei ersichtlich, dass sich an den von seinem Arbeitgeber übermittelten, den Bescheiden vom 5. November 2004 zugrunde

liegenden Lohnzetteln, keine Änderung ergeben habe. Somit sei ersichtlich, dass von seinem Arbeitgeber kein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei, so dass kein Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme dieser Verfahren gegeben sei. Der Bw. führte weiters aus, dass die vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzettel falsch seien und begründete dies wie im Wiederaufnahmsantrag vom 5. Oktober 2004.

Einem Mängelbehebungsauftrag der Abgabenbehörde zweiter Instanz kam der Bw. innerhalb der gesetzten Frist mit Schreiben vom 20. Oktober 2005 nach. Diesem Schreiben zufolge werden nicht nur die Sachbescheide sondern auch die Wiederaufnahmsbescheide bekämpft.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmer-veranlagungsverfahren für die Jahre 1999 bis 2001

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 Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür 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.

Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – sind keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO.

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von 3 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.

Mit dem Hinweis, dass keine neuen Tatsachen vorliegen, wies das FA den Antrag auf Wiederaufnahme als unbegründet ab.

Gemäß § 303a Abs. 1 BAO hat der Wiederaufnahmsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Entspricht der Wiederaufnahmsantrag nicht den im Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde gemäß § 303a Abs. 2 BAO zwingend dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Der vorliegende Wiederaufnahmsantrag vom 5. Oktober 2004 erfüllt die im § 303a Abs. 1 BAO umschriebenen Inhaltserfordernisse nicht. Der Bw. stützt seinen Antrag auf die, seiner Ansicht nach, unrichtigen Lohnzettel, eine Bezeichnung der konkreten Umstände (Tatsachen oder Beweismittel) bleibt er jedoch schuldig. Auch ist aus dem Antrag nicht erkennbar, dass kein grobes Verschulden des Bw. an der Nichtgeltendmachung dieser Umstände im abgeschlossenen Verfahren vorliegt. Eine Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages ist ebenfalls nicht möglich, da der Bw. nicht bekannt gibt, zu welchem Zeitpunkt er nachweislich Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes erlangt hat.

Nach den Bestimmungen des § 303a Abs. 2 BAO hätte das Finanzamt bei dieser Sachlage dem Antragsteller eine Behebung der vorliegenden Mängel mit dem Hinweis auftragen müssen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Da eine derartige Mängelbehebung nicht in Auftrag gegeben wurde, hat das Finanzamt Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung es möglich gewesen wäre, dass ein anders lautender Bescheid hätte ergehen können.

Es erscheint daher zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Sache an das Finanzamt zur Durchführung dieser Mängelbehebung und damit zur Klärung der offenen Sachverhalte zurückzuverweisen.

Was die Anregung des Bw. auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass diese im Ermessen des FA liegt und hierauf kein Rechtsanspruch besteht.

2. Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Arbeitnehmer-veranlagungsverfahrens für die Jahre 2002 und 2003

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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. Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen dient dem Zweck, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Die amtswegige Wiederaufnahme ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wieder-
aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte können, die nunmehr in einem wiederaufgenommenen Verfahren erlassen werden soll (vgl. Ellinger, Iro, Kramer, Sutter, Urtz, Bundesabgabenordnung, Band 2, Manz, E 163 und dort angeführte Judikatur).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem FA nachträglich die Tatsachen zugänglich wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte (VwGH 5. 6. 2003, 2001/15/0133).

Das FA hat die Wiederaufnahme damit begründet, dass vom Dienstgeber des Bw. *berichtigte oder neue Lohnzettel* übermittelt worden seien. Aus dem Steuerakt geht dies jedoch nicht hervor und der Bw. verweist zu Recht darauf, dass die besagten Lohnzettel dem FA schon im Zeitpunkt der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung vorgelegen seien. Es ist sohin für den UFS nicht erkennbar, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel das FA seine Wiederaufnahme stützt.

Das Erkennen einer dem Bescheid, mit dem das frühere Verfahren abgeschlossen worden ist, zu Grunde liegenden unrichtigen rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes, stellt keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar, weil es sich hierbei nicht um das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln handelt. Bei unveränderter Tatsachenlage kann die Wiederaufnahme nicht dazu dienen, die nachteiligen Folgen einer früheren eventuell unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer eventuell fehlerhaften rechtlichen Beurteilung zu beseitigen (vgl. z. B. VwGH 13. 9. 2004, 2000/17/0018, VwGH 10. 5. 2001, 95/15/0084).

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungsverfahren für die Jahre 2002 und 2003, war daher stattzugeben, die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

3. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003

Eine im Zeitpunkt ihrer Einbringung an sich zulässige Berufung wird unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid vor Berufungserledigung aus dem Rechtsbestand ausscheidet (*Ritz*, BAO-Kommentar 2. Auflage, § 273 Tz 12).

Der Wiederaufnahmsbescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind (bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können). Sind beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden (z. B. VwGH vom 22.5.1990, 87/14/0038). Die Entscheidung über beide Berufungen kann aber in einer (einzigen) Berufungsentscheidung verbunden werden.

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, so tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH vom 24.1.1990, 86/13/0146; siehe weiters auch *Stoll*, BAO-Kommentar, 2965 und die dort zitierten Nachweise), der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Im vorliegenden Fall sind die vom FA per 10. Dezember 2004 erlassenen Wiederaufnahmsbescheide mit gegenständlicher Berufungsentscheidung aus den oben näher dargelegten Gründen aufzuheben. Wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhangs scheiden dadurch aber (auch) die in diesem wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Abgabenbescheide aus dem Rechtsbestand aus – die ursprünglichen Erstbescheide des FA leben wieder auf. Dies bewirkt, dass die dagegen erhobenen Berufungen unzulässig werden, weshalb diese zurückzuweisen waren, und sich eine Beurteilung der Sachbescheide in materiellrechtlicher Hinsicht erübrigt.

Wien, am 15. November 2005