



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat (Graz) 6

GZ. RV/0084-G/12
miterledigt: RV/0086-G/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AA, Adresse, vom 18. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. Februar 2011 betreffend die Abweisung des Antrages auf Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 gemäß § 295a BAO und gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. März 2011 betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat für das Jahr 2005 bei seinem zuständigen Wohnsitzfinanzamt einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eingebracht. Vom Arbeitgeber des Bw. wurden für das gegenständliche Jahr zwei Lohnzettel übermittelt. Der im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung erlassene Einkommensteuerbescheid vom 11. Juli 2006, dem die beiden Lohnzettel zugrunde lagen, ist in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2010 brachte der Bw. einen "Antrag gemäß § 295a BAO" und einen "Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Bescheid AVN 2005" ein. Darin führte der Bw. aus, aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. September 2010, 2007/15/0206, seien neue entscheidende Tatsachen zum Vorschein gekommen, "die zu einer anderen Rechtsauffassung und somit Erstbescheid geführt hätten." Auf Grund dieser neuen Tatsachen und Beweismittel sei der

Erstbescheid rechtswidrig, da die Veranlagung zwingend, teilweise unter Exekutionsandrohung von der Finanzbehörde vorgeschrieben worden sei. In Kenntnis der wahren Rechtslage hätte er keine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt. Abschließend beantragte der Bw. die Abänderung seines Bescheides gemäß § 295a BAO, in eventu beantragte er die Wiederaufnahme des Verfahrens und stellte den Antrag, "die zu Unrecht vorgeschriebene Arbeitnehmerveranlagung aus dem Rechtsstand zu entfernen."

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 28. Februar 2011 wurde der Antrag gemäß § 295a BAO abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, eine Abänderung eines Bescheides nach § 295a BAO sei nur dann möglich, wenn ein Ereignis eintrete, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang des Abgabenanspruches habe. Kein Ereignis in diesem Sinne sei allerdings eine erstmalige oder geänderte Rechtsprechung.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 1. März 2011 abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, Änderungen der Rechtsauslegung wie etwa die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes würden keinen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Wiederaufnahmegrund darstellen. Auch wenn sich die Ausstellung von zwei Lohnzetteln als rechtswidrig erwiesen habe, komme aufgrund einer geänderten Rechtsauslegung durch den Verwaltungsgerichtshof keine Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Berufung vom 18. März 2011. Der Bw. brachte vor, der Bescheid des Finanzamtes werde in seinem gesamten Inhalt angefochten. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. September 2010, 2007/15/0206, sei zu entnehmen, dass die von ihm an seinen Dienstgeber gerichteten Beträge auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung geleistet worden seien (Dienstvertrag). Diese Tatsache sei bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides offensichtlich nicht bekannt gewesen. Auch ihm als rechtlichen Laien sei die Systematik des Pensionssystems nicht klar gewesen. Das Finanzamt sei daher bei der Bescheiderlassung von einem unvollständigen Sachverhalt ausgegangen bzw. habe den zugrundeliegenden Sachverhalt nicht vollständig ermittelt. Tatsachen oder Beweismittel, die zwar einer späteren Entscheidung eines Gerichts oder einer Verwaltungsbehörde zu Grunde liegen würden, die aber schon früher als Tatsachen entstanden bzw. vorhanden gewesen seien, könnten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme eines anderen bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens führen. Der Umstand, dass sie durch eine später ergangene Entscheidung neu hervorgekommen seien, sei ohne Bedeutung. Es sei daher der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO jedenfalls gegeben. Sollte dem Finanzamt bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides der zugrunde liegende Sachverhalt vollständig bekannt gewesen sein, so sei hier eine Vorfrage für

die Bescheiderlassung falsch beurteilt worden, die nunmehr vom zuständigen Gericht anders entschieden worden sei. In eventu werde daher der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. c BAO geltend gemacht.

Mit Schreiben vom 9. Mai 2011 brachte der Bw. weiters vor, im gegenständlichen Verfahren habe der Arbeitgeber, wie vom Betriebsstättenfinanzamt gefordert, einen zweiten Lohnzettel ausgestellt. Dieser Lohnzettel sei gesetzwidrig gewesen. Von dieser Vorgangsweise habe er erst kürzlich erfahren. Anscheinend habe hier das Finanzamt einen Veranlagungsgrund nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 setzen wollen. Allein diese gesetzwidrige Vorgangsweise würde eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. a BAO rechtfertigen (Fälschung des Lohnzettels). Nicht nur für die Behörde, auch für ihn als österreichischen Staatsbürger stehe hier, da falsche Angaben gemacht worden seien, das gleiche Recht auf Wiederaufnahme zu. Er beantrage somit, das zuständige Finanzamt möge die bezugsauszahlende Stelle auffordern, einen richtigen Lohnzettel für das gegenständliche Jahr auszustellen. Für ihn sei in keiner Weise ersichtlich gewesen, dass tatsächlich zwei Lohnzettel ausgestellt worden seien. Erst kürzlich sei ihm diese Gesetzwidrigkeit bekannt geworden. Er sei erschüttert, dass sich das Finanzamt beharrlich weigere, das Verfahren neu aufzunehmen. Noch dazu, wo es sich in der Sache selbst bereits um lohnversteuerte Beträge handle. Somit hätte bereits damals der aus § 68 AVG entwickelte Rechtsgrundsatz der res iudicata im Abgabenverfahren angewendet werden müssen. Nach diesem Rechtsgrundsatz sei eine Entscheidung nicht zulässig, wenn über eine Sache bereits entschieden worden sei. Über alle eingezahlten Beträge sei bereits entschieden, somit Lohnsteuer bezahlt worden. Denn es handle sich um reine Arbeitnehmerbeiträge, die vom bereits versteuerten Gehalt einbezahlt worden seien. Ob diese Beträge als Werbungskosten, Sonderausgaben oder gar nicht geltend gemacht worden seien, sei in diesem Verfahren unbedeutend. Abschließend beantragte der Bw., "der Wiederaufnahme im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO statzugeben, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Im verfahrensgegenständlichen Fall war strittig, ob Gründe für eine Maßnahme nach § 295a BAO oder für eine Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens vorliegen.

Antrag gemäß § 295a BAO:

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus Abgabenvorschriften ergeben. § 295a BAO ist nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden (*Ritz*, BAO⁴ § 295a Tz 3).

Von einem rückwirkenden Ereignis im Sinne des § 295a BAO kann aber im vorliegenden Fall keine Rede sein. Dass der Arbeitgeber für das Jahr 2005 einen weiteren Lohnzettel übermittelt hat, wurde dem Bw. (spätestens) durch den Einkommensteuerbescheid vom 11. Juli 2006 bekannt. Die Tatsache, dass die Daten zu Unrecht als solche eines weiteren Lohnzettels übermittelt worden sind, ist zwar tatsächlich erst durch spätere rechtliche Beurteilung allgemein bekannt geworden, sie hätte aber vom Bw. bereits gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11. Juli 2006 eingewendet werden können und müssen. Die beiden in Rede stehenden Lohnzettel sind nach wie vor im Rechtsbestand. Der Umstand, dass offensichtlich zu Unrecht zwei Lohnzettel vom Arbeitgeber des Berufungswerbers ausgestellt wurden, ist dabei ohne Bedeutung.

Der Bw. stützte seinen Antrag auf eine nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 11. Juli 2006 ergangene Rechtsprechung. Die angesprochene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs, die einen anderen Abgabepflichtigen betraf, stellt für das Einkommensteuerverfahren des Bw. kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Der Bescheid des Finanzamtes entspricht im Ergebnis der Rechtslage.

Das Begehren auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 11. Juli 2006 gemäß § 295a BAO war daher als unbegründet abzuweisen.

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005:

§ 303 Abs. 1 BAO bestimmt Folgendes:

"Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens ist 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 sonst wie 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 Bw. machte alternativ den Wiederaufnahmetatbestand gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO, den so genannten „Neuerungstatbestand“, als auch den Wiederaufnahmetatbestand gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO, den so genannten „Vorfragentatbestand“, geltend.

Tatsachen im Sinne des Neuerungstatbestands sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, 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. Keine Tatsachen und somit keine Wiederaufnahmsgründe sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107).

Eine Vorfrage im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. c BAO ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet, ein vorweg zu klarendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (oder derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist. Eine Vorfrage ist daher eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet (*Ritz*, BAO⁴ § 116 Tz 1).

Die vom Verwaltungsgerichtshof in einem vergleichbaren, einen anderen Abgabepflichtigen betreffenden Fall getroffene Entscheidung ist weder eine Vorfrage im Sinne der einschlägigen Bestimmung, noch handelt es sich dabei um neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens lagen daher nicht vor, weshalb der angefochtene Bescheid des Finanzamtes der bestehenden Rechtslage entspricht und die dagegen gerichtete Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Der Ansicht des Berufungswerbers in seinem Schreiben vom 9. Mai 2011, wonach er erst vor zirka drei Wochen davon erfahren habe, dass der Arbeitgeber vom Betriebsstättenfinanzamt

zur Abgabe eines zweiten Lohnzettels aufgefordert worden sei, ist entgegen zu halten, dass ihm bereits auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 11. Juli 2006, dem die in beiden Lohnzetteln ausgewiesenen Einkünfte zugrunde lagen, die Existenz des weiteren Lohnzettels bekannt sein musste. Die Daten des weiteren Lohnzettels scheinen in dem vom Berufungswerber nicht bekämpften Bescheid auf. Schlussendlich waren die im weiteren Lohnzettel ausgewiesenen Einkünfte Ursache für die Höhe der Nachforderung.

Ebenso wenig lag eine Fälschung des an das Finanzamt übermittelten Lohnzettels vor. Die Daten stammen von dem für die Ausstellung und Übermittlung des Lohnzettels zuständigen und befugten Arbeitgeber und nicht von einem unbefugten Dritten. Eine etwaige Unrichtigkeit des Lohnzettels bzw. der Lohnzetteln vermag an der Echtheit nichts zu ändern.

Ergänzend ist anzumerken, dass es der bestehenden Rechtslage entspricht, dass dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit ganz allgemein ein Vorrang vor dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit eingeräumt wird und Bescheide, die aufgrund späterer Rechtsprechung rückblickend als rechtswidrig oder sogar verfassungswidrig erkannt werden, so sie in Rechtskraft erwachsen, dennoch weiterhin dem Rechtsbestand anzugehören haben.

Mit einem (rechtskräftigen) Bescheid ist grundsätzlich die Wirkung verbunden, dass über die den Gegenstand des Bescheides bildende Sache ein für allemal endgültig abgesprochen wird und der Bescheid für die Partei unanfechtbar ist. Der Abspruch über die Sache ist auch für die Behörde – von dem im Gesetz vorgesehenen Ausnahmen abgesehen - verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar (*Stoll*, BAO-Kommentar, 943). Die Verbindlichkeit, die Unwiederholbarkeit, die Unwiderrufbarkeit und Unabänderlichkeit werden unter dem Sammelbegriff „materielle Rechtskraft“ zusammengefasst. Die Bescheidwirkungen treten unabhängig davon ein, ob der Bescheid richtig ist oder nicht (VwGH 19.12.1996, 96/16/0145). Die materielle Rechtskraft tritt bereits mit der Erlassung des Bescheides ein; bei Bescheiden, die noch mit ordentlichen Rechtsmitteln bekämpft werden können, also schon vor Beginn der formellen Rechtskraft.

Die Unwiederholbarkeit verbietet, dass in einer durch Bescheid entschiedenen Sache (res iudicata) noch einmal ein Verfahren durchgeführt und eine neue (wenn auch gleich lautende) Entscheidung gefällt wird (*Hengstschiäger*, Verwaltungsverfahrensrecht³ Rz 559).

Die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. im Schreiben vom 9. Mai 2011 vermochten der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Im Gegenteil, der Bw. selbst brachte zum Ausdruck, dass die Unwiederholbarkeit einer neuerlichen Entscheidung im Einkommensteuerverfahren entgegen steht.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 23. Jänner 2013