

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des AAA, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 25. Mai 2011 betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 12. Juni 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat für das Jahr 2005 bei seinem zuständigen Wohnsitzfinanzamt einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eingebracht. Mit Bescheid vom 2. März 2006 wurde die Einkommensteuer festgesetzt.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 21. Juni 2006 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wiederaufgenommen und mit einem weiteren Bescheid vom selben Tag die Einkommensteuer neu festgesetzt. Begründet wurden diese Bescheide damit, dass vom Arbeitgeber ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei und die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen zu verfügen gewesen sei.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid vom 21. Juni 2006 eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2006 als unbegründet abgewiesen. Der dagegen eingebrachte Vorlageantrag vom 22. Jänner 2007 wurde mit Bescheid der belangten Behörde vom 19. März 2007 als verspätet zurückgewiesen. Der Einkommensteuerbescheid vom 21. Juni 2006, dem zwei Lohnzettel seines Arbeitgebers zu Grunde lagen, ist somit in Rechtskraft erwachsen.

Mit dem am 30. Dezember 2010 bei der belangten Behörde eingegangenen Schreiben stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens. Der Verwaltungsgerichtshof habe entschieden, dass die Ausstellung von zwei Lohnzetteln

rechtswidrig gewesen sei. Aufgrund dieser Tatsache bitte er das Verfahren betreffend Einkommensteuer wieder aufzunehmen.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 25. Mai 2011 wurde der Antrag des Beschwerdeführers auf Wiederaufnahme des Verfahrens abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, Änderungen der Rechtsauslegung, wie etwa durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, stellten keinen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Wiederaufnahmegrund dar. Wenn sich auch die Ausstellung von zwei Lohnzetteln als rechtswidrig erwiesen habe komme eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht in Betracht. Ergänzend werde noch bemerkt, nach dem (näher bezeichneten) Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes handle es sich bei der Rückzahlung der Pensionsbeiträge durch den Arbeitgeber um steuerpflichtige Bezüge, für die fälschlicherweise vom Arbeitgeber keine Lohnsteuer einbehalten worden sei. Steuerschuldner sei immer der Arbeitnehmer, dieser könne bei zu geringer Steuereinbehaltung durch den Arbeitgeber selbst in Anspruch genommen werden. Die Besteuerung der Bezüge sei rechtmäßig erfolgt, der Bescheid sei in Rechtskraft erwachsen und es könne keine Veranlassung erkannt werden, eine rechtmäßig vorgenommene Besteuerung wiederum rückgängig zu machen.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 12. Juni 2011. Der Beschwerdeführer 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.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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 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.

Der Beschwerdeführer 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 klärendes 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*, BAO⁵ § 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 Tatsache, dass die genannten Zahlungen aus dem betrieblichen Pensionssystem in einem (eigenen) Lohnzettel ausgewiesen sind, zeitigt schon deshalb keine Auswirkung auf den Einkommensteuerbescheid 2005, weil zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides, der das Verfahren, dessen Wiederaufnahme beantragt ist, abgeschlossen hat, ein Antrag des Beschwerdeführers auf Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 vorlag. Solcherart vermögen auch die näheren Umstände, die zur Ausstellung des Lohnzettels geführt haben, nicht zu einem anders lautenden Einkommensteuerbescheid 2005 zu führen (VwGH 20.3.2014, 2012/12/0169; 26.6.2014, 2012/15/0227).

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, die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigen ist, als unbegründet abzuweisen war.

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 (*Hengstschläger*, *Verwaltungsverfahrensrecht*³ Rz 559).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Auch in vergleichbaren Fällen, in denen auch der selbe Arbeitgeber wie im gegenständlichen Fall zwei Lohnzettel ausgestellt hat und denen somit der gleiche Sachverhalt zu Grunde lag, wurden die Anträge auf Wiederaufnahme abgewiesen. Die Behandlungen der dagegen erhobenen Beschwerden wurden vom Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, weil mit den Bescheiden nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen worden sei (z.B. VwGH 26.6.2014, 2012/15/0227).

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 19. Jänner 2015