



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/3458-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WT, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 4. Dezember 2001 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 1995 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in den Berufungsjahren 1995 bis 1999 Geschäftsführer der E Ges.m.b.H. und an dieser Gesellschaft zu 82 % beteiligt.

Seine Geschäftsführerbezüge wurden in den Einkommensteuerbescheiden 1995 bis 1999 als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988) erfasst.

Mit Schreiben vom 12. November 2001 stellte der Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 1995 bis 1999 gemäß § 303 Abs. 1 BAO.

Er führte in dem Schreiben aus, die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland habe in der Berufungsentscheidung vom 17. August 2001, GZ. RV/413-06/2001, zu seinen Geschäftsführerbezügen festgestellt, dass alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen und die Bezüge daher dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen unterlägen. Auf Grund dieser Tatsache ersuche er, die Einkommensteuerverfahren für 1995 bis 1999 wieder aufzunehmen, aus den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit mit der Berechnung "Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit dividiert durch 14 mal 2" diesen Betrag

gemäß § 67 EStG 1988 steuerfrei zu stellen und nur die verbleibenden Einkünfte mit dem Tarif zu versteuern.

Mit Bescheid vom 4. Dezember 2001 wies das Finanzamt den Wiederaufnahmsantrag vom 12. November 2001 mit der Begründung ab, die Bestimmungen des § 67 EStG 1988 seien nur auf lohnsteuerpflichtige Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anwendbar. Die Geschäftsführerbezüge des Bw. zählten jedoch auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG 1988 und nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988.

In der gegen den Abweisungsbescheid vom 4. Dezember 2001 eingebrachten Berufung wird die Aufhebung dieses Bescheides mit der Begründung beantragt, nach den Ausführungen in der Berufungsentscheidung liege im gegenständlichen Fall ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor und es werde in § 67 EStG 1988 auf Dienstverhältnisse verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte der Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei 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.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit. a BAO scheidet im gegenständlichen Fall von vornherein aus.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. zB VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 12.8.1994, 91/14/0018, 0042; VwGH 23.4.1998, 95/15/0108).

Solche Tatsachen sind zB der Zufluss von Betriebseinnahmen, getätigte Betriebsausgaben, das Unterbleiben von Aufzeichnungen und der Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, Tz 8 zu § 303 BAO, sowie die dort angeführte Judikatur).

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148), Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (vgl. VwGH 26.4.1994, 91/14/0129, 93/14/0015, 0082; VwGH 20.4.1995, 92/13/0076), Hervorkommen von Rechtsirrtümern (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118), höchstgerichtliche Erkenntnisse (vgl. VwGH 29.9.1997, 97/17/0257-0279; VwGH 25.2.1998, 98/14/0015).

Als Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO können etwa Urkunden und Aufzeichnungen neu hervorkommen. Ein neu hervorgekommenes Beweismittel kann weiters eine Zeugenaussage darstellen. Keine Beweismittel sind zB Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, Tz 11-12 zu § 303 BAO, sowie die dort angeführte Judikatur).

Da im gegenständlichen Antrag vom 12. November 2001 keine solchen Tatsachen oder Beweismittel geltend gemacht wurden, sind die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht erfüllt.

Im vorliegenden Fall kommt aber auch keine auf § 303 Abs. 1 lit. c BAO gestützte Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht, da die Finanzlandesdirektion mit der Berufungsentscheidung vom 17. August 2001, GZ. RV/413-06/2001, über keine Vorfrage entschieden hat.

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet (vgl. zB VwGH 30.3.1998, 98/16/0097), ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist. Eine Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet.

Eine Entscheidung über eine Vorfrage ist dann ein Wiederaufnahmsgrund im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. c BAO, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden ist (vgl. zB VwGH 30.3.1998, 98/16/0097; VwGH 22.9.2002, 98/15/0014).

Im Einkommensteuerverfahren besteht jedoch keine Bindung an Entscheidungen im Lohnsteuerverfahren (vgl. VwGH 5.2.1992, 89/13/0111; VwGH 1.7.2003, 2002/13/0214) oder an Bescheide betreffend den Dienstgeberbeitrag (§ 43 FLAG).

Von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen (§ 289 Abs. 1 vorletzter Satz und Abs. 3 BAO) abgesehen, kommt zudem nur dem Spruch von Bescheiden Bindungswirkung zu. Zum Spruch von Dienstgeberbeitragsbescheiden gehören Aussagen über die Person des Abgabenschuldners sowie über die Bemessungsgrundlage und die Höhe des Dienstgeberbeitrages. Dienstgeberbeitragsbescheide sprechen hingegen nicht darüber ab, ob eine bestimmte Person Arbeitnehmer des Abgabenschuldners ist, bzw. ob Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit dieser Person vorliegen.

Eine Bindung setzt überdies die Parteienidentität voraus (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, Tz 20 zu § 303 BAO). Es kann daher im Einkommensteuerverfahren eines Arbeitnehmers keine Bindung an Bescheide, die an den Arbeitgeber gerichtet sind, bestehen.

Eine beantragte Wiederaufnahme setzt voraus, dass die Partei in ihrem fristgerechten Antrag einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund geltend macht. Tut sie dies nicht, so besteht für die Abgabenbehörde keine Verpflichtung, von Amts wegen Feststellungen darüber zu treffen, ob aus der Sicht der Partei ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vorliegen könnte (vgl. VwGH 25.10.1989, 85/13/0088). Für die Beurteilung der Frage, ob einem Wiederaufnahmsantrag stattzugeben ist, sind allein die innerhalb der Antragsfrist vorgebrachten Wiederaufnahmsgründe maßgebend (vgl. VwGH 23.4.1990, 90/19/0125, 0126, ZfVB 1991/2/792).

Da im gegenständlichen Fall innerhalb der (dreimonatigen) Antragsfrist keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe vorgebracht wurden, wurde der Wiederaufnahmsantrag vom Finanzamt im Ergebnis zu Recht abgewiesen.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bzw. – sofern der Geschäftsführer im Werkvertrag für die Gesellschaft tätig ist – Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit nach § 22 Z 2 Teilstrich 1 EStG 1988, jedoch in keinem Fall Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit bezieht (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 131-147 zu § 22 EStG 1988). Wie in der Begründung des angefochtenen Bescheides zutreffend ausgeführt wurde, gelten die Bestimmungen des § 67 EStG 1988 nicht für die Besteuerung von Einkünften aus selbständiger Arbeit, sondern nur für die Steuererhebung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Bestimmungen des § 67 EStG 1988 befinden sich im 5. Teil

"Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)" des EStG 1988. Aus diesem Grund, vor allem aber auf Grund der eindeutigen Formulierung des § 67 EStG 1988 ergibt sich in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise, dass diese Regelung nur für die Bemessung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Anwendung findet (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 3 zu § 67 EStG 1988; VwGH 20.2.1997, 95/15//0079; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Mai 2005