

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/2/26 97/13/0081

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.02.2003

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §303 Abs1 litb;

BAO §303a;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde der W, USA, vertreten durch Robert Staribacher in Wien, dieser vertreten durch Dr. Michael Subarsky, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Tuchlauben 14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 27. Februar 1997, Zl. GA RV/002-16/11/97, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens über die Einkommensteuer 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin erzielte seit Ende 1988 als Sekretärin einer ausländischen Botschaft in Wien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1989 bis 1991 waren jeweils eine Bestätigung der ausländischen Botschaft über das in einem Gesamtbetrag angegebene "Einkommen" für das betreffende Jahr, eine Aufstellung der von ihr monatlich entrichteten Sozialversicherungsbeiträge, für die Jahre 1989 und 1990 jeweils Ablichtungen der Erlagscheine über die Einzahlungen von Beträgen zugunsten der Wiener Gebietskrankenkasse sowie für das Jahr 1989 eine Bestätigung der ausländischen Botschaft vom 15. Jänner 1989 angeschlossen, dass "die jährlichen Bruttogehälter, welche den österreichischen Arbeitnehmern von der Botschaft gezahlt werden", neben den laufenden Bezügen "zwei Monatsbezüge (je einen als Weihnachtsremuneration und einen als Urlaubsgeld) enthalten, welche den Arbeitnehmern in zwei separaten gleichen Zahlungen jährlich, und zwar zum 31. Mai und zum 30. November, neben den laufenden Bezügen ausbezahlt werden".

Das Finanzamt hatte die Einkommensteuer für diese Jahre erklärungsgemäß veranlagt und dabei 17,24 % der erklärten Bezüge als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 behandelt.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1992 legte die Beschwerdeführerin eine Bestätigung der ausländischen Botschaft über das "Einkommen" dieses Jahres in Höhe von 280.545 S bei. Weiters fügte sie der Einkommensteuererklärung eine "Aufschlüsselung" an. Danach habe sie monatlich ein Grundgehalt von 17.785,25 S, eine Erschwerniszulage von 2.003,89 S und einen Überstundenzuschlag von 249,79 S erhalten. Daneben führte sie in der Spalte "Grundgehalt" zwei Sonderzahlungen von je 20.038,93 S an. Weiters enthielt diese Aufschlüsselung zu jedem angeführten Monat einen Betrag in einer Spalte "Sozialversicherung". Von den Bruttobezügen von insgesamt 280.545,02 S zog die Beschwerdeführerin 8.500 S als steuerfreie sonstige Bezüge "gem.

§ 67 (1)", 26.073,84 S als steuerfreie Zulagen "gem. § 68", 31.577,86 S als steuerpflichtige sonstige Bezüge "gem. § 67" sowie weitere Beträge als Werbungskosten und als Sonderausgaben ab und gelangte zu einem "Einkommen" von 95.898,34 S.

Das Finanzamt wich bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 1992 von der Erklärung insoweit ab, als es die geltend gemachten Zuschläge "gem. § 68" nicht als steuerfrei ansah und 17,24 % des erklärten Bruttobezuges als sonstigen Bezug iSd § 67 EStG 1988 behandelte.

In der dagegen erhobenen Berufung verwies die Beschwerdeführerin auf die der Einkommensteuererklärung angeschlossene Aufschlüsselung, wonach ihr eine Erschwerniszulage und Überstundenzuschläge zugestanden seien.

Diese Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung ab. Die sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 seien bereits im Erstbescheid mit 17,24 % der Gesamtbezüge angenommen worden. Die als Erschwerniszulage angesprochenen Beträge könnten nicht als steuerfrei behandelt werden, weil die Beschwerdeführerin diese Beträge nicht neben dem laufenden Bezug gesondert erhalten habe. Zu den geltend gemachten Überstundenzahlungen habe die Beschwerdeführerin die fernmündliche Auskunft erteilt, dass sie keine gesonderten Überstundenzahlungen erhalten habe, vielmehr je geleisteter "Überstundeneinheit" an einem anderen Tag habe "früher nach Hause gehen" dürfen.

In dem als Vorlageantrag gewerteten "Einspruch" führte die Beschwerdeführerin aus, dass nach internationalem Völkerrecht keine diplomatische Vertretung angehalten werden könne, Gehaltsbestätigungen oder Lohnverrechnungsunterlagen auszustellen. Die von der Botschaft ausgestellte Bestätigung stelle also ein Entgegenkommen gegenüber dem Dienstnehmer und den österreichischen Behörden dar und diene somit nur dem Beweis des bezogenen Gehaltes, nicht dafür, dass keine Erschwerniszulage oder Überstundenzuschläge ausbezahlt würden. Durch die Beauftragung zur Verrichtung näher bezeichneter Tätigkeiten stünde ihr die Erschwerniszulage zu, hinsichtlich der Überstunden sei sie in dem im Bescheid angeführten Telefonat missverstanden worden, weil es sich bei den darin erläuterten Überstunden nicht um die im Gehalt eingeschlossenen, sondern um "sonstige" Überstunden gehandelt habe.

Mit Vorhalt vom 8. November 1995 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf, zum Nachweis der Richtigkeit und Vollständigkeit ihrer Angaben innerhalb Monatsfrist die "nötigen Unterlagen" beizubringen. Dazu stellte die belangte Behörde die Frage: "Ist die von Ihnen geltend gemachte Erschwerniszulage nicht zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt worden, sondern wurde ihr Gehalt regelmäßig in einem Betrag ausbezahlt? Legen Sie bitte Lohnabrechnungen (in Kopie) vor."

Weiters forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin zum Nachweis für eine Vereinbarung mit dem Dienstgeber über die Zahlung einer Erschwerniszulage und zur Angabe auf, welchen Anteil die näher bezeichnete und zur Erschwerniszulage führende Arbeit an der gesamten Tätigkeit als Sekretärin ausmache. Schließlich fragte die belangte Behörde nach einer Vereinbarung, aus der die Normaldienstzeit und die zusätzlich zu leistenden Überstunden ersichtlich seien, bzw. nach einer Vereinbarung über die Gesamtstundenleistung, in welcher auch die Anzahl der darin enthaltenen und zu leistenden Überstunden festgelegt worden sei. Diese Überstundenvereinbarung sei durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen.

Als Antwort auf diesen Vorhalt führte die Beschwerdeführerin aus, dass die Erschwerniszulage bereits im "Gesamtgehalt" eingeschlossen und laufend in einem Betrag ausbezahlt worden sei. Die einzige Bestätigung, welche die Botschaft ausstelle, liege der belangten Behörde bereits vor. Der Anteil der zur Erschwerniszulage führenden Tätigkeit liege zwischen 15 und 20 % im Laufe eines Jahres. Zur Überstundenvereinbarung verwies die Beschwerdeführerin darauf, dass ein schriftlicher Nachweis "nicht beibringbar" sei und sich die mündliche Vereinbarung nach dem österreichischen Arbeitsrecht richte.

Mit der Berufungsentscheidung vom 12. September 1996 änderte die belangte Behörde den bekämpften Einkommensteuerbescheid 1992 des Finanzamtes zu Ungunsten der Beschwerdeführerin ab. Einerseits erkannte die belangte Behörde die unter dem Titel der Erschwerniszulage und der Überstunden geltend gemachten Beträge nicht als steuerfrei an, andererseits seien die Voraussetzungen zur Anwendung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht gegeben. Wenn etwa der 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Monatsbezug ausbezahlt werde, seien diese Bezüge als laufender Arbeitsbezug zu besteuern. Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 1992 ein Jahresgehalt von 280.545 S erhalten. Aus der von der Botschaft ausgestellten Bestätigung sei nicht zu entnehmen, dass neben dem Grundgehalt irgendwelche Zahlungen geleistet worden seien. Die Beschwerdeführerin habe bezüglich der Gehaltszahlungen trotz Aufforderung keine Auszahlungsbelege vorgelegt. Es könne daher nicht einmal die monatliche Anweisung des Gehaltes nachgewiesen werden.

Mit einer am 23. Dezember 1996 beim Finanzamt eingelangten Fernkopie beantragte die Beschwerdeführerin die Wiederaufnahme des mit dem erwähnten am 24. September 1996 zugestellten Bescheid abgeschlossenen Berufungsverfahrens "It. Par. 303, Abs. 1, lit. b," (zu ergänzen: BAO). Der Vorsitzenden des Berufungssenates seien am 11. November 1996 die im wieder aufzunehmenden Verfahren nicht verwendeten Unterlagen nachgereicht worden. Diese seien im Laufe des gesamten Verfahrens nie erfragt und somit auch nicht vorgelegt worden, weil bei den Rechtsmitteln sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid wie auch gegen die Berufungsvorentscheidung die Geltendmachung der Sonderzahlungen nie zur Diskussion gestanden und "erst selbstständig durch den Berufungssenat zum Thema" erhoben worden sei, obwohl dies nie Gegenstand der Rechtsmittel gewesen sei. Dadurch sei der Beschwerdeführerin "dieser Behandlungsgrund" erst mit Erhalt des Bescheides (Berufungsentscheidung) "als Thema bekannt" geworden sei. Den vorgelegten Verwaltungsakten ist zu entnehmen, dass es sich bei den im Wiederaufnahmeantrag erwähnten Unterlagen um Ablichtungen der Bestätigung der Botschaft vom 15. Jänner 1989, welche bereits mit der Einkommensteuererklärung für 1989 dem Finanzamt vorgelegt worden war, und von mit "Beitragsvorschreibung - Kontoauszug" überschriebenen Erledigungen der Wiener Gebietskrankenkasse für die Zeiträume vom 25. November 1991 bis 30. November 1994 handelte.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde den Antrag auf Wiederaufnahme des Berufungsverfahrens als unbegründet ab. Mit der Aufforderung im Vorhalt vom 8. November 1995 sei die Beschwerdeführerin ausdrücklich um Vorlage der Lohnabrechnungen ersucht worden, in ihrer Antwort habe sie bekannt gegeben, dass die einzige Bestätigung, nämlich über ein Jahresgehalt, der Finanzbehörde bereits vorliege. Das Schreiben der Botschaft vom 15. Jänner 1989 über die Bestätigung, dass neben den laufenden Bezügen zwei Monatsbezüge in den Bruttogehältern der Arbeitnehmer der Botschaft enthalten seien, welche in zwei separaten gleichen Zahlungen jährlich, und zwar zum 31. Mai und zum 30. November, ausbezahlt werden, sage über die im Jahr 1992 eingehaltene Auszahlungsweise nichts aus. Es werde damit nicht bestätigt, dass auch im Jahr 1992 die gleiche Auszahlungsweise beibehalten worden sei. Aus den Beitragsvorschreibungen der Wiener Gebietskrankenkasse könne kein Beweis gewonnen werden, dass von der Botschaft vertraglich festgesetzte und durch tatsächliche Auszahlung von laufenden Bezügen zu unterscheidende sonstige Bezüge ausbezahlt worden seien. Aus diesen Kontoauszügen ergebe sich nur, dass die Beiträge zur Sozialversicherung, welche die Beschwerdeführerin selbst zu leisten hatte, zwölfmal - wenn auch in unterschiedlicher Höhe - von der Wiener Gebietskrankenkasse vorgeschrieben und von der Beschwerdeführerin gezahlt worden seien. Wiederaufnahmsgründe seien nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Diesbezüglich habe die Beschwerdeführerin nichts Beweiskräftiges vorgelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung vor der Änderung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 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 Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nach § 303 Abs. 2 leg. cit. 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.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO hat der Wiederaufnahmewerber nach der im Beschwerdefall maßgeblichen Rechtslage (vor der Einfügung eines § 303a BAO durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 28/1999) von sich aus in seinem Antrag zu konkretisieren und schlüssig darzulegen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 2001, 99/15/0018).

Nach § 305 Abs. 2 BAO in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung vor der Änderung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 9/1998 war in den Fällen, in denen die Finanzlandesdirektion durch einen Berufungssenat entschieden hatte (§ 260 Abs. 2), auch über die Wiederaufnahme durch einen Berufungssenat zu entscheiden.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, dass ihr bis zum Erhalt der Berufungsentscheidung (Zustellung am 24. September 1996) nicht bekannt gewesen sei, dass in dieser Entscheidung auch Nachweise betreffend den § 67 EStG gefordert worden seien. Daher habe sie bis zu diesem Zeitpunkt auch nichts vorweisen können. Im Berufungsverfahren sei bis zuletzt strittig gewesen, ob die von der Beschwerdeführerin erklärten Zulagen nach § 68 EStG 1988 steuerfrei seien. Weder das Finanzamt noch der Berufungssenat hätten "durch Ablehnung oder Fragen" kundgetan, dass die Angaben in der Einkommensteuererklärung betreffend den § 67 EStG angezweifelt würden oder unrichtig seien. Da es "unrechterns" erscheine, dass über ein Thema verhandelt worden sei, ohne dass die Möglichkeit zur Vorlage von Beweismitteln geboten worden wäre, sei von Seiten der Beschwerdeführerin nach Erhalt der Berufungsentscheidung an die Vorsitzende des Berufungssenates herangetreten worden und seien ihr in der Folge die Beweismittel übergeben worden.

Bei den in Rede stehenden Beweismitteln handelt es sich um eine Ablichtung desjenigen Schreibens der ausländischen Botschaft vom 15. Jänner 1989, welches schon der Einkommensteuererklärung für 1989 beigelegt worden ist, und ersichtlich um Ablichtungen der mit "Beitragsvorschreibung Kontoauszug" überschriebenen Mitteilungen der Wiener Gebietskrankenkasse, welche der Beschwerdeführerin zweimonatlich zugekommen sind. Dass die vorgelegten Unterlagen der Beschwerdeführerin vor Erlassung der Berufungsentscheidung nicht zur Verfügung gestanden wären, behauptet die Beschwerdeführerin nicht.

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO liegt - abgesehen von hier nicht in Rede stehenden neu hervorgekommenen Tatsachen - ein Wiederaufnahmsgrund dann vor, wenn Beweismittel neu hervorgekommen sind. Es muss sich also um Beweismittel handeln, welche im Zeitpunkt der Erlassung des das Verfahren abschließenden Bescheides bereits existiert haben, aber der Partei zum Zweck der Verwertung noch nicht zur Verfügung gestanden sind.

Indem die Beschwerdeführerin vorträgt, bis zum Erhalt der Berufungsentscheidung sei ihr nicht bekannt gewesen, dass die in Rede stehenden Nachweise gefordert gewesen seien, weshalb sie diese bis zu jenem Zeitpunkt auch nicht habe vorweisen können, legt sie nicht dar, dass ihr diese Unterlagen nicht zur Verfügung gestanden wären, sondern begründet sie, warum sie keinen Grund und Veranlassung gesehen habe, sie im Verfahren vorzulegen.

Die belangte Behörde war mit der Berufungsentscheidung vom 12. September 1996 von dem vom Finanzamt und der Beschwerdeführerin bis dahin insoweit unstrittig angenommenen Sachverhalt - die Beschwerdeführerin habe neben den laufenden Bezügen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 erhalten - abgewichen, ohne der Beschwerdeführerin das zur abweichenden Sachverhaltsannahme (die Beschwerdeführerin habe keine solche Bezüge neben den laufenden erhalten) führende Beweisergebnis vorzuhalten, die Beschwerdeführerin habe mit der bloßen Bestätigung der Botschaft über ein Jahreseinkommen den Erhalt getrennter sonstiger Bezüge nicht nachweisen können.

Mit ihrem zur Wiederaufnahme des Verfahrens ins Treffen geführten Vorbringen bernängelt die Beschwerdeführerin der belangten Behörde unterlaufene Fehler in dem durch die Berufungsentscheidung abgeschlossenen Verfahren, bei deren Unterbleiben die Beschwerdeführerin in der Lage gewesen wäre, die im Wiederaufnahmsantrag bezeichneten Unterlagen vor Abschluss des wieder aufzunehmenden Verfahrens vorzulegen. Der Wiederaufnahmsantrag erweist sich sohin als Rüge von Ermittlungs- und Feststellungsmängeln des abgeschlossenen Verfahrens. Eine Beschwerde vor den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts zur Geltendmachung einer durch solche Verfahrensmängel allenfalls bewirkten Rechtswidrigkeit der Berufungsentscheidung hat die Beschwerdeführerin nicht erhoben und konnte durch den mit dem angefochtenen Bescheid abgewiesenen Wiederaufnahmsantrag nicht ersetzt werden, weil es sich bei den in Rede stehenden Unterlagen aus der Sicht der Beschwerdeführerin nicht um neu hervorgekommene Beweismittel handelt (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 14. Oktober 1987, 87/13/0077).

Deshalb kann es auch dahin gestellt bleiben, ob diese Beweismittel ohne Verschulden der Beschwerdeführerin in dem mit Berufungsentscheidung abgeschlossenen Verfahren nicht verwertet werden konnten (mithin ob die Beschwerdeführerin durch den Vorhalt der belangten Behörde vom 8. November 1995 auf diese Beweismittel angesprochen worden war) und ob der Wiederaufnahmsantrag fristgerecht eingebracht worden ist. Schließlich erübrigts es sich, auf die Frage einzugehen, ob die Kenntnis dieser Beweismittel einen im Spruch anders lautenden Bescheid (Berufungsentscheidung) herbeigeführt hätte.

Da sich die Beschwerde sohin als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBI. II Nr. 501/2001.

Wien, am 26. Februar 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1997130081.X00

**Im RIS seit**

05.05.2003

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)