

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Herrn Bf über die Beschwerde vom 29.11.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 23.11.2011 betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 22.12.2010 hinsichtlich Einkommensteuer 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Nach Einlangen der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beim Finanzamt am 6.4.2006 wurde mit Bescheid vom 7.4.2006 die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt (Abgabengutschrift € 278,52). Der (einzige) Arbeitgeber des Beschwerdeführers übermittelte neben dem Jahreslohnzettel 2005 am 13.6.2006 einen weiteren Lohnzettel für den Monat Juli 2005 an das Finanzamt, der die Rückerstattung der vom Beschwerdeführer in mehreren Jahren in die betriebliche Pensionseinrichtung des Arbeitgebers entrichteten Beträge, ohne Vornahme eines Lohnsteuerabzuges, zum Inhalt hatte (siehe mit gleichem Sachverhalt das Erkenntnis des VwGH vom 23.9.2010, 2007/15/0206).

Der in der Folge ergangene Bescheid vom 19.6.2006 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und die damit gleichzeitig ergangene neue

Sachentscheidung bezüglich Einkommensteuer 2005 (Einkommensteuernachforderung in Höhe von Euro 16.585,69) wurden nicht bekämpft und erwachsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 22.12.2010 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Bescheid AVN 2005. Begründend führte er aus, dass aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 23.9.2010, 2007/15/0206, neue Tatsachen zum Vorschein gekommen seien, die zu einer anderen Rechtsauffassung und somit Erstbescheid geführt hätten. Auf Grund dieser neuen Tatsachen bzw. Beweismittel sei der Erstbescheid seiner Arbeitnehmerveranlagung 2005 rechtswidrig, da die Veranlagung zwingend, teilweise unter Exekutionsandrohung von der Finanzbehörde vorgeschrieben worden sei. In Kenntnis der wahren Rechtslage hätte er die Arbeitnehmerveranlagung nicht durchgeführt. Er beantrage daher die Wiederaufnahme des Verfahrens und stelle den Antrag, die zu Unrecht vorgeschriebene Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

Mit Schreiben vom 9.5.2011 brachte der Bf einen Zusatzbeweis für den Ende 2010 gestellten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens ein. Darin wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Verfahren der Arbeitgeber, wie vom Betriebsstättenfinanzamt gefordert, einen zweiten Lohnzettel ausgestellt habe. 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 judicata 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 Beschwerdeführer, *"der Wiederaufnahme im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO stattzugeben, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen."*

In einem weiteren "Zusatzbeweis" wird darauf hingewiesen, dass man ihm als rechtlichen Laien keinesfalls ein grobes Verschulden anlasten könne, Tatsachen und Beweismittel unvollständig geltend gemacht zu haben, wenn nicht einmal die zuständige Behörde den Sachverhalt richtig zu beurteilen in Stande gewesen wäre. Wenn auch der VwGH die Rückzahlung der privatrechtlichen Beiträge als steuerpflichtig unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff einstufen würde, so sei eine Besteuerung nach § 25 Abs.

1 lit a EStG nicht zulässig ("...ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitsl..."). Auch sehe das EStG 1988 in diesem Fall keine andere Möglichkeit einer Besteuerung vor. Allein durch diese neu hervorgekommene Tatsache sei seinem Antrag auf Wiederaufnahme stattzugeben.

Mit Bescheid vom 23.11.2011 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 22.12.2010 betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 mit der Begründung ab, dass Änderungen der Rechtsauslegung, wie etwa durch die Judikatur des VwGH, keinen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Wiederaufnahmegrund darstellen würden. Wenn sich auch die Ausstellung von zwei Lohnzetteln als rechtswidrig erwiesen habe, komme, da sich dies aufgrund einer geänderten Rechtsauslegung durch den Verwaltungsgerichtshof (2007/15/0206 vom 23.9.2010) ergeben habe, keine Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht. Ergänzend werde noch bemerkt, dass aus dem Erkenntnis des VwGH hervorgehe, dass es sich bei der Rückzahlung der Pensionsbeiträge durch die Arbeitgeberin um steuerpflichtige Bezüge handeln würde, für die allerdings fälschlicherweise vom Arbeitgeber keine Lohnsteuer einbehalten worden wäre. Gemäß § 83 EStG sei der Steuerschuldner immer der Arbeitnehmer selbst und er könne bei zu geringer Steuereinbehaltung durch den Arbeitgeber auch selbst in Anspruch genommen werden, wenn ein Grund für eine Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG vorliegen würde oder wenn eine Veranlagung auf Antrag durchgeführt werde (§ 83 Abs. 2 Z 1 oder 4 EStG). Die Versteuerung der Bezüge im Wege der Veranlagung sei somit rechtmäßig erfolgt. Der Bescheid sei in Rechtskraft erwachsen und es könne keinerlei Veranlassung erkannt werden, eine rechtmäßig vorgenommene Besteuerung wiederum rückgängig zu machen.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 29.11.2011 wird ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall einer Wiederaufnahme prinzipiell stattzugeben sei. Es gehe nicht darum, dass der VwGH den zweiten Lohnzettel als entbehrlich bezeichnet habe oder nicht. Fakt sei, dass das zuständige Finanzamt diesen zweiten Lohnzettel gefordert habe. Dies wohl wissend vom selben Arbeitgeber. Die zuständige Behörde habe hier vorsätzlich gehandelt, wobei ihm als Betroffenen diese Vorgangsweise nicht bekannt gewesen sei, da auch auf dem Lohnzettel dies nicht separat ausgewiesen worden wäre. Dass vorsätzlich rechtswidrig gehandelt worden sei, zeige schon der Tatbestand, dass dies das Finanzrechnungssystem nicht verarbeiten hätte können, sondern alles händisch eingegeben hätte werden müssen, um das System zu umgehen. Der zweite Lohnzettel sei also bewusst rechtswidrig gefordert worden, um eine Möglichkeit der Besteuerung zu bekommen (§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG).

Da diese Beitragsrückzahlung in keine der sieben in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten zu subsumieren sei, gebe es keine rechtliche Grundlage für eine Besteuerung. Von Anfang an seien von Betriebsrat A speziell die Finanzämter Graz und Graz-Umgebung darauf hingewiesen worden, dass es sich allenfalls um öffentlich-rechtliche Pflichtbeiträge handeln würde, sowie, dass die Beträge vom Netto - also bereits versteuert - bezahlt worden seien (privater Dienstvertrag, jederzeit kündbar, Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer). Dies ignorierend sei trotzdem eine zweite Lohnsteuerkarte vom Arbeitgeber gefordert worden, um einen künstlichen Pflichtveranlagungstatbestand (§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) zu installieren. Hier habe die Behörde wider besseres Wissen gehandelt, um einen erreichbaren Vorteil zu erlangen. Besser könne man einen Erschleichungstatbestand nicht erfüllen.

Somit begehre er von der zuständigen Behörde (Finanzamt), das Verfahren wieder aufzunehmen. Egal ob vom Bewerber oder von Amts wegen, da sowohl als auch die rechtlichen Grundlagen dafür vorhanden seien.

Ergänzend werde noch bemerkt, dass der VwGH in seinem Erkenntnis 2007/15/0206 nicht beurteilt habe, ob steuerbar oder nicht steuerbar, sondern nur festgestellt habe, dass es keinesfalls unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG 1988 steuerbar sei. Daraus abzuleiten, dass eine rechtliche Beurteilung der Beiträge dahingehend erfolgt sei, dass diese steuerbar seien, sei verfehlt. Auch § 83 EStG anzuführen sei verfehlt, da diese Beträge ja vom selben Arbeitgeber gekommen seien und dem Finanzamt vollständig bekannt gewesen seien. Der VwGH habe nicht einmal geprüft, ob - vom Netto- oder Bruttogehalt, also bereits versteuert oder noch zu versteuern, - von welchen Jahren diese Beiträge kommen, Beiträge vor 1998 dürften keinesfalls herangezogen werden (nur 7 Jahre rückwirkend).

Derartige Prüfungen hätten vom VwGH nicht stattgefunden, da auch nicht gefordert. Außerdem sei auf keine Richtlinien des BMF Rücksicht genommen worden, die klare Besteuerungsnormen für Beitragsleistungen vorgeben würden. Dass die Verantwortlichen der Finanzbehörde keinen Unterschied zwischen Pensionsleistung und Beitragsrückerstattung von Eigenleistungen (vom Nettogehalt) bei der Besteuerung erkannt hätten, sei mehr als fragwürdig und unverständlich. So sei auch in keiner Weise Rücksicht auf den Besteuerungsgrundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Steuerfestsetzung Rechnung getragen worden.

Vielmehr sei ein künstlicher Veranlagungsgrund geschaffen worden, um eine unrechtmäßige Besteuerung zu erwirken. Nachdem sich die Finanzämter Graz und Graz-Umgebung einer Wiederaufnahme verwehren würden, dagegen andere Finanzämter dem Wiederaufnahmeantrag bei identer Sachlage bereits stattgegeben hätten, dies eben um Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen, damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen werde, würde sich der Anschein erhärten, dass von den genannten Finanzämtern tatsächlich kein sachliches Ermessen geübt werde, sondern aus Willkür Wiederaufnahmeanträge abgewiesen werden würden. Willkürliche Entscheidungen würden gegen den Gleichheitssatz verstoßen und seien

verfassungswidrig. Außerdem werde er seinen Arbeitgeber auffordern, einen dem Gesetz entsprechenden, also berichtigten Jahreslohnzettel für 2005, zu übermitteln.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Zuge des auf Wunsch des Bf abgehaltenen Erörterungstermins am 24.7.2019 wurde dem Bf nach Erörterung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts die Rechtsmeinung des Bundesfinanzgerichtes dargelegt. Dies hat der Bf zur Kenntnis genommen und auf sein bisheriges Vorbringen verwiesen.

Über die Beschwerde wurde 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 sonst wie 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 macht als Wiederaufnahmegrund alternativ den so genannten "Neuerungstatbestand" bzw. den "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

andere rechtliche Beurteilung etwa durch den Verwaltungsgerichtshof stellt keine neue Tatsache dar (vgl. VwGH vom 21.9.2009, 2008(16/0148).

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. Soweit der Bf die Ansicht vertritt, dass eine andere Rechtsauffassung einen Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 BAO darstellt, verweist der VwGH in seinem Beschluss vom 20.3.2014, 2012/15/0169, mit dem in einem gleich gelagerten Fall die Behandlung der Revision (damals Beschwerde) abgelehnt wurde, darauf, dass die Wiederaufnahme nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht dazu dient, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen. Eine andere rechtliche Beurteilung etwa durch den Verwaltungsgerichtshof stellt keine neue Tatsache dar (VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148).

Wenn der Beschwerdeführer vermeint, dass das Finanzamt rechtswidrig einen Lohnzettel über Zahlungen aus dem betrieblichen Pensionssystem angefordert habe, wird wiederum auf den Beschluss des VwGH vom 20.3.2014, 2012/15/0169, verwiesen, wonach die Tatsache, dass die genannten Zahlungen aus dem betrieblichen Pensionssystem in einem (eigenen) Lohnzettel ausgewiesen sind, schon deshalb keine Auswirkung auf den Einkommensteuerbescheid 2005 zeitigt, 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.

Im Hinblick auf diese Rechtslage und dem unstrittigen Sachverhalt ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall weder der "Neuerungstatbestand" noch der "Vorfragentatbestand" als Voraussetzung für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO gegeben ist. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens liegen daher nicht vor, weshalb der angefochtene Bescheid des Finanzamtes unter Hinweis auf die dortige Begründung der bestehenden Rechtslage entspricht und die dagegen gerichtete Beschwerde, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden musste.

Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Auf den zum gleichen Sachverhalt ergangenen Beschluss des VwGH vom 20.3.2014, 2012/15/0169, wird verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 25. Juli 2019