

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 28.2.2011

1. über die Abweisung des Antrages gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 30.12.2010 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Einkommensteuerbescheid 2005,
2. über die Abweisung des Antrages gemäß § 295a BAO vom 30.12.2010 auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 24.3.2011 werden abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der (einzige) Arbeitgeber des Berufungswerbers übermittelte neben dem Jahreslohnzettel 2005 am 13.6.2006 einen weiteren Lohnzettel für den Monat Oktober 2005, der die Rückerstattung der vom Berufungswerber 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). Nach Einlangen der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beim Finanzamt am 27.9.2006 wurde mit Bescheid vom 12.3.2007 die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt (Einkommensteuernachforderung in Höhe von Euro 9.898,84). Am 4.5.2007 langte beim Finanzamt die dagegen erhobene Beschwerde ein, welche mit Bescheid vom 9.1.2008 als verspätet zurückgewiesen wurde. Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 12.3.2007 erwuchs danach in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 13.12.2010 zog der Beschwerdeführer seine Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 begründungslos zurück. Mit weiterem Schreiben vom 30.12.2010 unter

dem Betreff "Antrag gem. § 295a BAO bzw. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO betreffend Bescheid AVN 2005" wurde ausgeführt, dass aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 23.9.2010, 2007/15/0206, neue entscheidende Tatsachen zum Vorschein gekommen seien, die zu einer anderen Rechtsauffassung und somit Erstbescheid geführt hätten. Aufgrund 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 Abänderung seines Bescheides gemäß § 295a BAO, in eventu beantrage er die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO und stelle den Antrag, die zu Unrecht vorgeschriebene Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

Das Finanzamt wies den Antrag betreffend Rückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 mit Bescheid vom 28.2.2011 ab und führte hiezu aus, dass die Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides zulässig sei (innerhalb der offenen Berufungsfrist gemäß § 245 BAO).

Ebenfalls mit Bescheid vom 28.2.2011 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 30.12.2010 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.

Schließlich wies das Finanzamt auch den Antrag gemäß § 295a BAO vom 30.12.2010 betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 mit Bescheid vom 28.2.2011 mit der Begründung ab, dass eine Abänderung eines Bescheides nach § 295a BAO nur dann möglich sei, wenn ein Ereignis eintrete, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruches habe.

Kein Ereignis im Sinne des § 295a BAO sei allerdings eine erstmalige oder geänderte Rechtsprechung.

In den Beschwerden vom 24.3.2011 gegen die abweisenden Bescheide vom 28.2.2011 über die Anträge gemäß § 295 a und § 303 BAO (gegen den Bescheid betreffend die Abweisung des Antrages auf Rückziehung des Antrages auf Durchführung der Abreitnehmerveranlagung 2005 wurde keine Beschwerde erhoben) wird ausgeführt, dass die Bescheide des Finanzamtes in seinem gesamten Inhalt angefochten werden würden. Dem Erkenntnis des VwGH vom 23.9.2010, 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 Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 offensichtlich nicht bekannt gewesen. Auch ihm als rechtlichen Laien sei die Systematik des Pensionssystems nicht klar gewesen. Das Finanzamt sei daher bei Bescheiderlassung von einem unvollständigen Sachverhalt ausgegangen bzw. habe den zugrundeliegenden Sachverhalt nicht vollständig ermittelt. Tatsachen oder Beweismittel, die zwar einer späteren Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde zu Grunde liegen würden, die aber schon früher als Tatsachen entstanden bzw. vorhanden gewesen seien, könnten nach der Rechtsprechung des VwGH 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 BAO jedenfalls gegeben. Sollte dem Finanzamt bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides der zugrundeliegende Sachverhalt vollständig bekannt gewesen sein, sei hier eine Vorfrage für die Bescheiderlassung falsch beurteilt worden, die nunmehr vom zuständigen Gericht anders entschieden worden wäre. In eventu werde daher der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit c BAO geltend gemacht.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO idF vor dem FVwGG 2012, BGBl I 2013/14, ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid rechtskräftig 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 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 Beschwerdeführer macht 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 Sinn des "Neuerungstatbestands" sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten.

Keine Wiederaufnahmegründe sind aber etwa - neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, - Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden, - Hervorkommen von Rechtsirrtümern, und schließlich insbesondere auch - höchstgerichtliche Erkenntnisse (vgl. dazu z.B. Ritz, BAO³, § 303 Tz 7ff, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Eine Vorfrage im Sinn 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 kein 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 (vgl. z.B. Ritz, BAO³, § 116 Tz 1ff, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im Hinblick auf diese Rechtslage und den zitierten Sachverhalt muss das Bundesfinanzgericht feststellen, 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 samt Begründung der bestehenden Rechtslage entspricht und die dagegen gerichtete Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden musste.

Im Übrigen wird auf den Beschluss des VwGH vom 20.3.2014, 2012/15/0169, verwiesen, in dem der VwGH bestätigt hat, dass in einem gleichgelagerten Fall die belangte Behörde

nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen ist. Im Einzelnen wird dort ausgeführt:

„Soweit der Beschwerdeführer zunächst das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010, 2007/15/0206, und eine seiner Ansicht nach daraus resultierende andere Rechtsauffassung als Wiederaufnahmegrund geltend macht, ist er darauf zu verweisen, dass die Wiederaufnahme nach der ständigen hg. 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. September 2009, 2008/16/0148)“.

Zum Antrag gemäß § 295a BAO über die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005:

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 Abgabenanspruchs hat.

Der VwGH stellt in seinem Erkenntnis vom 7.7.2011, 2007/15/0155, klar, dass § 295a BAO abgabenrelevante Sachverhalte erfasst, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist (vgl. Beiser in Tanzer, Die BAO im 21. Jahrhundert, 151, mit einem Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH zur vergleichbaren Bestimmung des § 175 Abs. 1 Z. 2 AO). Dabei müssen materielle Abgabenvorschriften normieren, dass einem Ereignis rückwirkend Bedeutung zukommt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219).

Eine der Voraussetzungen für eine Maßnahme nach § 295a BAO ist demnach ein abgabenrelevantes Ereignis bzw. eine Änderung im abgabenrelevanten Sachverhalt (vgl. Beiser in ÖSTZ 7/2005). Von einem derartigen rückwirkenden Ereignis kann aber im vorliegenden Fall keine Rede sein, da die Grundlagen für die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 25. Jänner 2007, nämlich die beiden in Rede stehenden Lohnzettel, nach wie vor im Rechtsbestand sind. Der Umstand, dass offensichtlich zu Unrecht zwei Lohnzettel vom Arbeitgeber des Berufungswerbers ausgestellt wurden anstatt diese in einem Lohnzettel zu vereinen, ist dabei ohne Bedeutung. Die Tatsache, dass die Daten zu Unrecht als solche eines weiteren Lohnzettels übermittelt wurden, ist zwar tatsächlich erst durch spätere rechtliche Beurteilung allgemein bekannt geworden, sie hätte aber vom Berufungswerber bereits gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 25. Jänner 2007 eingewendet werden können und müssen. Der Berufungswerber stützt somit seinen Antrag auf eine nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 25. Jänner 2007 ergangene

Rechtsprechung. Die angesprochene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes stellt, da es sich um keine nachträgliche Änderung des Sachverhaltes handelt, eindeutig kein rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO dar (vgl. auch UFS RV/0203-W/04 und die dortigen Ausführungen), weshalb der Bescheid des Finanzamtes im Ergebnis der Rechtslage entspricht.

Das Begehren auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 19.6.2006 gemäß § 295a BAO war daher, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abzuweisen.

Unzulässigkeit der 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. Juli 2015