

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 22.2.2011

1. über die Abweisung des Antrages gemäß § 295a BAO vom 27.12.2010 auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 19.6.2006 und
2. über die Abweisung des Antrages gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 27.12.2010 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 19.6.2006

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist 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 7.3.2006 führte das Finanzamt mit Bescheid vom 21.3.2006 die Arbeitnehmerveranlagung durch (Gutschrift € 83,14). Der (einige) Arbeitgeber des Beschwerdeführers übermittelte neben dem Jahreslohnzettel für das Jahr 2005 für den Monat Juli 2005 am 13.6.2006 einen weiteren Lohnzettel, 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 sowie die gleichzeitig mit dem Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene neue Sachentscheidung bezüglich

Einkommensteuer 2005 (Einkommensteuernachforderung in Höhe von € 11.815,68) erwachsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 27.12.2010 mit der Überschrift "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.

Mit Bescheid vom 22.2.2011 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 27.12.2010 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.

Mit weiterem Bescheid des Finanzamtes vom 22.2.2011 wurde der Antrag gemäß § 295a BAO vom 27.12.2010 betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 mit der Begründung abgewiesen, 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 der "Berufung gegen den abweisenden Bescheid vom 22.2.2011 über die Anträge gem. §§ 295a, 303 BAO" vom 21.3.2011 führte der Beschwerdeführer aus, dass der Bescheid des Finanzamtes in seinem gesamten Inhalt angefochten werde. 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 lit. b 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.

In einem "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 Schreiben vom 5.5.2011 wird ein weiterer Zusatzbeweis eingebracht. Darin brachte der Beschwerdeführer vor, im gegenständlichen Verfahren habe der Arbeitgeber, wie vom Betriebsstättenfinanzamt gefordert, einen zweiten Lohnzettel ausgestellt. 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."

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

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005:

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 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 klarendes 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, BAO4 § 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).

Im Hinblick auf diese Rechtslage und den zitierten 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.

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.

Antrag gemäß § 295a BAO:

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 Abgabenanspruches hat.

Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus Abgabenvorschriften ergeben. § 295a BAO ist nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden (Ritz, BAO<sup>5</sup> § 295a Tz 3).

Von einem rückwirkenden Ereignis im Sinne des § 295a BAO kann aber im vorliegenden Fall keine Rede sein. Dass der Arbeitgeber für das Jahr 2005 einen weiteren Lohnzettel übermittelt hat, wurde dem Beschwerdeführer (spätestens) durch den Einkommensteuerbescheid vom 19. Juni 2006 bekannt. Die Tatsache, dass die Daten zu Unrecht als solche eines weiteren Lohnzettels übermittelt worden sind, ist zwar tatsächlich erst durch spätere rechtliche Beurteilung allgemein bekannt geworden, sie hätte aber vom Beschwerdeführer bereits gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 19. Juni 2006 eingewendet werden können und müssen. Die beiden in Rede stehenden Lohnzettel sind nach wie vor im Rechtsbestand. Der Umstand, dass offensichtlich zu Unrecht zwei Lohnzettel vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers ausgestellt wurden, ist dabei ohne Bedeutung.

Der Beschwerdeführer stützte seinen Antrag auf eine nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 19. Juni 2006 ergangene Rechtsprechung. Die angesprochene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs, die einen anderen Abgabepflichtigen betraf, stellt für das Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.

Der Bescheid des Finanzamtes entspricht im Ergebnis der Rechtslage, weswegen das Begehr auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 19. Juni 2006 gemäß § 295a BAO, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen war.

Unzulässigkeit der 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 6. November 2015