



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 27.6.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 27. Mai 2011 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und betreffend die Abweisung des Antrages auf Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Nach Einlangen der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beim Finanzamt am 13.3.2006 führte das Finanzamt mit Bescheid vom 20.4.2006 die Arbeitnehmerveranlagung durch (Gutschrift € 269,75). Der (einzige) Arbeitgeber des Berufungswerbers übermittelte neben dem Jahreslohnzettel für das Jahr 2005 für den Monat September 2005 am 13.6.2006 einen weiteren Lohnzettel, 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).

Der in der Folge ergangene Bescheid vom 21.6.2006 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 € 19.551,68) erwachsen in Rechtskraft.

Mit Bescheid vom 22.1.2007 wies das Finanzamt den Vorlageantrag vom 15.1.2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 21.6.2006 zurück, weil er nicht rechtzeitig eingebracht worden sei. Dieser Bescheid wurde ebenfalls rechtskräftig.

Mit Schreiben vom 24.11.2010 und vom 27.12.2010 mit der Überschrift „Rückziehung meiner ArbeitnehmerInnenveranlagung“, führte der Berufungswerber ohne nähere Begründung aus, dass er seine Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 zurückziehen würde.

Mit einem weiteren 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.

Das Finanzamt wies den Antrag betreffend Rückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 mit Bescheid vom 27.5.2011 ab und führte begründend 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).

Mit einem weiteren Bescheid vom 27.5.2011 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 28.12.2010 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 27.5.2011 wurde der Antrag gemäß § 295a BAO vom 28.12.2010 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 den Berufungen vom 27.6.2011 gegen

1. den Bescheid vom 27.5.2011, mit welchem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 abgelehnt wurde und
2. den Bescheid vom ....., mit welchem der Antrag auf Rückziehung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr .....abgewiesen wurde,

wird ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall einer Wiederaufnahme prinzipiell stattzugeben wäre. 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 wäre, 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 B speziell die Finanzämter C und A 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 für ihn 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 C und A 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 für ihn 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 berechtigten Jahreslohnzettel für 2005, zu übermitteln.

Das Finanzamt legte die Berufungen nach Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages wegen fehlender Unterschrift der Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### Antrag auf Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005:

Gemäß § 243 in Verbindung mit § 245 Abs. 1 BAO kann gegen einen Bescheid, den eine Abgabenbehörde erster Instanz erlassen hat, innerhalb der (verlängerbaren) Frist von einem Monat Berufung erhoben werden.

Im vorliegenden Fall ist der Einkommensteuerbescheid 2005 des Finanzamtes vom 21.6.2006 mit ungenütztem Ablauf der Frist zur Erhebung einer Berufung in Rechtskraft erwachsen. Das bedeutet nicht nur, dass dieser Bescheid nicht mehr mit Berufung angefochten werden kann, sondern auch seine Unwiderrufbarkeit und Unwiederholbarkeit (vgl. z.B. VwGH 17.4.2008, 2007/15/0278).

Nach Eintritt der Rechtskraft ist daher auch die Zurückziehung eines Antrages nicht mehr zulässig. Dies unabhängig davon, ob der fragliche Bescheid nur auf Grund eines gestellten Antrages ergangen ist, oder ob er von Amts wegen erlassen wurde (siehe dazu VwGH 1.2.1995, 92/12/0286).

Da der Einkommensteuerbescheid 2005 des Finanzamtes vom 21.6.2006 in Rechtskraft erwachsen ist und der Rechtslage entspricht, musste der Antrag vom 24.11. bzw. 27.12.2010 auf Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 abgewiesen werden. Im Übrigen wäre es dem Berufungswerber frei gestanden, die im rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid vom 21.6.2006 vertretene Rechtsansicht des Finanzamtes, so wie im Fall des Erkenntnisses des VwGH vom 23.9.2010, 2007/15/0206, vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz im ordentlichen Rechtsmittelweg zu bekämpfen.

#### Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO 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 Berufungswerber 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, BAO<sup>3</sup>, § 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, BAO<sup>3</sup>, § 116 Tz 1ff, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im Hinblick auf diese Rechtslage und den zitierten Sachverhalt muss der Unabhängige Finanzsenat 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 unter Hinweis auf die dortige Begründung der bestehenden Rechtslage entspricht und die dagegen gerichtete Berufung, 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.

Es darf in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass diese Rechtsfolge nicht nur zum „Nachteil“ des Normunterworfenen führen sondern in gleichem Umfange auch seinem „Vorteil“ dienen kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 20. August 2012