

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des VNNN, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. Februar 2011 betreffend Abweisung des Antrages auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 295a BAO und betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 28. März 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat für das Jahr 2005 bei seinem zuständigen Wohnsitzfinanzamt einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eingebracht. Mit Bescheid vom 1. Juni 2006 wurde die Einkommensteuer festgesetzt.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 19. Juni 2006 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wiederaufgenommen und mit einem weiteren Bescheid vom selben Tag die Einkommensteuer neu festgesetzt. Begründet wurden diese Bescheide damit, dass vom Arbeitgeber ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei und die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen zu verfügen gewesen sei.

Mit einem Schreiben vom 21. November 2010 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Zurückziehung seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005. Er bat, die Rückziehung zur Kenntnis zu nehmen und ein etwaiges Guthaben gutzuschreiben.

Mit einem Schreiben vom 22. Dezember 2010 mit dem Betreff "*Antrag gem. § 295a BAO bzw. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO betreffend Bescheid AVN 2005*" führte der Beschwerdeführer aus, auf Grund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. September 2010, 2007/15/0206, seien neue entscheidende Tatsachen zum Vorschein gekommen, die zu einer anderen Rechtsauffassung und somit Erstbescheid führten. 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 Abänderung seines Bescheides gemäß § 295a BAO, in eventu beantrage er die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO und stelle den Antrag, die zu Unrecht vorgeschriebene Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 aus dem Rechtsstand zu entfernen.

Mit Bescheid vom 28. Februar 2011 wurde der Antrag betreffend Rückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Zurückziehung eines Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung sei nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides zulässig. Der Einkommensteuerbescheid sei am 19. Juni 2006 ergangen. Die Rechtskraft dieses Bescheides sei ein Monat nach Zustellung eingetreten. Ab diesem Zeitpunkt sei die Zurückziehung der Arbeitnehmerveranlagung nicht mehr möglich.

Mit einem weiteren Bescheid vom 28. Februar 2011 wies die belangte Behörde den Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO ab. In der Begründung wurde ausgeführt, Änderungen der Rechtsauslegung, wie etwa durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, stellten keinen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Wiederaufnahmegrund dar. Wenn sich auch die Ausstellung von zwei Lohnzetteln als rechtswidrig erwiesen habe, komme, da sich dies aufgrund einer geänderten Rechtsauslegung durch den Verwaltungsgerichtshof ergeben habe, keine Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht. Ergänzend werde noch bemerkt, dass aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hervorgehe, dass es sich bei der Rückzahlung der Pensionsbeiträge durch den Arbeitgeber um steuerpflichtige Bezüge handle, für die allerdings fälschlicherweise vom Arbeitgeber keine Lohnsteuer einbehalten worden sei. Gemäß § 83 EStG 1988 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 1988 vorliege oder wenn eine Veranlagung auf Antrag durchgeführt werde (§ 83 Abs. 2 Z 1 oder 4 EStG 1988). 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.

Ebenfalls mit Bescheid vom 28. Februar 2011 wurde der Antrag gemäß § 295a BAO abgewiesen. Eine Abänderung eines Bescheides sei nur dann möglich, wenn ein Ereignis eintrete, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenbescheides habe. Kein Ereignis im Sinne des § 295a BAO sei allerdings eine erstmalige oder geänderte Rechtsprechung.

Mit Schreiben vom 28. März 2011 wurde *"Berufung gegen den abweisenden Bescheid vom 28.02.2011 über die Anträge gem. §§ 295a, 303 BAO"* eingebracht. Der Beschwerdeführer brachte vor, der Bescheid des Finanzamtes werde in seinem gesamten Inhalt angefochten. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. September 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 der Erlassung des Einkommensteuerbescheides offensichtlich nicht bekannt gewesen. Auch ihm als rechtlichen Laien sei die Systematik des Pensionssystems nicht klar gewesen. Das Finanzamt sei daher bei der Bescheiderlassung von einem unvollständigen Sachverhalt ausgegangen bzw. habe den zugrundeliegenden Sachverhalt nicht vollständig ermittelt. Tatsachen oder Beweismittel, die zwar einer späteren Entscheidung eines Gerichts oder einer Verwaltungsbehörde zu Grunde liegen würden, die aber schon früher als Tatsachen entstanden bzw. vorhanden gewesen seien, könnten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 zugrunde liegende Sachverhalt vollständig bekannt gewesen sein, so sei hier eine Vorfrage für die Bescheiderlassung falsch beurteilt worden, die nunmehr vom zuständigen Gericht anders entschieden worden sei. In eventu werde daher der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. c BAO geltend gemacht.

In einem „Zusatzbeweis“ führte der Beschwerdeführer aus, es könne ihm als rechtlichen Laien keinesfalls ein grobes Verschulden angelastet werden, Tatsachen und Beweismittel unvollständig geltend gemacht zu haben, wenn nicht einmal die zuständige Behörde den Sachverhalt richtig zu beurteilen im Stande gewesen sei. Wenn auch der Verwaltungsgerichtshof die Rückzahlung der privatrechtlichen Beiträge als steuerpflichtig unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff einstuft, so sei eine Besteuerung nach § 25 Abs. 1 lit a EStG 1988 nicht zulässig. Auch sehe das Einkommensteuergesetz in diesem Fall keine andere Möglichkeit einer Besteuerung vor. Allein durch diese neu hervorgekommene Tatsache sei seinem Antrag auf Wiederaufnahme stattzugeben.

Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

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*, BAO⁵ § 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 worden sind, 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.

Das Begehren auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 19. Juni 2006 gemäß § 295a BAO war daher als unbegründet abzuweisen.

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

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 sonstwie 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.

Die Ausstellung eines zweiten Lohnzettels stellt weder eine gerichtlich strafbare Tat dar, noch handelt es sich dabei um objektiv unrichtige Angaben der Partei, die in Irreführungsabsicht, somit vorsätzlich gemacht worden sind.

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 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*, 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).

Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens lagen daher nicht vor, weshalb der angefochtene Bescheid des Finanzamtes der bestehenden Rechtslage entspricht und die dagegen gerichtete Berufung (Beschwerde) als unbegründet abzuweisen war.

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.

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.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften und auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Auch in vergleichbaren Fällen, in denen auch der selbe Arbeitgeber wie im gegenständlichen Fall zwei Lohnzettel ausgestellt hat und denen somit der gleiche Sachverhalt zu Grunde lag, wurden die Anträge auf Wiederaufnahme abgewiesen. Die Behandlungen der dagegen erhobenen Beschwerden wurden vom Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, weil mit den Bescheiden nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen worden sei (z.B. VwGH 26.6.2014, 2012/15/0227).

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. September 2015