

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in den Beschwerdesachen des VVNN, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 25. Mai 2011 betreffend Abweisung des Antrages auf Zurücknahme des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 und betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 24. Juni 2011 werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat am 4. Oktober 2006 bei seinem zuständigen Wohnsitzfinanzamt einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 eingebbracht. Vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers wurden für das verfahrensgegenständliche Jahr zwei Lohnzettel übermittelt. Dem im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 24. Oktober 2006 lagen diese beiden Lohnzettel zu Grunde.

Mit einem Schreiben vom 10. Dezember 2010 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Zurückziehung seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005.

Mit einem weiteren Schreiben vom 27. 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 25. Mai 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 24. Oktober 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 25. Mai 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 25. Mai 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 24. Juni 2011 wurden folgende Berufungen (die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerden zu erledigen sind) eingebracht:

"1. Berufung gegen den Bescheid vom 25.5.2011, mit welchem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 abgelehnt wurde.

2. Berufung gegen den Bescheid vom 25.5.2011, mit welchem der Antrag auf Rückziehung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 abgewiesen wurde. "

Der Beschwerdeführer brachte vor, im gegenständlichen Fall sei einer Wiederaufnahme prinzipiell stattzugeben gewesen. Es gehe nicht darum, dass der Verwaltungsgerichtshof 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 gewesen sei. Dass hier vorsätzlich rechtswidrig gehandelt worden sei, zeige schon der Tatbestand, dass dies das Finanzrechnungssystem nicht verarbeiten habe können, sondern alles händisch eingegeben hätte werden müssen, um das System zu umgehen. Der zweite Lohnzettel sei also bewusst rechtswidrig gefordert worden, um überhaupt eine Möglichkeit der Besteuerung zu bekommen (§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

Da diese Beitragsrückzahlung in keine der sieben in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten zu subsumieren sei, gäbe es keine rechtliche Grundlage für eine Besteuerung. Von Anfang an seien vom Betriebsrat speziell die belangte Behörde und ein anderes Finanzamt darauf hingewiesen worden, dass es sich keinesfalls um öffentlich-rechtliche Pflichtbeiträge handle, 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 sonst nicht 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 Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis 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 1988 anzuführen sei verfehlt, da diese Beiträge ja vom selben Arbeitgeber gekommen seien und dem Finanzamt vollständig bekannt gewesen seien.

Der Verwaltungsgerichtshof habe nicht einmal geprüft, ob vom Netto- oder Bruttogehalt, also bereits versteuert oder noch zu versteuern, von welchen Jahren diese Beiträge kommen, und Beiträge vor 1998 keinesfalls herangezogen werden (nur 7 Jahre rückwirkend). Derartige Prüfungen hätten vom Verwaltungsgerichtshof nicht stattgefunden, da auch nicht gefordert. Außerdem sei auf keine Richtlinien des Bundesministeriums

für Finanzen 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 belangte Behörde und ein weiteres Finanzamt 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, erhärte sich für ihn der Anschein, dass von den genannten Finanzämtern tatsächlich kein sachliches Ermessen geübt werde, sondern aus Willkür Wiederaufnahmeanträge abgewiesen werden würden. Willkürliche Entscheidungen würden gegen den Gleichheitssatz verstößen und seien verfassungswidrig. Außerdem werde er seinen Arbeitgeber auffordern, einen dem Gesetz entsprechenden, also berichtigten Jahreslohnzettel für 2005, zu übermitteln. Er begehrte daher dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens stattzugeben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Antrag auf Zurücknahme des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005:

Ein Antrag eines Steuerpflichtigen auf Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 kann bis zur Rechtskraft der Arbeitnehmerveranlagung zurückgezogen werden (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0320).

Mit einem (rechtskräftigen) Bescheid ist grundsätzlich die Wirkung verbunden, dass über die den Gegenstand des Bescheides bildende Sache ein für allemal endgültig abgesprochen wird und der Bescheid für die Partei unanfechtbar ist. Der Abspruch über die Sache ist auch für die Behörde verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar (Stoll, BAO-Kommentar, 943). Die Verbindlichkeit, die Unwiederholbarkeit, die Unwiderrufbarkeit und die Unabänderbarkeit werden unter dem Sammelbegriff "materielle Rechtskraft" zusammengefasst. Die Bescheidwirkungen treten unabhängig davon ein, ob der Bescheid richtig ist oder nicht (VwGH 19.12.1996, 96/16/0145). Die materielle Rechtskraft tritt bereits mit der Erlassung des Bescheides ein; bei Bescheiden, die noch mit ordentlichen Rechtsmitteln bekämpft werden können, also schon vor Beginn der formellen Rechtskraft.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 datiert mit 24. Oktober 2006. Die materielle Rechtskraft ist bereits mit Erlassung dieses Bescheides eingetreten. Gegen Bescheide sind gemäß § 243 BAO Berufungen (nun Beschwerden) zulässig. Die

Berufungsfrist (Beschwerdefrist) beträgt einen Monat (§ 245 Abs. 1 BAO). Der Ablauf der Rechtsmittelfrist führt zur Rechtskraft des Bescheides im formellen Sinn. Gegen den Bescheid vom 24. Oktober 2006 wurde keine Berufung erhoben, der Bescheid ist somit nach Ablauf der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft (in formellen Sinn) erwachsen. Der Antrag auf Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung wurde erst am 10. Dezember 2010 und somit erst vier Jahre nach Ablauf der Rechtsmittelfrist und nach Eintritt der formellen Rechtskraft gestellt. Eine nach Eintritt der Rechtskraft des angefochtenen Bescheides abgegebene Erklärung des Beschwerdeführers den zugrundeliegenden Antrag zurückzuziehen, ist wirkungslos (VwGH 27.3.2014, 2010/10/0182). Der Antrag war daher 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.

Der Beschwerdeführer machte 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 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).

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 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 19. Jänner 2015