

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A.B., Anschr., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 11. Oktober 2017, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2013, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin bezog im Streitjahr Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwältin und Pensionsbezüge von a) der Pensionsversicherungsanstalt und b) der Salzburger Rechtsanwaltskammer.

Mit Bescheid vom 25.03.2015 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer für das Jahr 2013 fest. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Am 08.09.2017 (Eingabe bei der Abgabenbehörde eingelangt am 12.09.2017) beantragte die Beschwerdeführerin gemäß § 303 Abs. 1 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 und Erlassung eines neuen Sachbescheides.

Begründend führte sie aus, bei der Berechnung der Einkünfte 2013 seien die im Lohnzettel der X ausgewiesenen Beträge der vollen Besteuerung unterworfen worden, da aus diesem Lohnzettel nicht ersichtlich gewesen sei, dass es sich um eine Teilpensionsabfindung gehandelt habe. Daher sei dieser Betrag in Höhe von € 22.832,22 mit dem progressiven Einkommensteuertarif und nicht mit dem festen Steuersatz von 6% nach § 67 Abs. 4 EStG versteuert worden.

Tatsächlich habe es sich um eine unter § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG fallende Ablösung von Pensionen gehandelt, die, wie auch im Erkenntnis des VwGH Ro 2015/13/0020 vom 26.04.2017 festgestellt worden sei, mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % zu besteuern sei.

Weiters sei dem Lohnzettelersteller (X) ein Irrtum bezüglich der Einordnung der Einkünfte unterlaufen. Im Lohnzettel sei die Teilpensionsabfindung unter dem Punkt Bruttobezüge gem. § 25 EStG eingetragen. Die Teilpensionsabfindung wäre aber richtigerweise unter dem Punkt steuerfreie bzw. mit festen Sätzen versteuerte Bezüge gem. § 67 Abs. 4 EStG einzutragen gewesen. Die Ausstellung eines richtigen Lohnzettels hätte zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt.

Dieser Irrtum des Lohnzettelerstellers stelle, wie schon der VfGH im Erkenntnis vorn 03.12.1973, B 152/73, festgestellt habe (im Zusammenhang mit einer falsch ausgestellten Faktura, die auf dem Irrtum des Lieferanten [= X] beruht habe), ebenso einen Wiederaufnahmegrund dar.

Es werde daher beantragt, das Verfahren bezüglich Einkommensteuer 2013 wieder aufzunehmen und einen neuen Einkommensteuerbescheid 2013 zu erlassen, in dem die Teilpensionsabfindung in Höhe von € 22.832,22 gemäß § 67 Abs. 4 EStG mit dem festen Steuersatz von 6 % besteuert werde.

Mit Bescheid vom 11.10.2017 wies die Abgabenbehörde den Antrag ab.

Diese Entscheidung begründete sie wie folgt:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO sei dem Antrag des Abgabepflichtigen auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkämen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die im Antrag vorgebrachten Umstände seien keine Tatsachen oder Beweismittel. Es handle sich um eine rechtliche Qualifizierung. Da die Voraussetzungen gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO somit nicht erfüllt seien, sei eine Wiederaufnahme auf Grund dieser Gesetzesstelle ausgeschlossen.

Auf Antrag einer Partei könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig gewesen sei und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden sei und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme beim Vorfragentatbestand setze u.a. voraus, dass die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gegenüber der Partei des wiederaufzunehmenden Verfahrens ergangen sei. Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes, die in Verfahren anderer

Parteien ergangen seien, seien nicht als Wiederaufnahmegründe anzusehen (vgl. Ritz BAO<sup>6</sup> § 303 Rz 37ff).

Da das VwGH-Erkenntnis vom 26.04.2017, 2015/13/0020, auf das sich der Wiederaufnahmeantrag der Beschwerdeführerin stütze, nicht gegenüber ihr als Partei erlassen worden sei, lägen auch keine Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. c BAO vor.

Bei einem eventuellen Irrtum des Lohnzettelerstellers bezüglich der Einordnung der Einkünfte handle es sich um einen Rechtsirrtum. Rechtsirrtümer stellten keine Wiederaufnahmegründe (keine neuen Tatsachen) dar (VwGH 17.09.1990, 90/15/0118).

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 08.11.2017 Bescheidbeschwerde.

In der Rechtsmittelschrift bringt sie vor, bei der Berechnung der Einkünfte 2013 seien die im Lohnzettel der X unter der Kennzahl 210 ausgewiesenen Beträge der vollen Besteuerung unterworfen worden. Da aus diesem Lohnzettel für die Behörde und auch für den Abgabepflichtigen nicht ersichtlich gewesen sei, dass es sich bei dem gesamten Betrag um eine Teilpensionsabfindung gehandelt habe, stelle dies nun eine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO dar.

Im ursprünglichen Abgabenverfahren sei dieser Betrag in Höhe von € 22.832,22 mit dem progressiven Einkommensteuertarif und nicht mit dem festen Steuersatz von 6 % nach § 67 Abs. 4 EStG versteuert worden. Tatsächlich habe es sich um eine unter § 67 Abs. 4 letzter Satz erster Teilstrich EStG fallende Ablösung von Pensionen gehandelt.

Dies seien eindeutig neu hervorgekommene Tatsachen, die bei Kenntnis bei Bescheiderlassung im abgeschlossenen Verfahren zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten. Somit liege ein Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 BAO vor.

Es werde daher beantragt, dem Antrag auf Wiederaufnahme stattzugeben und in der Folge die Teilpensionsabfindung gemäß § 67 Abs. 4 EStG mit dem festen Steuersatz von 6 % zu besteuern.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.11.2017 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde keine Folge und führte in der Bescheidbegründung aus wie im angefochtenen Bescheid.

Mit Eingabe vom 14.12.2017 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

In dieser Eingabe verweist sie auf die Ausführungen im Beschwerdeschriftsatz und fügt diesen ergänzend hinzu:

Die Ermessensausübung der Behörde im Rahmen des § 303 BAO solle dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit dienen. Dieses Prinzip solle Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit

haben. Dies gelte unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt (Ritz BAO<sup>6</sup> § 303 Rz 67).

Auch in der Regierungsvorlage (2007 BlgNr 24. GP 22) werde ausgeführt:

“Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (insbesondere bei absoluter oder relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte vorsätzliche Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben oder bei Uneinbringlichkeit der aus ihr resultierenden Nachforderung) unterbleiben“ (Ritz BAO<sup>6</sup> § 303 Rz 66).

Bezogen auf den konkreten Fall seien neue Tatsachen in der Wiederaufnahme dargelegt worden, die nicht nur geringfügige Auswirkungen hätten, sodass das Ermessen nicht im Sinn des § 303 BAO ausgeübt worden sei.

Am 18.01.2018 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde samt bezughabenden Aktenteilen dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 24.01.2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Salzburger Rechtsanwaltskammer um Übermittlung nachstehender Unterlagen:

- a) Antrag von A.B. auf Gewährung der Altersrente einschließlich Antrag auf Abfindung
- b) Beschluss der Rechtsanwaltskammer, mittels dem über diese Anträge entschieden wurde
- c) allfällig mit der Antragstellerin geführter Schriftverkehr im Zusammenhang mit der Antragstellung bzw. Genehmigung der Anträge.

In Beantwortung dieses Schreibens übermittelte die Salzburger Rechtsanwaltskammer am 29.01.2018

- a) den Antrag der Beschwerdeführerin vom 21.08.2013 auf Gewährung einer Teilabfindung in Höhe von 50 % der auf ihrem Konto verbuchten Beiträge und Veranlagungsergebnisse und Zuerkennung einer Altersrente auf Basis des durch die Teilabfindung reduzierten Guthabens ab 01.09.2013 (siehe dazu §§ 7 und 3 der Satzung der Versorgungseinrichtung der Salzburger Rechtsanwaltskammer Teil B: Zusatzpension in der im Streitzeitraum geltenden Fassung) und
- b) den Beschluss des Ausschusses der Salzburger Rechtsanwaltskammer, Abteilung 1, vom 27.08.2013 samt Anhang (A- Beiblatt zur Rentenberechnung), wonach den Anträgen der Beschwerdeführerin mit Wirkung 01.09.2013 stattgegeben wird (laut Berechnungsaufstellung beläuft sich der Teilabfindungsbetrag auf € 22.832,22 [Abfindung bei Pensionsantritt 50 % € 22.541,71 zuzüglich Anteil an der Gewinnreserve gem. Geschäftsplan Punkt 10.3 € 290,51]).

Mit Schreiben vom 02.02.2018 setzte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin im Wege des steuerlichen Vertreters von den durchgeföhrten Ermittlungen unter Darlegung der rechtlichen Situation in Kenntnis.

Eine inhaltliche Äußerung zu diesem Schreiben erfolgte seitens der Beschwerdeführerin nicht.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO hat der Wiederaufnahmsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

Laut den im Abgabeninformationssystem des Bundes enthaltenen Daten und den von der Abgabenbehörde ergänzend erteilten Auskünften stellt sich die Situation hinsichtlich der Lohnzettel betreffend die Bezüge der Beschwerdeführerin im Jahr 2013 von der Salzburger Rechtsanwaltskammer wie folgt dar:

Der Abgabenbehörde wurden, was die in Rede stehenden Bezüge anlangt, folgende Lohnzettel übermittelt:

	Lohnzettel eingelangt am	Zeitraum	Daten
1)	31.01.2014	01.09.2013 bis 31.12.2013	KZ 210 € 461,65 KZ 245 € 400,10
2)	27.02.2014	01.09.2013 bis 30.09.2013	KZ 210 € 22.832,22 KZ 245 € 22.832,22 KZ 260 € 412,50
3)	21.05.2014	01.09.2013 bis 30.09.2013	KZ 210 € 22.832,22 KZ 245 € 22.832,22

Im Hinblick auf den Umstand, dass zwei Lohnzettel eingebracht wurden, die denselben Zeitraum umfassen, wurden am 01.07.2014 vom Finanzamt systembedingt die unter 2) und 3) genannten Lohnzetteldaten „storniert“ und ein neuer Lohnzettelbeleg automatisiert mit folgenden Daten generiert:

	neue Lohnzetteldaten	Zeitraum	Daten
	01.07.2014	01.09.2013 bis 30.09.2013	KZ 210 € 22.832,22 KZ 245 € 22.832,22 KZ 260 € 412,50

Mit Bescheid vom 02.07.2014 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2013 fest.

Dabei wurden vom Finanzamt unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben den Bezügen von der Pensionsversicherungsanstalt folgende Bezüge der Salzburger Rechtsanwaltskammer in Ansatz gebracht:

Bezüge stpfl. (245)	Zeitraum	Daten
€ 22.832,22	01.09.2013 bis 30.09.2013	KZ 210 € 22.832,22 KZ 245 € 22.832,22 KZ 260 € 412,50
€ 400,10	01.09.2013 bis 31.12.2013	KZ 210 € 461,65 KZ 245 € 400,10

Im Jahre 2015 wurde eine GPLA-Prüfung vorgenommen, die dazu führte, dass die Lohnzetteldaten am 23.03.2015 von der Abgabenbehörde erneut geändert wurden u.zw. wie folgt:

	neue Lohnzetteldaten	Zeitraum	Daten
	23.03.2015	01.09.2013 bis 30.09.2013	KZ 210 € 22.832,22 KZ 245 € 22.832,22

Aufgrund dieser Änderung erfolgte mit Bescheid vom 25.03.2015 eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2013 und gleichzeitig die Erlassung eines neuen Sachbescheides.

Im neuen Einkommensteuerbescheid 2013 vom 25.03.2015 wurden vom Finanzamt unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben den Bezügen von der Pensionsversicherungsanstalt folgende Bezüge der Salzburger Rechtsanwaltskammer in Ansatz gebracht:

Bezüge stpfl. (245)	Zeitraum	Daten
€ 22.832,22	01.09.2013 bis 30.09.2013	KZ 210 € 22.832,22 KZ 245 € 22.832,22

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob dem Antrag der Beschwerdeführerin vom 08.09.2017 auf Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 25.03.2015 abgeschlossenen Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 Berechtigung zukommt.

Die Beschwerdeführerin bekämpft die erfolgte Abweisung ihres Antrages mit dem Vorbringen in der Beschwerde, aus dem Lohnzettel sei für die Behörde und den Abgabepflichtigen nicht ersichtlich gewesen, dass es sich bei dem unter der KZ 210 ausgewiesenen Betrag um eine Teilpensionsabfindung gehandelt habe. Dies stelle eine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO dar.

Damit vermag die Beschwerdeführerin nicht durchzudringen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, hat ein Antrag auf Wiederaufnahme - bei Geltendmachung des Wiederaufnahmetatbestandes der

neu hervorgekommenen Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel "neu hervorgekommen sind". Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit - so der Gerichtshof - abzuleiten, dass bei einem derartigen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuherkommen von Tatsachen **aus der Sicht des Antragstellers** zu beurteilen ist (vgl. VwGH 29.03.2017, Ro 2016/15/0036, VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Dass es sich bei dem auf dem Lohnzettel (KZ 210) ausgewiesenen Betrag von € 22.832,22 um den Teilpensionsabfindungsbetrag handelt, war der Beschwerdeführerin bekannt. Dieser Umstand stellte für sie keine neue Tatsache dar. So beantragte die Beschwerdeführerin am 21.08.2013 bei der Salzburger Rechtsanwaltskammer im Rahmen des Antritts der Altersrente die Zuerkennung einer Teilabfindung in Höhe von 50 % des Kontostandes und eine Altersrente auf Basis des durch die Teilabfindung reduzierten Guthabens ab 01.09.2013. Diesen Anträgen gab der Ausschuss der Salzburger Rechtsanwaltskammer mit Beschluss vom 27.08.2013 statt. Aus der diesem Beschluss beigeschlossenen Berechnungsaufstellung lässt sich klar und eindeutig entnehmen, dass der Teilabfindungsbetrag € 22.832,22 beträgt.

Was sich für die Beschwerdeführerin neu ergeben hat, ist vielmehr die steuerliche Behandlung dieser Teilpensionsabfindung. So hat der VwGH im Erkenntnis vom 26.04.2017, Ro 2015/13/0020, dargetan, dass die von einem Rechtsanwalt bezogene Teilabfindung einer Zusatzpension nicht dem progressiven Einkommensteuertarif unterliegt, sondern mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 4 Teilstrich 1 EStG 1988 zu besteuern ist.

Neue Erkenntnisse in bezug auf die rechtliche Beurteilung der Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage gewonnen werden - sind aber nicht "Tatsachen" (vgl. VwGH 17.09.1990, 90/15/0118, VwGH 26.04.1994, 91/14/0129 u.a.). Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache noch ein (neu hervorgekommenes) Beweismittel dar (vgl. VwGH 26.04.1994, 91/14/0129 u.a.).

Wenn sich die Beschwerdeführerin in ihrem Antrag auf das Erkenntnis des VfGH vom 03.12.1973, B 152/73, beruft, so lässt sich daraus für ihren Standpunkt nichts gewinnen. In dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt erlangte die seinerzeitige Beschwerdeführerin erst im Nachhinein Kenntnis davon, dass die Lieferfirma für gelieferte Gegenstände einen überhöhten Preis in Rechnung gestellt hatte.

Im vorliegenden Fall war der Beschwerdeführerin seit dem Beschluss der Salzburger Rechtsanwaltskammer vom 27.08.2013 bekannt, dass sich die Teilpensionsabfindung auf den Betrag von € 22.832,22 beläuft. Dass dieser Betrag auf dem/n der Abgabenbehörde übermittelten Lohnzettel/n unter der KZ 210 ausgewiesen wurde, stellt keinen Umstand

dar, der im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur geeignet wäre, dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Wiederaufnahme des Verfahrens Berechtigung zu verleihen.

Was die Ausführungen der Beschwerdeführerin zur Ermessensübung im Vorlageantrag anlangt, ist festzuhalten, dass die Ausübung des Ermessens voraussetzt, dass ein im Gesetz genannter Wiederaufnahmegrund vorliegt. Ist ein solcher nicht gegeben, so bleibt für eine Ermessensübung von vornherein kein Raum.

**Zulässigkeit einer Revision:**

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.

Im vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 12. März 2018