

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2.9.2011 betreffend die Abweisung des Antrages vom 31.12.2010 gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Einkommensteuerbescheid 2005 und die Abweisung des Antrages vom 29.11.2010 auf Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 27.9.2011 werden 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 5.5.2006 wurde mit Bescheid vom 9.5.2006 die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt (Abgabengutschrift € 43,51). Der (einzige) Arbeitgeber der Beschwerdeführerin übermittelte neben dem Jahreslohnzettel 2005 am 13.6.2006 einen weiteren Lohnzettel für den Monat August 2005, der die Rückerstattung der von der Beschwerdeführerin 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 die Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene neue Sachentscheidung bezüglich Einkommensteuer 2005 (Einkommensteuernachforderung in Höhe von Euro 3.074,56) wurden mit Beschwerde bekämpft. Die das Begehren abweisende

Beschwerdevorentscheidung vom 28.8.2006 erwuchs mit folgender Begründung in Rechtskraft:

*„Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit d Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 zählen Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Rückzahlung auf Grund eines Bezuges aus nichtselbständiger Tätigkeit erfolgt. Nach § 69 Abs. 5 EStG 1988 ist für diese rückgezahlten Beiträge ein Lohnzettel auszustellen, wobei ein Siebentel des Betrages als Sonderzahlung auszuweisen ist. Gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist eine amtswegige Veranlagung durchzuführen, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 zugeflossen sind. Sie haben Beiträge für eine Zusatzpension an Ihren Arbeitgeber bezahlt. Diese Beiträge wurden auch als Werbungskosten steuermindernd geltend gemacht. Die Rückzahlung dieser Beiträge im Jahr 2005 stellt ein steuerpflichtiges Einkommen dar (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG 1988). Gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist daher eine Pflichtveranlagung im Jahr der Rückzahlung durchzuführen.“*

Mit Schreiben vom 29.11.2010 zog die Beschwerdeführerin ihren Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 sowie die erfolgte Berufung gegen den Erstbescheid zurück.

Mit weiterem Schreiben vom 31.12.2010 brachte die Beschwerdeführerin vor, aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 23.9.2010, 2007/15/0206, sei die Ausstellung zweier Lohnzettel in der Sache der Pensionsrückzahlung/Pensionsabfindung der Grazer Stadtwerke rechtswidrig gewesen. Aufgrund dieser Tatsache bitte sie, das Verfahren ihrer Einkommensteuererklärung für das betreffende Jahr wieder aufzunehmen.

Mit Bescheid vom 2.9.2011 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 31.12.2010 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 vom 2.9.2011 wies das Finanzamt den Antrag vom 29.11.2010 betreffend Rückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 ab und führte begründend aus, dass die Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides zulässig sei. Der Einkommensteuerbescheid 2005 sei am 19.6.2006 ergangen. Die Beschwerdeentscheidung vom 28.8.2006 sei einen Monat nach Zustellung des Bescheides in Rechtskraft erwachsen.

In den dagegen erhobenen Beschwerden vom 27.9.2011 gegen

1. den Bescheid vom 2.9.2011, mit welchem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 abgelehnt wurde und

2. den Bescheid vom 2.9.2011, mit welchem der Antrag auf Rückziehung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 abgewiesen wurde,

wird ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall einer Wiederaufnahme prinzipiell stattzugeben sei. 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 ihr als Betroffene diese Vorgangsweise nicht bekannt gewesen sei, 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 A speziell die Finanzämter Graz und Graz-Umgebung 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 sie 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

sein, 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 sie 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 Graz und Graz-Umgebung 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 sie 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 sie ihren Arbeitgeber auffordern, einen dem Gesetz entsprechenden, also berichtigten Jahreslohnzettel für 2005, zu übermitteln.

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

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005:

Gemäß § 243 in Verbindung mit § 245 Abs. 1 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, innerhalb der (verlängerbaren) Frist von einem Monat Beschwerden zulässig.

Im vorliegenden Fall ist der Einkommensteuerbescheid 2005 des Finanzamtes vom 9.5.2006 nach Einbringung einer Beschwerde und Erlassung einer abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 28.8.2006 in weiterer Folge in Rechtskraft erwachsen. Das bedeutet nicht nur, dass dieser Bescheid nicht mehr 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 9.5.2006 in Rechtskraft erwachsen ist und der Rechtslage entspricht, musste der Antrag vom 29.11.2010 auf Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 abgewiesen werden.

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.

Die Beschwerdeführerin 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 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).

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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen 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.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Graz, am 6. Mai 2016