



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 14. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 1. September 2011 betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

Der Bw. bezog im Berufungsjahr 2010 sowohl eine Pension nach dem allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) und Bundespflegegeld, als auch eine Zusatzpension. Mit Ablauf des 24. Dezember 1987 war der Bw. aus dem Dienstverhältnis als Vertragsbediensteter beim X-Amt ausgeschieden und wurde gleichzeitig in den "Provisionsstand" versetzt. Aus diesem Anlass stand ihm nach den damals geltenden Bestimmungen der Dienst- und Provisionsordnung zusätzlich eine Treuebelohnung im Ausmaß eines Monatsbezugs zu. Ab diesem Zeitpunkt bezog der Bw. eine Zusatzpension.

Die Versteuerung seiner Bezüge erfolgte für das Berufungsjahr (und die Vorjahre) erkläzungsgemäß.

Mit Schreiben vom 8. Mai 2011 stellte Frau A. B. (als Mitglied einer mit dem Bw. sehr gut befreundeten Familie) für den Bw. einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 und auf die steuerliche Erfassung der Zusatzpension mit 25 %. Als Begründung wurde ausgeführt:

"Mit Notariatsakt wurde ich als Vertreterin des Herrn c. D. bestellt.

Herr D. war rund 35 Jahre VB beim X-Amt . Auf die ihm zustehende Abfertigung hat er verzichtet und bezieht dafür eine Zusatzpension (in den Schreiben des J. der E. "Provision" genannt).

In den Lohnsteuerrichtlinien 2002 wird zu solchen Fällen unter Rz 10648a in einem Beispiel zur Umwandlung von Arbeitslohn sinngemäß ausgeführt:

"Wirtschaftlich betrachtet entspricht die angeführte Zusatzpension einer freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung, sodass auch die steuerliche Beurteilung nach denselben Grundsätzen zu erfolgen hat.

Die Auszahlung der Zusatzpension ist nur im Ausmaß von 25 % (analog zur freiwilligen Höherversicherung) steuerlich zu erfassen (AÖF 2008/247)".

Die Zusatzpension des Herrn D. wurde jedoch bisher zu 100 % steuerlich erfasst.

Im Sinne des § 299 BAO stelle ich daher folgende Anträge auf Aufhebung der ESt-Bescheide für 2005 bis 2010 und auf die steuerliche Erfassung der Zusatzpension mit nur 25 %.

Bei aufrechter Erledigung meiner Anträge sollte die Pensionsversicherungsanstalt Landesstelle F. angewiesen werden die Zusatzpension ab 2011 nur mit 25 % steuerlich zu erfassen und die bisherige Versteuerung zu überrechnen.

Die zu erwartende Steuergutschrift überweisen Sie bitte auf das Ihnen bekannte Pensionskonto des Herrn D. ."

Als Beilagen wurden zwei Schriftstücke des J. der E. angeschlossen:

- Schreiben vom 11. März 1988 betreffend "Berechnung der Provision":

"Im Nachhang zum ha. Schreiben ... vom 1. Jänner 1988 wird ergänzend mitgeteilt, dass Ihnen im Sinne des Pensionsgesetzes 1965 bei einer Hinzurechnung von drei Jahren eine ruhegenüßfähige Gesamtdienstzeit von rund 35 Jahren angerechnet wird und sich daraus ein fiktiv ermittelter Ruhebezug, in dem auch eine Nebengebührenzulage zum Ruhegenuß enthalten ist, von S 14.288,10 ergibt; abzüglich der von der Pensionsversicherungsanstalt gezahlten Invaliditätspension von S 10.106,40 verbleibt ein Differenzbetrag von S 4.181,70 brutto, der Ihnen für den Fall der Inanspruchnahme als monatliche Provision ab 25.12.1987 gewährt wird.

Weiters wird Ihnen für den Fall der Inanspruchnahme der Provision eine Treuebelohnung im Ausmaß eines Monatsbezuges zuerkannt.

An Stelle der obberechneten Provision und der Treuebelohnung können Sie in sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 35 des Vertragsbedienstetengesetzes 1948 die vorgesehene Abfertigung von zwölf Monatsbezügen = S 183.252 brutto verlangen. ..."

- Schreiben vom 31. März 1988 betreffend "Versetzung in den Provisionsstand":

"Auf Grund der von Ihnen abgegebenen Erklärung vom 27. März 1988 werden sie gemäß § 4 der Dienst- und Provisionsordnung 1966 (Beschluss der E. vom 22.8.1966) mit Wirkung vom Tage Ihres Ausscheidens aus dem aktiven Dienststand, d.i. mit Auflauf des 24. Dezember 1987, in den Provisionsstand versetzt.

Aus diesem Anlass wird Ihnen gemäß der Bestimmung des § 5 Abs 7 der bereits erwähnten Dienst- und Provisionsordnung idgF eine Treuebelohnung im Ausmaß von einem Monatsbezug gewährt.

Die Ihnen nach der zitierten Dienst- und Provisionsordnung ab 25. Dezember 1987 zukommende Provision in Höhe des Differenzbetrages zwischen der Sozialversicherungspension und dem fiktiv ermittelten Ruhebezug beträgt S 4.181,70 monatlich brutto. ..."

Im Akt findet sich weiters ein Versicherungsdatenauszug vom 31. Mai 2011 für den Zeitraum ab 1. Jänner 2001.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2011 ersuchte das für den Bw. zuständige Finanzamt das Finanzamt XY, Arbeitgeberreferat, um Prüfung der Beilagen und eventuell um Berichtung der Lohnzettel 2005 bis 2010.

Mit Schreiben vom 29. August 2011 teilte das Finanzamt XY Folgendes mit:

".....Aufgrund der übermittelten "Provisionsberechnung" = Schreiben des J. der E. vom 11. März 1988 ist in weiterer Folge anstelle einer Abfertigungszahlung in Höhe von ATS 183.252 eine monatliche Pensionszahlung von ATS 4.181,70 zum Tragen gekommen.

Die Abfertigung betrug 1988 also ATS 183.252. Dividiert durch die monatliche Pension in Höhe von ATS 4.181,70 ergeben sich 44 Monate bis die Pensionszahlungen den Betrag der Abfertigung erreichen. Dieser Zeitpunkt war daher bereits vor 10 Jahren im August 1991 eingetreten, sodass man nur bis zu diesem Zeitpunkt von einer Eigenleistung des Dienstnehmers im Sinne RZ 10648a der Lohnsteuerrichtlinien 2002 ausgehen können.

Eine nachträgliche, rückwirkende Versteuerung mit nur 25 % kann daher für die Jahre 2005 bis 2010 nicht mehr greifen. Dadurch, dass die Pensionszahlungen den umgewandelten Abfertigungsbetrag längst überschritten haben (seit August 1991) und überdies hier Richtlinien ins Treffen geführt werden, die für diese längst verjährten Zeiträume (1991 und Vorjahre) keine Gültigkeit hatten, kommt eine Berichtigung der Lohnverrechnung (Berichtigung der Jahreslohnzettel 2005 – 2010) nicht in Frage.

Um Kenntnisnahme und weitere Veranlassung im eigenen Wirkungsbereich wird gebeten."

Mit Bescheid vom 1. September 2011 wurde der Antrag des Bw. betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 abgewiesen. Als Begründung führte das Finanzamt aus:

"Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da keine inhaltliche Rechtswidrigkeit vorliegt (nach Prüfung des Betriebsfinanzamtes) war eine Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 nicht möglich.

Dagegen wurde Berufung erhoben und beantragt, die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2010 gemäß § 299 BAO aufzuheben und die Zusatzpension mit 25 % steuerlich zu erfassen. Als Begründung führte die steuerliche Vertretung des Bw. aus:

"Als mit Notariatsakt Bevollmächtigte des Herrn c. D. lege ich gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2010 Berufung ein.

Die im Bescheid angeführte Begründung "Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da keine inhaltliche Rechtswidrigkeit vorliegt (nach Prüfung des Betriebsfinanzamtes) war eine Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 nicht möglich." ist unzutreffend.

Hinsichtlich des Jahres 2005 ist die Abweisung nicht wegen der Begründung, sondern wegen Verjährung rechtens.

Für die Jahre 2006 bis 2010 liegt sehr wohl eine inhaltliche Rechtswidrigkeit vor.

Wie schon in meinem Schreiben vom 8. Mai 2011 ausgeführt, hat Herr D. das Angebot des J. der E. angenommen, den Anspruch auf seine Abfertigung in eine Zweitpension umzuwandeln.

In den LSt-Richtlinien wird unter Rz 10648a dargelegt, dass in diesen Fällen die Pension nur mit 25 % zu versteuern ist.

Im aufgezeigten Beispiel hat der Betroffene nur auf 25 % seiner Abfertigung verzichtet und dafür eine (vermutlich kleinere) Zweitpension erhalten.

Wirtschaftlich betrachtet haben in beiden Fällen die Abfertigungsberechtigten auf eine Abfertigung (oder einen Teil) verzichtet um eine Zweitpension zu erlangen. Ob auf einen Teil des Abfertigungsanspruches oder gänzlich verzichtet wird ist rechtlich unbedeutend. Der in Rz 10648a dargelegte Sachverhalt ist gleichzuhalten mit dem auf Herr D. zutreffenden Sachverhalt. Die volle Versteuerung der Pension vom G. ist rechtswidrig. Ich darf darauf hinweisen, dass die Lohnsteuerrichtlinien ein Erlass des BMF und Sie daran gebunden sind.

Aufzeigen muss ich, dass Sie in der "Begründung" keine sachlichen Feststellungen getroffen, sondern nur eine unrichtige Behauptung aufgestellt haben.

Sie haben nicht dargelegt es handle sich nicht um eine durch Verzicht auf den Abfertigungsanspruch erworbene Zweitpension. Auch haben Sie nicht eingewendet der in der Rz 10648a aufgezeigte Sachverhalt träfe auf Herrn D. nicht und warum nicht zu.

Sie haben auch nicht behauptet, die Zweitpension des Herrn D. sei ohnehin nur zu 25 % der Besteuerung unterzogen worden.

Sie sind auf den Sachverhalt überhaupt nicht eingegangen und haben sich mit einer unrichtigen Behauptung begnügt. Dies sehe ich als wesentlichen Begründungsmangel an.

Die in Ihrer Begründung enthaltene Ausführung "nach Prüfung des Betriebsfinanzamtes" ist für mich unverständlich. Herr D. ist an keinem Unternehmen beteiligt. Wie kann da ein so genanntes Betriebsfinanzamt involviert werden? Sie werden doch wohl nicht eine für die Besteuerung des Herrn D. unzuständige Behörde befasst haben?

Wer ist das das zitierte "Betriebsfinanzamt"? Was hat dieses "Betriebsfinanzamt" rechtlich mit der Besteuerung des Herrn D. zu tun? Wie lauten die Ausführungen dieses Amtes zu einem Anbringen des in H. wohnhaften Herrn D.?

Zu diesen Fragen erwarte ich mir ohne zeitliche Verzögerung eine schriftliche Antwort.

Die Schreibweise "z.H. B. A." finde ich unhöflich. In unserem Kulturkreis wäre "z.H. Frau A. B." angebracht.

Verwundert war ich über das Telefongespräch mit einem mir namentlich nicht bekannten Mitarbeiter. Dieser Herr hat sich bei mir erkundigt, wohin er das Geld für Herrn D. überweisen soll. Meine Antwort war, auf das bekannte Pensionskonto des Herrn D.. Übrigens wurde dies schon in meinem Schreiben vom 8.5.2011 beantragt.

Auf meine Frage, wie viel denn Herr D. überwiesen bekommen würde, war die Antwort "Nichts". Mir ist unverständlich wozu nach dem Konto gefragt wurde, wenn "Nichts" überwiesen werden soll.

Meine schriftlichen Eingaben werden von meinem Vater, Herrn I. verfasst. Um unnötige Umwege künftig zu vermeiden, erteile ich meinem Vater die Subvollmacht den praktisch blinden und hilfsbedürftigen Herrn D. vor der Finanzbehörde zu vertreten. Gleichzeitig ersetze ich mündliche oder schriftliche Rückfragen direkt an meinen Vater zu richten und ihm auch alle Bescheide zuzustellen."

Mit Bescheid vom 24. November 2011 wurde die steuerliche Vertretung des Bw. gemäß § 84 BAO als Bevollmächtigte abgelehnt.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2011 übermittelte der Bw. einen Gleichdruck seiner am 15. September 2011 eingereichten Berufung, die nun auch von ihm unterschrieben wurde. Zudem erteilte er Herrn I.1, eine Zustellvollmacht und ersuchte, Bescheide und andere Schriftstücke nur mehr an Herrn I.1a zuzustellen.

Mit Aufhebungsbescheid vom 24. November 2011 wurde der Bescheid vom 1. September 2011 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben (Abweisungsbescheid betreffend 2010 bleibt im Rechtsbestand). Als Begründung führte das Finanzamt aus:

"Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Hinsichtlich der Rechtswidrigkeit des Spruches im aufzuhebenden Bescheid wird auf die Begründung zum gleichzeitig ergehenden Zurückweisungsbescheid verwiesen."

Mit Zurückweisungsbescheid vom 24. November 2011 wurde der Antrag gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 (nicht betroffen 2010) zurückgewiesen. Als Begründung führte das Finanzamt aus.

"Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 302 Abs 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO grundsätzlich bis zum Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe (idR Zustellung) des aufzuhebenden Bescheides zulässig. Darüber hinaus sind auf § 299 BAO gestützte Aufhebungen auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Hebung vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs 1 BAO gestellt worden ist (§ 302 Abs 2 lit b BAO).

Im gg. Verfahren sind die Bescheide der Jahre 2005 bis 2009 nachweislich außerhalb der Jahresfrist ergangen ist, weswegen der Antrag auf Aufhebung als verspätet zurückzuweisen ist.

Mit Zurückweisungsbescheid vom 24. November 2011 wurde die Berufung vom 14. September 2011 betreffend den Bescheid über Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 als unzulässig zurückgewiesen. Als Begründung führte das Finanzamt aus:

"Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufung aus folgendem Grund nicht zulässig ist:

Der Abweisungsbescheid betreffend Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 ist mit heutigem Datum aufgehoben worden. Der Bescheid (die Jahre 2005 bis 2009, nicht jedoch 2010 betreffend) ist somit aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Eine Berufung gegen einen nicht – mehr – im Rechtsbestand befindlichen Bescheid ist gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2011 wurde die Berufung vom 14. September 2011 gegen den Bescheid über die Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 als unbegründet abgewiesen. Als Begründung führte das Finanzamt aus:

"Im gg. Verfahren ist strittig, ob sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2010 als nicht richtig erweist, und einem Antrag auf Aufhebung im Sinne des § 299 BAO nachzukommen ist. Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus.

Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend. Der Bescheidspruch ist nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig, sondern auch, wenn entscheidungsrelevante Tatsachen oder Rechtsmittel nicht berücksichtigt wurden. Auch die Übernahme aktenwidriger Umstände macht einen Bescheid inhaltlich rechtswidrig.

Für die Aufhebung ist gemäß § 299 BAO grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht.

Grundsätzlich wird bei der Ermessensausübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben sein. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Bescheidänderung letztlich zu Gunsten oder Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Auflage, § 303, Tz 38).

Im Antrag auf Aufhebung (datiert 08.05.2011) wird die Rechtswidrigkeit des Bescheides dadurch behauptet, dass die Zusatzpension des Berufungswerbers nicht mit 25 % sondern mit 100 % steuerlich erfasst wird. Da wird vom Berufungswerber auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002, Randziffer 648a und auf Beispiele in Randziffer 10648a verwiesen.

Eine Rechtswidrigkeit kann aber schon aus folgenden Überlegungen nicht gegeben sein:

Aufgrund der übermittelten "Provisionsberechnung" = Schreiben des E's. vom 11. März 1988 ist in weiterer Folge ab Dezember 1987 anstelle einer Abfertigungszahlung in Höhe von ATS 183.252 eine monatliche Pensionszahlung von ATS 4.181,70 zum Tragen gekommen.

Die Abfertigung betrug 1988 also ATS 183.252. Dividiert durch die monatliche Pension in Höhe von ATS 4.181,70 ergeben sich 44 Monate bis die Pensionszahlungen den Betrag der Abfertigung erreichen. Dieser Zeitpunkt war daher bereits vor Jahren im August 1991 eingetreten, sodass man nur bis zu diesem Zeitpunkt von einer Eigenleistung des Dienstnehmers im Sinne Rz 10648a der Lohnsteuerrichtlinien 2002 ausgehen hätte können. Eine Versteuerung mit nur 25 % kann daher für 2010 nicht greifen. Dadurch, dass die Pensionszahlungen den umgewandelten Abfertigungsbetrag längst überschritten haben (seit August 1991) und überdies hier Richtlinien ins Treffen geführt werden, die für diese längst verjährten Zeiträume (1991 und Vorjahre) keine Gültigkeit hatten, kommt eine Berichtigung der Lohnverrechnung (Berichtigung des Jahreslohnzettel 2010) nicht in Frage.

Daraus ist ersichtlich, dass die gegenständlichen Bescheide nicht inhaltlich rechtswidrig sind.

Mit Vorlageantrag vom 12. Dezember 2011 beantragte der Bw. die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend die Berufung gegen die mit Bescheid vom 1. September 2011 erfolgte Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010. Als Begründung führte der Bw. aus:

"Zu meinem Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz wende ich gegen die Argumentation der Berufungsvorentscheidung folgendes ein:

Ihre Begründung weist einen namhaften Widerspruch auf.

Auf Seite 1 Ihres Schreibens führen Sie aus: "Für die Aufhebung ist gemäß § 299 BAO grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgeblich."

Auf Seite 2 führen Sie aus: "Dadurch ... und überdies hier Richtlinien ins Treffen geführt werden, die für diesen längst verjährten Zeiträume (1991 und Vorjahre) kein Gültigkeit hatten, kommt eine Berichtigung der Lohnverrechnung (Berichtigung des Jahreslohnzettel 2010) nicht in Frage."

Warum soll für die Beurteilung des Aufhebungsantrages für 2010 (im Jahr 2011) zwar die gegenwärtige Rechtslage gelten, die für 2011 geltenden Lohnsteuerrichtlinien aber nicht? Gehören diese LStR etwa nicht zur Rechtslage im Zeitpunkt der (angestrebten) Aufhebung? Selbstverständlich gelten die Lohnsteuerrichtlinien und sie sind auch anzuwenden.

Was haben die gegenwärtigen LStR mit den Jahren 1991 und Vorjahren, die nicht Gegenstand des Verfahrens für 2010 sind, zu tun?

Warum die gegenwärtigen LStR für die Beurteilung des Antrages für 2010 nicht gelten sollen, dafür bleiben Sie jede Begründung schuldig.

All dies ist ein wesentlicher Begründungsmangel.

Sie behaupten in der Berufungsvorentscheidung gar nicht, dass meine Pension vom G. nur zu einem Viertel versteuert worden sei. Sie räumen damit ein, dass die Versteuerung zu 100 % erfolgte.

Sie führen aus, dass mit August 1991 die Pensionszahlungen den Abfertigungsanspruch überschritten haben und daher keine Eigenleistung des Pensionsempfängers gegeben sei, weshalb eine Berichtigung des Lohnzettels 2010 nicht möglich sei.

Eine Begründung für diese Ansicht fehlt. Die "Überlegung" ist aus dem ESt-Recht nicht nachvollziehbar.

Der in Rz 10648a dargelegte Fall trifft genau auf meine Pension vom G. zu.

Ein Auslaufen der Begünstigung ist dort nicht normiert.

Der Sinn der im § 25 EStG normierten Begünstigung für Eigenvorsorge ist der, private Gelder zur Zukunftssicherung zu verwenden. Wenn Ihre Ansicht, sobald die ausbezahlten Pensionen die Summe der einbezahlten Ansparbeträge oder der Einmalerlag die ausbezahlten Pensionen übersteigt, dann sei die Viertelbegünstigung nicht mehr möglich, würde dazu führen, dass die angesparten Beträge auslaufend mit 25 % und dann voll versteuert würden. Dies wäre ein schlechter Anreiz in die Zukunftssicherung zu investieren.

Das Beispiel in den LStR 10648a trifft genau auf meine Zweitpension vom G. zu. Dort wird im Schlussatz ausgeführt: "Die Auszahlung der Zusatzpension ist nur im Ausmaß von 25 % (analog zur freiwilligen Höherversicherung) steuerlich zu erfassen".

Diese Bestimmung haben Sie anzuwenden, ohne Wenn und Aber und ohne "Überlegungen". Ich beantrage daher meine Zweitpension vom G. für 2010 und Folgejahre nur mit 25 % steuerlich zu erfassen."

Über die Berufung wurde erwogen:

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS)

1. Sachverhalt

Der Bw. bezog im Berufungsjahr neben einer ASVG-Pension samt Bundespflegegeld auch eine Zusatzpension.

Mit Ablauf des 24. Dezember 1987 war der Bw. aus dem Dienstverhältnis als Vertragsbediensteter beim X-Amt ausgeschieden und wurde gleichzeitig in den "Provisionsstand" versetzt. Mit Schreiben vom 11. März 1988 teilte der Arbeitgeber mit, er habe eine Zusatzpension iHv. 4.181,70 Schilling (brutto) ermittelt, welche dem Bw. für den Fall der Inanspruchnahme als monatliche "Provision" ab 25. Dezember 1987 gewährt werden sollte. Diesfalls stehe auch eine Treuebelohnung im Ausmaß eines Monatsbezugs zu. Anstelle dieser Provision und Treuebelohnung könne er jedoch in sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 35 des Vertragsbedienstetengesetzes 1948 die vorgesehene Abfertigung von zwölf Monatsbezügen iHv. 183.252,00 Schilling verlangen.

Mit Erklärung vom 27. März 1988 entschied sich der Bw. für den Bezug der monatlichen "Provision" samt Treuebelohnung und nahm die Möglichkeit einer Abfertigungszahlung nicht in Anspruch.

Daher teilte das X-Amt dem Bw. mit Schreiben vom 31. März 1988 mit, dass ihm eine "Provision" in Höhe von 4.181,70 Schilling monatlich brutto samt einer Treuebelohnung im Ausmaß eines Monatsbezuges gewährt werde; die Berechnung der ab 25.12.1987 monatlich

zustehenden Provision (Zusatzpension) war bereits zuvor mit Schreiben vom 11. März 1988 erläutert worden.

Die Versteuerung dieser Bezüge erfolgte für das Berufsjahr (und die Vorjahre) erklärungsgemäß.

Mit Anbringen vom 8. Mai 2011 stellte der Bw. einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 und auf steuerliche Erfassung der Zusatzpension mit 25%.

Der Antrag des Bw. betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 wurde mit Bescheid vom 1. September 2011 abgewiesen.

Dagegen erhob der Bw. am 14. September 2011 Berufung. Er beantragte, die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2010 gemäß § 299 BAO aufzuheben und die Zusatzpension mit 25% steuerlich zu erfassen.

Mit Bescheid vom 24. November 2011 hob das FA den Abweisungsbescheid vom 1. September 2011 (Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010) gemäß § 299 Abs 1 BAO insoweit auf, als dieser die Jahre 2006 bis 2009 betraf. Der Abweisungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2010 verblieb im Rechtsbestand.

Mit Bescheid vom 24. November 2011 wurde der Antrag gemäß § 299 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 wegen Ablaufs der Jahresfrist als verspätet zurückgewiesen. Der Abweisungsbescheid vom 1. September 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 blieb davon unberührt.

Mit weiterem Bescheid vom 24. November 2011 wurde die Berufung vom 14. September 2011 betreffend den Bescheid über Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 als unzulässig zurückgewiesen, da sich der Aufhebungsbescheid betreffend die Jahre 2005 bis 2009 nicht mehr im Rechtsbestand befand.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2011 wurde die Berufung vom 14. September 2011 gegen den Bescheid betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 als unbegründet abgewiesen.

In weiterer Folge wurde ein Vorlageantrag gestellt und die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung gegen die mit Bescheid vom

1. September 2011 erfolgte Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 beantragt.

Ebenfalls mit Bescheid vom 24. November 2011 wurde Frau B. A. als zur steuerlichen Vertretung Bevollmächtigte gemäß § 84 BAO abgelehnt. Über die dagegen erhobene Berufung wurde gesondert abgesprochen.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2011 übermittelte der Bw. die von ihm eigenhändig unterfertigte Berufung vom 14. September 2011.

Zudem erteilte der Bw. Herrn I.1 , eine Zustellvollmacht.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

2.1. Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 299 Abs 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach [§ 299 Abs 2 BAO](#) ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzenende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß § 299 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs 1) befunden hat.

Gemäß [§ 25 Abs 1 EStG 1988](#), BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009, sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):

"1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor."

§ 25 Abs 1 Z 2 lit a und Z 3 lit a EStG 1988, lauten:

§ 25 Abs 1 Z 2 lit a:

"Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:
 Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die
 aa) vom Arbeitnehmer,
 bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und
 cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen."

§ 25 Abs 1 Z 3 lit a:

"Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen;..."

2.2. Rechtliche Würdigung

Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 9f). Nicht entscheidend ist weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden). Die Rechtswidrigkeit muss aber auch nicht offensichtlich sein. Der Bescheidspruch ist nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig, sondern auch, wenn entscheidungsrelevante Tatsachen oder Rechtsmittel nicht berücksichtigt wurden. Auch die Übernahme aktenwidriger Umstände macht einen Bescheid inhaltlich rechtswidrig (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 299 Anm 15).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. Die bloße Möglichkeit einer Rechtswidrigkeit reicht nicht aus (vgl. VwGH 24.6.2010, [2010/15/0059](#); Ritz, BAO3, § 299 Tz 13).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung und Anführung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen.

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (vgl. Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240).

Im Antrag vom 8. Mai 2011 auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 und auf steuerliche Erfassung der Zusatzpension mit nur 25%, wird die Rechtswidrigkeit des Bescheides dadurch behauptet, dass die Zusatzpension des Berufungswerbers (analog zur freiwilligen Höherversicherung) nur im Ausmaß von 25% steuerlich zu erfassen sei und nicht wie bisher mit 100%. Der Bw. stützt sich bei seiner Argumentation ausschließlich auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 648a bzw. Rz 10648a.

Dazu ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) zu verweisen, wonach Erlässe und Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen subjektive Rechte oder Pflichten weder vermitteln noch einschränken können. So hat der Gerichtshof beispielsweise in einem Rechtssatz zur Entscheidung vom 22. Februar 2007, 2002/14/0140 erneut daran erinnert, dass es sich "bei den Einkommensteuerrichtlinien (...) mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den VwGH beachtliche Rechtsquelle handelt. Erlässe der Finanzverwaltung begründen keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen (Hinweis E 18.3.1992, 92/14/0019).

Auch der UFS ist in seinen Entscheidungen ausschließlich an ordnungsgemäß kundgemachte, generelle Normen gebunden. Als Interpretationshilfe für gesetzliche Bestimmungen sind die Steuerrichtlinien allerdings, ebenso wie die Fachliteratur, durchaus bedeutsam.

Konkret führt der Bw. die Rz 10648a der Lohnsteuerrichtlinien an, wonach in einem Beispiel zur Umwandlung von Arbeitslohn sinngemäß angeführt werde:

"Wirtschaftlich betrachtet entspricht die angeführte Zusatzpension einer freiwilligen Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung, sodass auch die steuerliche Beurteilung nach denselben Grundsätzen zu erfolgen hat. Die Auszahlung der Zusatzpension ist nur im Ausmaß von 25% (analog zur freiwilligen Höherversicherung) steuerlich zu erfassen."

Diese Ansicht wurde für folgenden Fall geäußert:

"Gemäß § 85 Abs. 1 des Kärntner Landesvertragsbedienstetengesetzes 1994 ist einem unkündbar gestellten Vertragsbediensteten, sofern er auf 25% der ihm gesetzlich gebührenden Abfertigung verzichtet, eine Zusatzpension zu gewähren. Im Abs. 2 leg. cit. wird normiert, dass die Verzichtserklärung binnen drei Monaten nach Ende des Dienstverhältnisses beim Dienstgeber einlangen muss....."

Im gegenständlichen Fall besteht ein konkreter Entgeltanspruch des Arbeitnehmers auf eine Abfertigung. Der Arbeitnehmer kann auf einen Teil dieses Abfertigungsanspruches verzichten und erhält in der Folge als Gegenleistung für den Verzicht eine "Zusatzpension" vom Arbeitgeber. Der Verzicht auf Auszahlung eines Teiles der Abfertigung kann vor Auszahlung der Abfertigung erfolgen, ebenso kann aber ein Teil der Abfertigung zum Erwerb der "Zusatzpension" innerhalb einer im Gesetz vorgesehenen Frist nach Auszahlung der Abfertigung zurückgezahlt werden."

Der Sachverhalt des Berufungsfalles ist jedoch mit jenem der Richtlinienmeinung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Im obigen Beispiel der Lohnsteuerrichtlinien hat der Arbeitnehmer für den Verzicht auf einen Teil seines Abfertigungsanspruches eine "Zusatzpension" erhalten. Im Berufungsfall dagegen wurde dem Bw. mit Schreiben vom 11. März 1988 mitgeteilt, dass er einen gesetzlich geregelten Pensionsanspruch erworben hatte. Dem Bw. wurde daher von seinem ehemaligen Arbeitgeber nicht eine Gegenleistung (in Form einer Zusatzpension) für den Verzicht auf die Abfertigung (bzw. eines Teiles der Abfertigung) angeboten, sondern stellte es der Arbeitgeber dem Bw. lediglich mit Schreiben

vom 11. März 1988 (also bereits mehr als zwei Monate nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses) frei, an Stelle von "Provision" und Treuebelohnung eine Abfertigung zu verlangen. Eine direkte Anwendung der Richtlinienmeinung wäre daher also bereits mangels Vergleichbarkeit der Sachverhalte nicht möglich.

Demgegenüber hat der Bw. nicht angeführt, auf welche gesetzliche Bestimmung er seine Rechtansicht stützt.

Die Argumentation des Bw., die Auszahlung seiner Zusatzpension sei nur im Ausmaß von 25% zu versteuern (analog zur freiwilligen Höherversicherung), deutet auf die allfällige Anwendbarkeit des § 25 Abs 1 Z 2 lit a EStG bzw. [§ 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988](#) hin.

Zu diesen beiden Bestimmungen führt Fellner in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, zu § 25 EStG, Tz 1, aus:

"Abs 1 Z 2, lit a enthält eine Regelung, die erst durch das Pensionskassengesetz 17. 5. 1990, BGBl 281, ihren Inhalt erhielt. Er gleicht jenem der Z 3 lit a: Danach sind Bezüge aus Pensionskassen, die auf die vom Arbeitnehmer eingezahlten Beiträge entfallen, nur mit 25% steuerlich zu erfassen."

Weiters wird in Tz 4 zum Stichwort **Pensionsvereinbarungen** ausgeführt:

"Pensionszahlungen des (ehemaligen) Arbeitgebers auf Grund von direkten Leistungszusagen stellen im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar....

Stellt bereits die Pensionszusage einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, kommt es bei der Auszahlung der Pension erst in dem Ausmaß und zu dem Zeitpunkt zu einem steuerpflichtigen Arbeitslohn, in dem die auf Grund des Lohnverzichtes bereits versteuerten Beträge überschritten werden (LStR 2002, Rz 648a)."

Im gegenständlichen Fall ist jedoch aus dem Akteninhalt nicht ersichtlich, dass der Bw. Beiträge im Hinblick auf Pensionsleistungen **einbezahlt** hätte. Dies wurde von ihm auch nicht behauptet. Die im Rahmen der Zusatzpension ausbezahlten Beträge können somit nicht auf "vom Arbeitnehmer eingezahlte Beträge" im Sinn des § 25 Abs 1 Z 2 lit a bzw. § 25 Abs 1 Z 3a EStG 1988 entfallen.

Ebensowenig erfolgte eine Übertragung der Ansprüche auf eine Pensionskasse (vgl. auch UFS vom 7.3.2011, RV/0006-G/07 mit weiteren Nachweisen).

Zudem hätten die Pensionszahlungen bereits vor Jahren den Betrag der Abfertigung erreicht, weshalb auch aus diesem Grund im Berufungsjahr nicht mehr von einer "Eigenleistung des Dienstnehmers" auszugehen wäre.

Somit hat der Bw. weder Umstände aufgezeigt, die eine Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2010 erkennen ließen, noch lässt sich aus der dargestellten

Sach- und Rechtslage Gewissheit der Rechtswidrigkeit dieses Bescheides ableiten. Gewissheit der Rechtswidrigkeit ist aber die unabdingbare Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung im Sinne des § 299 BAO.

Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit eines Bescheides ist – wie bereits erwähnt – nicht ausreichend für eine Bescheidaufhebung.

Das FA hat somit dem Antrag des Bw. auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO zu Recht nicht entsprochen, womit auch die Ermessensübung zu entfallen hatte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Mai 2012