

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23.11.2011

1. über die Abweisung des Antrages gemäß § 303 BAO vom 29.12.2010 auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2005 sowie
2. über die Abweisung des Antrages vom 25.11.2010 auf Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 7.12.2011 werden als unbegründet 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 2.5.2006 führte das Finanzamt mit Bescheid vom 3.5.2006 die Arbeitnehmerveranlagung durch (Gutschrift € 295,19). Der (einige) Arbeitgeber des Beschwerdeführers übermittelte neben dem Jahreslohnzettel für das Jahr 2005 für den Monat Juli 2005 am 13.6.2006 einen weiteren Lohnzettel, der die Rückerstattung der vom Beschwerdeführer 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 ergangene neue Sachentscheidung bezüglich Einkommensteuer 2005 (Einkommensteuernachforderung in Höhe von € 4.005,74) erwuchsen vorerst in Rechtskraft. Mit Bescheid vom 4.12.2007 nahm das Finanzamt auf Anregung des Beschwerdeführers erneut gemäß § 303 BAO das Verfahren wieder auf und berücksichtigte mit dem gleichzeitig ergangenen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2005 ergänzend sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von Euro 270,-.

Mit Schreiben vom 25.10. 2010 zog der Beschwerdeführer in der Folge seinen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 begründungslos zurück. Mit weiterem Schreiben vom 29.12.2010 stellte der Beschwerdeführer die Anträge gemäß § 295a BAO bzw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend den Bescheid hinsichtlich Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 und führte begründend aus, dass aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.09.2010, 2007/15/0206, neue entscheidende Tatsachen zum Vorschein gekommen seien, die zu einer anderen Rechtsauffassung und somit Erstbescheid geführt hätten.

Aufgrund 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 gem. § 295a BAO; in eventu beantrage er die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO und stelle den Antrag, die zu Unrecht vorgeschriebene Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 200_ aus dem Rechtsstand zu entfernen.

Das Finanzamt wies den Antrag betreffend Rückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 mit Bescheid vom 23.11.2011 ab und führte begründend aus, dass die Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides zulässig sei (innerhalb der offenen Berufungsfrist gemäß § 245 BAO).

Mit einem weiteren Bescheid vom 23.11.2011 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 29.12.2010 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.

Schließlich wies das Finanzamt mit Bescheid vom 23.11.2011 auch den Antrag gemäß § 295a BAO vom 29.12.2010 betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 mit der Begründung abgewiesen, dass eine Abänderung eines Bescheides nach § 295a BAO nur dann möglich sei, wenn ein Ereignis eintrete, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruches habe. Kein Ereignis im Sinne des § 295a BAO sei allerdings eine erstmalige oder geänderte Rechtsprechung.

In den Beschwerden vom 7.12.2011 gegen

1. den Bescheid vom 23.11.2011, mit welchem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 abgelehnt wurde und
2. den Bescheid vom 23.11.2011, mit welchem der Antrag auf Rückziehung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 abgewiesen wurde,
wird ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall einer Wiederaufnahme prinzipiell statzugeben wäre. 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 ihm als Betroffenen diese Vorgangsweise nicht bekannt gewesen wäre, 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 vom Betriebsrat 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 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 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

seien, 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 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 Finanzämter C und A 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 ihn 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 verstößen und seien verfassungswidrig.

Außerdem werde er seinen Arbeitgeber auffordern, einen dem Gesetz entsprechenden, also berichtigten Jahreslohnzettel für 2005, zu übermitteln.

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

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Im vorliegenden Fall ist sowohl der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 19.6.2007 als auch der nach Wiederaufnahme des Verfahrens erlassene Bescheid vom 4.12.2007 mit ungenütztem Ablauf der Frist zur Erhebung einer Beschwerde in Rechtskraft erwachsen. Das bedeutet nicht nur, dass der zuletzt genannte Bescheid nicht mehr mit Beschwerde 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). Somit musste der Antrag vom 25.11.2010 auf Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005, wie bereits durch das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid geschehen, 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.

Der Beschwerdeführer 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 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).

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.

Unzulässigkeit der 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche

Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 17. November 2015