

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat im Beisein der Schriftführerin Sf. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch die Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KG, Petersgasse 128a, 8010 Graz, über

1.) die Beschwerde vom 26.5.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 11.02.2014, betreffend Wiederaufnahmeantrag zur Einkommensteuer 2009 bis 2012 und

2.) über die Beschwerde vom 7.07.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 17.6.2014, betreffend Wiederaufnahmeantrag zur Einkommensteuer 2008

in der Sitzung am 14.03.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden zu 1.) und 2.) werden 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

Der Verfahrensablauf stellt sich wie folgt dar:

1.) Wiederaufnahmeantrag bzgl. Einkommensteuer 2009 bis 2012

Mit Eingabe vom 10. Februar 2014 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Arbeitnehmerveranlagungen 2009 bis 2012 mit der Begründung, dass er erst jetzt von der Gesetzeslage bzgl. seiner Zusatzpension der X erfahren habe. Wie aus einem beigelegten Schreiben (Anm: das in der ÖStZB 2011/147 veröffentlichte Erkenntnis des VwGH vom 23.9.2010, 2007/15/0206) ersichtlich sei, sei seine Zusatzpension, welche er von der X überwiesen bekomme, nicht einkommensteuerpflichtig. Somit habe er in diesen Jahren nur einkommensteuerpflichtige Einkünfte durch seine Pension von der VAEB (Anm.: Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau), die ohnehin bereits versteuert ausbezahlt worden seien, erhalten.

Mit Bescheid vom 11. Februar 2014 wurde der Antrag bzgl. der Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen 2009 bis 2012 zurückgewiesen, da die im Antrag vorgebrachten Umstände keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel seien. Zusätzlich wurde darauf hingewiesen, dass das angeführte Erkenntnis des VwGH sich auf die Rückerstattung von Pensionsbeiträgen zu einer betrieblichen Pensionseinrichtung aufgrund dienstvertraglicher Verpflichtung beziehe und es sich im gegenständlichen Fall nicht um Beitragsrückzahlungen handle, sondern um Pensionsauszahlungen der X, die ab 1. Dezember 2008 erfolgten. Die Beiträge seien überdies als Werbungskosten voll absetzbar gewesen.

Mit Bescheidbeschwerde vom 26. Mai 2014 wurde zunächst bemängelt, dass aus dem Bescheid nicht eindeutig hervorgehe, ob eine Formal- oder Sachentscheidung getroffen worden sei. Es werde aber von einer Willenserklärung der Behörde ausgegangen und wurde die Stattgabe des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren begehrt.

Die Wiederaufnahmeanträge würden sich (nunmehr) auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO stützen, wonach auf Antrag einer Partei ein abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden könne, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zur Wiederaufnahme würden Tatsachen oder Beweismittel berechtigen, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, jedoch mangels Kenntniserlangen durch die Abgabenbehörde nicht berücksichtigt werden konnten. Dabei handle es sich um folgende Tatsachen:

- Auszahlung einer Firmenpension durch private Pensionseinrichtung des ehemaligen Dienstgebers aufgrund vertraglicher bzw. kollektivvertraglicher Vereinbarung
- Beitragszahlungen an die Pensionseinrichtung während aufrechtem Dienstverhältnis aus dem versteuerten Nettolohn

- Ausbezahlte Pensionsleistungen überstiegen bis Ende 2012 nicht die einbezahlten Beiträge in die Pensionseinrichtung

und Beweismittel:

- Dienstvertrag vom 2. Mai 1967
- Auszug Kollektivvertrag für die Dienstnehmer der Verkehrsbetriebe X in der Fassung vom 26. Februar 1996
- Bezugsnachweis für April 2002 zur beispielhaften Demonstration der Lohnverrechnung
- Aufstellung der einbezahlten Beiträge von 1967 bis 2005 der X bzw. des Abgabepflichtigen.

Der Bf. sei am 2. Mai 1967 als Facharbeiter in die X (nunmehr XY) eingetreten. Mit Eintritt in das Unternehmen habe er sich laut Dienstvertrag (§ 3) dem Kollektivvertrag

für Dienstnehmer der Verkehrsbetriebe der X unterworfen. Der Kollektivvertrag habe eine „Pensionseinrichtung der X“ vorgesehen, in dem die Dienstnehmer (Mitglieder der Pensionseinrichtung) Beiträge von ihrem versteuerten Nettolohn einbezahlt hätten. Der Bf. habe seit 1967 insgesamt 32.581,75 € an Beiträgen in diese Pensionseinrichtung einbezahlt. Seit Dezember 2008 erhalte der Bf. Leistungen aus der Pensionseinrichtung der X.

Der Bf. beruft sich auf § 25 EStG und Rz 10648a LStR wonach Leistungen einer Firmenpension so lange steuerfrei sind, als die Firmenpensionsleistungen die Eigenleistungen des Arbeitnehmers nicht übersteigen. Die geleisteten Zahlungen der Pensionseinrichtung im Zeitraum Dezember 2008 bis Dezember 2012 würden einen Betrag von 31.517,95 € erreichen und lägen daher unter den erbrachten Eigenleistungen des Bf., weshalb sie zur Gänze steuerfrei zu stellen wären.

Gleichzeitig mit der Bescheidbeschwerde gegen die Zurückweisung der Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2009 bis 2012 wurde auch noch ein Antrag auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagung 2008 gestellt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. Juni 2014 wurde die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass die vom Bf. angeführten Punkte ihm allesamt bereits im Zuge der Veranlagung bekannt gewesen seien und neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen keine Wiederaufnahmegründe darstellen würden. Selbst bei einer Annahme von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel würde kein im Spruch anders lautender Bescheid ergehen. Das angesprochene Erkenntnis des VwGH habe keine Relevanz für den vorliegenden Fall. In diesem Erkenntnis werde lediglich die Subsumierbarkeit der Pensionszahlungen unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG verworfen. Hinsichtlich des Hinweises des Bf. auf die Lohnsteuerrichtlinien wurde betont, dass sich die Randzahl ausdrücklich auf bereits versteuerte Beträge beziehe, was gegenständlich nicht der Fall wäre. Handle es sich nämlich bei Beitragsleistungen zu einer betrieblichen Pensionsvorsorge um keine Versicherungsbeträge idS zur Sicherung einer Alterspension und um keine eine Pensionsanwartschaft vermittelnde Zahlung an eine Pensionskasse, sei eine Berücksichtigung der an den Arbeitgeber geleisteten Zahlungen nach dem allgemeinen Werbungskostentatbestand des § 16 Abs. 1 EStG möglich (VwGH 17.1.1995, 94/14/0069; 20.4.1995, 95/13/0077). Im vorliegenden Fall würden laut Auskunft der (damaligen) X vom 5.3.2007 die von den Dienstnehmern einbezahlten Pensionsbeiträge von der X ausbezahlt, da das „Pensionsinstitut“ keine eigene Rechtspersönlichkeit besitze. Die (nunmehrige) X und das „Pensionsinstitut“ würden eine einzige Rechtspersönlichkeit darstellen, es sei somit Dienstgeberidentität gegeben. Da also die im betrieblichen Pensionsrecht vereinbarten Leistungen an die anspruchsberechtigten Dienstnehmer bzw. deren Hinterbliebenen weder von einer Pensionskasse noch von einem Versicherungsinstitut sondern vom Dienstgeber selbst zu erbringen seien, seien die Beträge zum Pensionsrecht der (damaligen) X als Werbungskosten, voll absetzbar (UFS 29.6.2007, RV/006-G/07). Die Beiträge seien

vom Bf. auch geltend gemacht worden und vom Finanzamt zur Gänze berücksichtigt worden, sodass eine Versteuerung dieser Beträge noch gar nicht stattgefunden habe und diese als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen seien. Im Sinne des Grundsatzes der Einmalbesteuerung von Sachverhalten müsse daher der ehemals durch Werbungskostenabzug der Beitragsleistungen vollen Verminderung der Besteuerungsgrundlage auch eine voll steuerpflichtige Pension gegenüberstehen.

Mit Vorlageantrag wurde neuerlich begehrt, die Wiederaufnahme des Verfahrens zuzulassen und die ausbezahlten Pensionsbeiträge steuerfrei zu stellen. Zugleich wurde die Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat und eine mündliche Verhandlung beantragt und wurde auf die Begründung der Beschwerde zum Jahr 2008 verwiesen.

Auch der Wiederaufnahmeantrag für das Jahr 2008 wurde am 17. Juni 2014 mittels Bescheid zurückgewiesen, wobei die Begründung im Wesentlichen der Begründung der am selben Tag ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung zu den Jahren 2009 bis 2012 entsprach.

Zur Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO wurde im Vorlageantrag des Bf. der Standpunkt vertreten, dass es nicht auf den Wissenstand des Abgabepflichtigen ankäme, sondern, ob die Tatsachen und Beweismittel der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt gewesen seien.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass lt. Geschäftsbericht der X (nunmehrige XY) zum 31. 12. 2007 die Stadt Z sämtliche Pensionsleistungen und damit verbundene Zahlungsverpflichtungen übernommen habe.

Zu den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG führte der Bf. aus:

„Die Abgabenbehörde begründet ihren Bescheid ua. damit, dass im vorliegenden Fall laut Auskunft der (damaligen) X vom 5.3.2007 die von den Dienstnehmern einbezahlten Pensionsbeiträge von der X ausbezahlt werden, da das ‚Pensionsinstitut‘ keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt. Die (nunmehr) X und das ‚Pensionsinstitut‘ stellen eine einzige Rechtspersönlichkeit dar, es ist somit Dienstgeberidentität gegeben. Da also die im betrieblichen Pensionsrecht vereinbarten Leistungen an die anspruchsberechtigten Dienstnehmer bzw. deren Hinterbliebenen weder von einer Pensionskasse noch von einem Pensionsinstitut, sondern vom Dienstgeber selbst zu erbringen sind, waren die Beiträge zum Pensionsrecht der damaligen X als Werbungskosten, welche durch das ehemalige verursacht waren, voll absetzbar.

Nunmehr zitiert die Abgabenbehörde eine Auskunft der X vom 5.3.2007 (die weder aktenkundig ist noch von der Abgabenbehörde vorgelegt werden kann – siehe E-Mail vom 30.6.2014) und geht die Abgabenbehörde davon aus, dass die von den Dienstnehmern einbezahlten Pensionsbeiträge von der X ausbezahlt werden und es sich daher um kein Pensionsinstitut mit eigener Rechtspersönlichkeit handelt.

Nicht aktenkundig ist die von der Abgabenbehörde in der Begründung erwähnte Auskunft der X vom 5.3.2007. Nachdem diese Auskunft nicht Aktenbestand ist (siehe E-Mail der Abgabenbehörde vom 30.6.2014), kann diese auch nicht als Feststellung herangezogen werden, dass zwischen dem ehemaligen Arbeitgeber und dem ‚Pensionsinstitut‘ Identität in der Rechtspersönlichkeit vorliegt.

Träger und wirtschaftlicher Verpflichteter der Pensionsleistungen laut Kollektivvertrag ist laut Geschäftsbericht der X zum 31.12.2007 die Stadt Z und nicht der ehemalige Dienstgeber. Laut Jahresabschluss und Geschäftsbericht der X (nunmehrige XY) hat die Stadt Z ab 1.1.2008 sämtliche Pensionsleistungen und damit verbundene Zahlungsverpflichtungen übernommen. Die X hat im Dezember 2007 eine Vereinbarung mit der Stadt Z hinsichtlich (...) der Übertragung der Pensionsleistungen aus den Kollektivverträgen an die Stadt Z zum Stichtag 31.12.2007 abgeschlossen. Ab 1.1.2008 hat die Stadt Z sämtliche Pensionsleistungen und damit verbundenen Zahlungsverpflichtungen übernommen.

Weiter heißt es im Jahresbericht: ‚Noch nicht übernommen sind die zukünftigen Pensionsleistungen für Arbeitnehmer der X, die Anfang 2008 vor Änderung des Kollektivvertrages (Pensionsrechtes) neu eingetreten sind. Aufgrund kollektivvertraglicher Verpflichtungen müssen für diese (neuen) Eintritte Pensionsrückstellungen gebildet werden. Ab diesem Zeitpunkt werden die Pensionsleistungen nicht mehr von der X geleistet, sondern von der Stadt Z.‘ Dabei handelt es sich wohl um ein ‚Pensionsinstitut‘ mit eigener Rechtspersönlichkeit.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die Beitragsleistungen des Abgabepflichtigen an die Pensionseinrichtung des ehemaligen Dienstgebers aus dem versteuerten Monatsbezug vom Abgabepflichtigen selbst bezahlt wurden. Diese Beitragsleistungen stellen Fremdgelder für den ehemaligen Dienstgeber dar und finden diese auch nicht Eingang in den Rechnungskreislauf des ehemaligen Arbeitgebers, sondern hat diese Pensionseinrichtung (nunmehr die Stadt Z) die Beitragsleistungen selbständig zu verwahren bzw. zu veranlagen. Auch aus dem Jahresabschluss des ehemaligen Dienstgebers zum 31.12.2007 geht hervor, dass für diese Leistungen keine Rückstellungen für zukünftige Pensionsanwartschaften gebildet wurden. Dies ist nur konsistent, da der ehemalige Dienstgeber nicht die verpflichtete Partei war, sondern eine laut Kollektivvertrag dazu eingerichtete Pensionseinrichtung.

Mit Einführung des EStG 1988 am 30.7.1988 wurde im § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG eingeführt, dass Bezüge und Vorteile aus Pensionskassen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit darstellen. Weiter hieß es in lit. a: ‚Jene Teile dieser Bezüge und Vorteile, die auf die vom Arbeitnehmer einbezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25 % zu erfassen.‘

Eine Differenzierung zwischen einer Pensionskasse mit eigener Rechtspersönlichkeit und ohne Rechtspersönlichkeit wurde im EStG 1988 nicht gefasst. Zumal das Pensionskassengesetz erst mit 1.7.1990, also nach Einführung des EStG 1988, in Kraft

getreten ist. Darüber hinaus wird an vielen Stellen im EStG, bspw. §§ 4 Abs. 4 Z 2 lit. a, 26 Z 7 EStG, von Pensionskassen iSd Pensionskassengesetz gesprochen, nicht jedoch in § 25 Abs. 1 Z 2 a) EStG.

In den erläuternden Bemerkungen zum EStG 1988 vom 5.7.1988 ist auch festgehalten, dass im Zusammenhang mit der Reaktivierung der Pensions- und betrieblichen Unterstützungskassen festgelegt wird, dass Bezüge aus diesen Pensionskassen (wohl auch betrieblichen Unterstützungskassen), die auf die vom Arbeitnehmer eingezahlten Beträge entfallen, nur mit 25 % steuerlich zu erfassen sind. Dies ist aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten, weil diese Beitragsleistungen nur im Rahmen des einheitlichen Höchstbetrages als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Darüber hinaus gewährt die Rz 10648a der LStR eine völlige Steuerfreiheit für Pensionsleistungen, die die einbezahlten Beitragsleistungen der Dienstnehmer bzw. unseres Klienten nicht übersteigen.

Unverständlich bleiben die Ausführungen der Abgabenbehörde in der Begründung auch im Zusammenhang mit Rz 648a der LStR 2002 zu den Pensionszusagen. Nachdem die Abgabenbehörde offenbar zum Ergebnis kommt, dass es sich um direkte Leistungen aus einem früheren Arbeitsverhältnis nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG handelt, führen jedoch die Richtlinien in der zitierten Randziffer genau das Gegenteil an. „Für Eigenleistungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber (...) stehen weder die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988, noch Werbungskosten, noch Sonderausgaben, noch die Prämie gemäß § 108a EStG 1988 zu.“

Das zitierte VwGH-Erkenntnis zu 98/15/0030 in der Bescheidebegründung zum Abzug von Werbungskosten kann nicht als Grundlage verwendet werden, da der Sachverhalt nicht deckungsgleich ist. Im Erkenntnis geht es um eine Gehaltsumwandlung iZm einem gewährten Bilanzgeld. Für die rechtliche Beurteilung unter welchem Tatbestand des § 25 EStG die Leistungen an den Abgabepflichtigen auf Grund der kollektivvertraglichen Bestimmungen einzuordnen sind, ist jedenfalls die (richtige oder falsche) Beurteilung, ob Werbungskosten vorliegen, auch unmaßgeblich (siehe dazu RV/0207-F/09).“

Vorgelegt wurde dazu ein Auszug des Geschäftsberichtes 2008 der X. Weiters befinden sich der Dienstvertrag vom 2. Mai 1967, ein Auszug aus dem Kollektivvertrag für die Dienstnehmer der X vom 26. 2. 1996, eine Aufstellung über seit 1967 bis 2005 geleistete Pensionsbeiträge des Bf., Bezugsnachweise der X für April 2002 und der X für Feber/März 2012 im Akt.

Der Bf. wandte sich hinsichtlich der gescheiterten Wiederaufnahmeanträge auch an die Volksanwaltschaft und ist die Stellungnahme des Finanzamtes im Akt enthalten.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wird darauf hingewiesen, dass es sich bei neuen Erkenntnissen in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen nicht um Wiederaufnahmegründe handle. Weiters wird festgestellt, dass trotz der Angaben des Bf., die Stadt Z habe sämtliche Zahlungsverpflichtungen übernommen, die Meldungen nach § 84 Abs. 1 EStG nach wie vor von der X stammen und somit

von Zahlungen des ehemaligen Dienstgebers auszugehen sei. Es handle sich nicht um Beitragsrückzahlungen von Pensionsbeiträgen sondern um steuerpflichtige Einkünfte. Hinsichtlich der im Vorlageantrag angesprochenen Auskunft von der X vom 5.4.2007 sei auszuführen, dass es sich dabei tatsächlich um eine Einzelfalls unabhängige Auskunft des Finanzamtes an die (damals) X zur Frage der Besteuerung der Pensionsbeiträge gehandelt habe und diesbezüglich eine Falschformulierung in der Beschwerdevorentscheidung vorliege.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 9. Juni 2015 gab der Bf. an, dass die ausbezahlten Beiträge der Pensionseinrichtung bereits versteuerte rückzuzahlende Arbeitnehmerbeiträge darstellen, sodass es sich um eine Rückerstattung vom Arbeitnehmer selbst eingezahlten Beiträgen handle. Eine Steuerpflicht dieser ausbezahlten Beiträge ab 2008 sei erst dann gegeben, wenn die Summe der ausbezahlten Beträge aus der Pensionseinrichtung den Wert der Gegenleistung (ausschließliche Einzahlungen des Dienstnehmers) überschreite. Als Gegenleistung sei der Nominalwert der Eigenleistung des Arbeitnehmers, also seine bereits versteuerten, einbezahlten Beiträge, anzusehen (u.a. Rz 10648a LStR).

In eventu werde vorgebracht:

Der VwGH habe mit Erkenntnis vom 23.9.2010 zu 2007/15/0206 ausgesprochen, dass es sich bei dieser Art von Beiträgen um keine Pflichtbeiträge handle und somit nicht unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG (idF 2007) fallen. Zur Ansicht, dass es sich bei der gegenständlichen Pensionseinrichtung um keine Pensionskasse oder Versicherungsinstitut iSd § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG handle, sei festzuhalten, dass die formalen Voraussetzungen iSd Pensionskassengesetzes nicht erfüllt sein müssten, um als Pensionskasse angesehen zu werden. Nach Auskunft der Finanzmarktaufsicht (FMA) stelle die Erteilung einer Konzession nur die Erlaubnis Pensionsgeschäfte durchführen zu können dar. Der Umstand, dass eine Konzession nicht beantragt worden sei, bedeute nicht, dass nicht pensionsähnliche Geschäfte von der gegenständlichen Pensionseinrichtung durchgeführt würden (Auskunft erteilt FMA/Dr. R 5.9.2014).

In verfassungskonformer Auslegung des § 25 Abs. 1 Z 2a EStG könne es keinen Unterschied machen, ob Eigenleistungen eines Dienstnehmers in eine betriebliche Pensionseinrichtung ohne Konzession, oder in eine Pensionskasse mit Konzession einbezahlt werden.

Zur Zulassung einer Revision wurde ausgeführt:

Zur gegenständlichen Pensionseinrichtung der (vormals) X gebe es abweichende Rechtsprechungen des Bundesfinanzgerichtes (UFS), siehe UFS Graz 29.6.2007, RV/0731-G/06 bzw. UFS Wien 11.9.2008, RV/2022-W/06. Eine Rechtsprechung zum gegenständlichen Sachverhalt des Verwaltungsgerichtshofes fehle zur Gänze.

2.) Wiederaufnahmeantrag bzgl. Einkommensteuer 2008

Der Wiederaufnahmeantrag bzgl. Einkommensteuer 2008 wurde in der Beschwerde zu den Jahren 2009 bis 2012 am 26. 5. 2014 gestellt. Behauptet wurde, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind (siehe oben bei der Bescheidbeschwerde).

Am 17. Juni 2014 erfolgte die Zurückweisung des Antrages mit der Begründung wie in der Beschwerdeverentscheidung zu 2009 bis 2012 des gleichen Tages. Am 7. Juli 2014 erfolgte eine Beschwerde gegen diese Erledigung mit den oben im Vorlageantrag zu den Jahren 2009 bis 2012 genannten Ausführungen. Das Finanzamt verständigte am 28. August 2014 den Bf. dahingehend, dass beabsichtigt sei, die Entscheidung auszusetzen, weil in der Rechtsfrage bereits das oben genannte Verfahren beim BFG anhängig sei. Mit Schreiben vom 15. September 2014 stellte der Bf. daraufhin den Antrag, keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen und die Beschwerde umgehend dem BFG vorzulegen, weil es vermutlich verfahrensökonomischer sei, wenn der Sachverhalt gemeinsam für die Jahre 2008 bis 2012 vom BFG festgestellt werde.

In der mündlichen Verhandlung vom 15. März 2017 wurde von der Berichterstatterin zunächst die Verbindung der beiden Beschwerden bzgl. der Wiederaufnahmeanträge ESt 2009 bis 2012 und ESt 2008 zu einem gemeinsamen Verfahren verlangt und die Einbeziehung der Beschwerde bzgl. des Wiederaufnahmeantrages für die ESt 2008 in die mündliche Verhandlung.

In der mündlichen Verhandlung wurde seitens des Vertreters des Bf. vorgebracht, dass das Finanzamt in seinem Bescheid die Zurückweisung verfügt habe, was bedeuten würde, dass der Antragsteller nicht legitimiert bzw. der Antrag verspätet wäre. Es fänden sich zur Zurückweisung aber keine Sachverhaltsfeststellungen bzw. rechtliche Begründungen, die den Bescheidspruch tragen würden. Die Vertreterin des Finanzamtes replizierte, dass es sich bei der Zurückweisung um ein Vergreifen im Ausdruck handle und aus der Begründung hervorgehe, dass inhaltlich abgesprochen wurde. Der Vertreter des Bf. brachte vor, dass, wenn sich in der Begründung der Spruch nicht widerspiegele, der Bescheid rechtswidrig und der Antrag vom 10.2.2014 in Wahrheit noch immer unbearbeitet sei.

Über Befragen bestätigte der Bf., dass er seit 1967 bis 2007 bei den X beschäftigt gewesen sei und seit diesem Zeitraum bis 2005 Pensionsbeiträge an die Pensionseinrichtung der X geleistet habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes konnte im konkreten Fall nicht bestätigen, ob die Pensionsbeiträge als Werbungskosten abgesetzt worden sind oder nicht. Der Bf. konnte dazu keine Angaben machen.

Die Vertreterin des Finanzamtes vertrat die Ansicht, dass keine neuen Erkenntnisse oder Tatsachen hervorgetreten seien und verwies auf die Ansicht von Fischerlehner, Kommentar zur BAO, dass es auf die Sicht des Antragstellers ankomme. Die Berichterstatterin meinte, dass es auf der Hand liege, dass der Bf. von den behaupteten Tatsachen und Beweismittel zum Zeitpunkt der Veranlagungen Kenntnis gehabt habe. Der Vertreter des Bf. bezog sich auf den Antrag vom 26.5.2014 und führte aus, dass die

darin angeführten Wiederaufnahmegründe auch für den Antrag vom 10.2.2014 Gültigkeit hätten, weil kein Neuerungsverbot bestände. Der Bf. habe erst am 14.4.2014 durch die Übermittlung des aktenskundigen Bezugsnachweises des Monats April 2002 von den Abrechnungsmodalitäten durch den Arbeitgeber erfahren. Dazu wurde zur Erläuterung der Abrechnung eine Aufschlüsselung des Bezugsnachweises vom April 2002 vorgelegt. Erst daraus sei erstmalig die Tatsache zu erkennen, dass die geleisteten Beiträge in die Pensionseinrichtung X die Berechnungsgrundlage der Lohnsteuer nicht reduziert hätten und die geleisteten Pensionsbeiträge vom Nettobezug einbehalten worden seien.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Die Verbindung der beiden Beschwerden bzgl. der Wiederaufnahmeanträge ESt 2009 bis 2012 und ESt 2008 zu einem gemeinsamen Verfahren wurden von der Berichterstatterin zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens als zweckmäßig erachtet (§ 272 Abs. 2 Z 2 iVm Abs. 3 BAO) und wurde daher auch für das zweite Verfahren Senatszuständigkeit verlangt. Aus Zweckmäßigkeitsgründen wurde auch die Einbeziehung in die mündliche Verhandlung nach § 274 Abs. 1 Z 2 BAO für erforderlich gehalten.

Sachverhalt:

Der Bf. trat am 2. Mai 1967 als Facharbeiter in die X (nun XY) ein. Nach § 3 des Dienstvertrages gleichen Datums regelt sich dieser nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages vom 21. 8.1959 und den sonstigen Dienstvorschriften. Nach dem Kollektivvertrag vom 26. Februar 1996 für die Dienstnehmer der X hatte der Bf. Beiträge an die Pensionseinrichtung des Arbeitgebers zu leisten. Behauptet wurde die Zahlung von insgesamt 32.581,75 € im Zeitraum 1967 bis April 2005.

Seit Dezember 2007 erhielt der Bf. eine Pension der Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau und ab Dezember 2008 zusätzlich auch eine Firmenpension, die aus folgenden von der X, zuletzt von der X mittels Lohnzettel an das Finanzamt gemeldeten steuerpflichtigen Bezügen bestand: 2008: 607,03 €; 2009: 6.070,56; 2010: 6.091,81 €; 2011: 7.626,52 €; 2012: 6.813,41 €. Aufgrund der zweifachen Bezüge kam es jeweils zu Pflichtveranlagungen und zu Einkommensteuerbescheiden mit folgendem Datum:

2008	3.11.2009
2009	8. 11.2010
2010	30.9.2011
2011	31.10.2012
2012	28.10.2013

Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit 10. Februar 2014 wurde ein Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2009 bis 2012 gestellt. Mit 26. Mai 2014 für das Jahr 2008.

Strittig ist die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2008 bis 2012.

Im Hinblick auf das Vorbringen des Bf., dass die Zusatzpension (in Höhe der in den Jahren 1967 bis 2005 selbst einbezahlten Beiträge in Höhe von 32.581,75 €) steuerfrei zu bleiben habe und seinen Verweis auf ein Erkenntnis des VwGH vom 23. September 2010, 2007/15/0206 ist zunächst klarzustellen, dass nicht die Steuerpflicht der Zusatzpension Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist, sondern dass zu prüfen ist, ob Gründe für eine Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der rechtskräftig abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2008 bis 2012 vorliegen, ob – wie beantragt – Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, deren Kenntnis einen anders lautenden Bescheidspruch herbeigeführt hätten.

§ 303 Abs. 1 BAO bestimmt: „Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann 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 (§ 116) 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.“

Bei der lit. b) leg. cit. kommen nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel als tauglicher Wiederaufnahmegrund in Betracht, dh wenn sie im abgeschlossenen Verfahren bereits vorhanden waren, aber nicht berücksichtigt wurden, weil sie nicht bekannt waren (nova reperta). Tatsachen sind mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Beweismittel dienen zur Herbeiführung eines Urteiles über Tatsachen.

1.) Wiederaufnahme bzgl. ESt 2009 bis 2012

Sache des Beschwerdeverfahrens bzgl. der beantragten Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2009 bis 2012 ist ausschließlich der Antrag des Bf. vom 10. Februar 2014; er hat den Inhalt des Spruchs des bekämpften Bescheides der Abgabenbehörde gebildet (vgl. VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0147). Erst im Beschwerdeverfahren vorgebrachte weitere Wiederaufnahmegründe (wie sie gleichzeitig auch für die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2008 geltend gemacht wurden), sind daher vom Bundesfinanzgericht im Verfahren für die Jahre

2009 bis 2012 nicht zu prüfen. Ein Aufgreifen von anderen Wiederaufnahmegründen, die nicht Gegenstand des Verfahrens vor der Abgabenbehörde waren, würde die nach § 279 Abs. 1 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz des BFG überschreiten (vgl. dazu Ritz, BAO⁵, § 279 Rz 37 zur amtswegigen Wiederaufnahme).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Der Bf. sieht den Wiederaufnahmegrund in einem Erkenntnis des VwGH vom 23.9.2010, 2007/15/0206 gelegen und versteht diese Entscheidung in dem Sinne, dass seine Zusatzpension von der X in den strittigen Jahren zu Unrecht besteuert worden sei.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, sind keine Wiederaufnahmegründe (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215).

Eine Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neu hervorgekommene Tatsache noch ein Beweismittel dar und ist nicht als Wiederaufnahmegrund anzuerkennen (vgl. VwGH 24.2.2000, 96/15/0149; VwGH 22.11.2006, 2006/15/0173). Ein Erkenntnis des VwGH stellt - gleichgültig zu welchem Zeitpunkt es ergeht - keine neue Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO dar und kommt daher als Wiederaufnahmsgrund nicht in Betracht (VwGH 30.5.1984, 84/13/0090).

Das im Wiederaufnahmeantrag genannte VwGH-Erkenntnis vom 23.9.2010, 2007/15/0206, erging außerdem zu einem nicht vergleichbaren Sachverhalt. Es behandelte die Frage, ob bei der Rückzahlung von vom Arbeitnehmer an die gegenständliche betriebseigene Pensionseinrichtung geleisteten Beiträgen bei einem erfolgten Austritt aus der Pensionseinrichtung, diese als Pflichtbeiträge nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG anzusehen seien, ob ein gesonderter Lohnzettel auszustellen und eine Pflichtveranlagung vorzunehmen seien und wurde dies jeweils verneint. Damit wurde die Entscheidung des UFS vom 29.6.2007, RV/0371-G/06, bestätigt, die im Übrigen aber auch die Ansicht vertrat, dass die Beitragserstattung den in § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG geregelten Bezügen und Vorteilen entspräche und vom Dienstgeber der Lohnversteuerung zu unterziehen sei (so auch UFS 29.6.2007, RV/0064-G/07).

Im gegenständlichen Fall ist dagegen die gemeinsame Versteuerung der ab Dezember 2008 erhaltenen Zusatzpension der X bzw. X Gegenstand der Veranlagungsverfahren, deren Wiederaufnahme begehrt wird.

Auch der „Vorfragentatbestand“ als Voraussetzung für eine Wiederaufnahme kommt nicht in Betracht. Eine Vorfrage im Sinn 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 (bzw. 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, BAO⁵, § 116 Tz 1).

Da im vorliegenden Fall weder der „Neuerungstatbestand“, noch der „Vorfragentatbestand“ als Voraussetzung für eine Wiederaufnahme der rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren bzgl. der Einkommensteuer der Jahre 2009 bis 2012 vorliegt, hat die Abgabenbehörde zu Recht keine Wiederaufnahme zugelassen und war die Beschwerde abzuweisen. Wenn das Finanzamt im Spruch des bekämpften Bescheides das Wort zurückweisen statt abweisen verwendete, so schadet diese Wortwahl nicht, weil es sich unter Heranziehung der Bescheidbegründung klar ergibt, dass es sich lediglich um einen Fehler im Ausdruck handelt und keine Formalentscheidung gewollt war (vgl. VwGH 26.4.1996, 94/17/0378). Dies gilt auch für den zweiten bekämpften Bescheid des Finanzamtes bezüglich des Wiederaufnahmeantrages für die ESt 2008.

2.) Wiederaufnahme bzgl. ESt 2008

Hinsichtlich der Wiederaufnahme für das Veranlagungsverfahren für die Einkommensteuer des Jahres 2008 wurde ausdrücklich der Neuerungstatbestand als Wiederaufnahmegrund herangezogen.

Behauptet wurde, dass folgende Tatsachen neu hervorgekommen seien:

- Auszahlung einer Firmenpension durch private Pensionseinrichtung des ehemaligen Dienstgebers aufgrund vertraglicher bzw. kollektivvertraglicher Vereinbarung
- Beitragszahlungen an die Pensionseinrichtung während aufrechtem Dienstverhältnis aus dem versteuerten Nettolohn
- Ausbezahlte Pensionsleistungen übersteigen bis Ende 2012 nicht die einbezahlten Beiträge in die Pensionseinrichtung

Als Beweismittel, die später neu hervorgekommen seien, wurden vorgelegt:

- Dienstvertrag vom 2.5.1967 - Auszug Kollektivvertrag für die Dienstnehmer der Verkehrsbetriebe der X in der Fassung vom 26.2.1996
- Bezugsnachweis für April 2002 zur beispielhaften Demonstration der Lohnverrechnung
- Aufstellung der einbezahlten Beiträge von 1967 bis 2005 der X bzw. des Abgabepflichtigen.

Das Bundesfinanzgericht sieht es nicht als erwiesen an, dass diese Tatsachen und Beweismittel für den Bf. neu hervorgekommen sind, sondern geht davon aus, dass er diese allesamt bereits im Zuge der Veranlagung kannte und es bei

ihm nur zu einer neuen Anschauung in Bezug auf die rechtliche Beurteilung kam. Neue (vermeintliche) Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von altbekannten Sachverhaltselementen stellen keine Wiederaufnahmegründe dar (siehe oben). Dass der Bf. erst am 14. April 2014 durch die Übermittlung eines Bezugsnachweises des Monates April 2002 von den Abrechnungsmodalitäten der Beiträge an die Pensionseinrichtung erfahren habe, wird als nicht glaubwürdig eingestuft, weil der Arbeitgeber nach § 78 Abs. 5 EStG 1988 verpflichtet ist, spätestens mit der Lohnzahlung für den Lohnzahlungszeitraum eine Abrechnung für den im Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslohn auszuhändigen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 303 Abs. 1 BAO a.F. war für die Lösung der Frage des Neuhervorkommens von Tatsachen und Beweismitteln bei der antragsgebundenen Wiederaufnahme des Verfahrens bereits entscheidend, ob diese Umstände im abgeschlossenen Verfahren der Partei bekannt waren oder nicht (vgl. VwGH 28.9.1998, 96/16/0158; 26.2.2003, 97/13/0081). In der Literatur (Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 47; aA Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 303 Anm. 6) und daraufhin auch in der Rechtsprechung des UFS und BFG wurden verschiedene Ansichten vertreten, auf welchen Kenntnisstand es bei einer beantragten Wiederaufnahme ankommt. Ritz geht davon aus, dass der Kenntnisstand der Abgabenbehörde maßgeblich ist, wogegen Fischerlehner den Kenntnisstand der Partei als relevant ansieht. Unlängst hat sich der VwGH wieder dahingehend geäußert, dass es bei einer Wiederaufnahme auf Antrag auf die Sicht des Antragstellers ankommt (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058) und reichen damit für den Antragsteller altbekannte Tatsachen als Wiederaufnahmegrund nicht aus (vgl. Zorn in RdW 2016, 857; Papst, ÖStZ 2017, 49). Die gegenständliche Entscheidung folgt daher dieser bereits bestehenden Judikaturlinie des VwGH. Eine andere Sichtweise, würde dazu führen, dass trotz Kenntnis des Abgabepflichtigen von Tatsachen oder Beweismitteln im Bescheiderlassungszeitpunkt bis zum Eintritt der Verjährung jederzeit in die Rechtskraft von Bescheiden eingegriffen werden kann. Dass eine solche gravierende Änderung vom Gesetzgeber bezweckt wurde, lässt sich weder aus der durch das FVwGG 2012 novellierten Bestimmung des § 303 BAO, noch aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage entnehmen (siehe Papst, ÖStZ 2015, 345). Dazu kommt, dass ein Wiederaufnahmeantrag auch keinen Weg eröffnet, um in einem rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren möglicherweise unterlaufene Rechtswidrigkeiten zu bekämpfen (vgl. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0153). Hinzu kommt noch, dass nach der bisherigen Rechtsprechung des VwGH das antragsgebundene Wiederaufnahmeverfahren nicht den Zweck hat, allfällige Verhältnisse und Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren. Das Verfahren soll nur die Möglichkeit bieten, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. VwGH 27.1.2011, 2007/15/0262).

Da das Tatbestandsmerkmal des Neuhervorkommens fehlt, ist schon allein aus diesem Grund in der Versagung der Wiederaufnahme des Verfahrens bzgl. Einkommensteuerveranlagung 2008 keine Rechtswidrigkeit zu erkennen. Eine

Auseinandersetzung mit dem Thema der Besteuerung der Firmenpension – das Finanzamt bestreitet auch, dass die behaupteten Tatsachen und Beweismittel zu einer Änderung der Einkommensteuerbescheide führen würden – konnte daher unterbleiben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Eine ordentliche Revision ist nicht zuzulassen, weil es im gegenständlichen Fall ausschließlich um die Frage der Wiederaufnahme der Verfahren geht und das Erkenntnis der oben zitierten Judikatur des VwGH folgt.

Die vom Bf. angeführte divergierende Rechtsprechung des UFS bezog sich auf die sachlich anders gelagerten Fälle der Rückerstattung von geleisteten Arbeitnehmerbeiträgen bei Austritt aus der betriebseigenen Pensionseinrichtung und wurde die in der Berufungsentscheidung des UFS vom 29.6.2007, RV/0731-G/06, enthaltene Rechtsmeinung im Übrigen vom VwGH bestätigt (VwGH 23.9.2010, 2007/15/0206).

Graz, am 17. März 2017