

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde der Bf. nunmehr vertreten durch Mag. Patrick-Andreas Leitgeb MSc, 2721 Bad Fischau, Deuschlergasse 8a, vom 30.5.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 04.04.2011 betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2008 und betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wird iSd Eventualbegehrens Folge gegeben.

Der Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO – ersatzlos – aufgehoben.

3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) betreffend Wiederaufnahme unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die **Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008** (Einkommensteuerbescheid vom 27.5.2010) ergab nach Berücksichtigung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 13.445,24 € und nach Abzug von Sonderausgaben eine Gutschrift von 108,72 €.

Mit Bescheid vom 4.4.2011 erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer. Gleichzeitig erhöhte das Finanzamt im neuen Einkommensteuerbescheid 2008 die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um 53.100 €, sodass die Einkommensteuer nunmehr in Höhe von 23.494,56 € festgesetzt wurde. In der Begründung verwies das Finanzamt auf das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung, wonach die Beschwerdeführerin (Bf) bisher nicht versteuerte Provisionen iZm der nichtselbständigen Tätigkeit bezogen habe. Die Wiederaufnahme des Verfahrens stütze sich auf diese neu hervorgekommene Tatsache.

Der steuerliche Vertreter der Bf brachte gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 eine **Beschwerde** ein und führte aus, die Bf sei im Jahr 2008 bei ihrem Arbeitgeber als Außendienstmitarbeiterin bzw. Prokuristin mit einem Fixgehalt und Provisionsbezug beschäftigt gewesen. Anderweitige Einkünfte habe sie nicht bezogen. Alle Bezüge seien der Lohnsteuer unterlegen, der Arbeitgeber habe aber nur von den Fixbezügen Lohnsteuer abgeführt und einen dementsprechenden Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt.

Mit der Übersendung der Einkommensteuererklärung 2008 sei am 28.4.2010 dem Finanzamt ein Schreiben übermittelt worden, in dem mitgeteilt worden sei, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht richtig sein können und dass diesbezüglich bereits eine telefonische Besprechung mit einem Bediensteten des Finanzamtes stattgefunden habe. Am 1.6.2010 habe die Bf einen Einkommensteuerbescheid mit einem ausgewiesenen Guthaben erhalten.

Am 8.6.2010 sei seitens des Finanzamtes mit der Bf bezüglich ihres Dienstverhältnisses eine Niederschrift aufgenommen worden. Am 7.4.2011 habe die Bf die angefochtenen Bescheide erhalten.

Nach § 304 Abs. 4 BAO sei eine amtswegige Wiederaufnahme u.a. nur zulässig, wenn neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel „einen im Spruch anders lautenden Bescheid“ herbeigeführt hätten. Damit komme zum Ausdruck, dass Wiederaufnahmegründe nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente seien. Die für die Wiederaufnahme herangezogenen Tatsachen müssen den Spruch des Sachbescheides beeinflussen können. Dies sei im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Die Lohnsteuer resultierend aus nichtselbständigen Einkünften sei nicht im Wege der Veranlagung zu ermitteln.

Bei der Bf liege kein Pflichtveranlagungsfall lt. LStR 2002 Rz 909 bzw. § 41 Abs. 1 EStG vor. Bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung sei dem Finanzamt aufgrund des genannten Schreibens bekannt gewesen, dass die im Jahreslohnzettel 2008 erklärten Einkünfte nicht stimmen können. Daher sei das Argument des Finanzamtes, dass nachträglich neue Tatsachen bekannt geworden seien, nicht richtig.

Da sich der Dienstgeber zur Zeit in einem Konkursverfahren befinde, müsse die Lohnsteuernachforderung als Masseforderung beim Masseverwalter angemeldet werden.

Der steuerliche Vertreter beantragte abschließend, den Wiederaufnahmebescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2008 wieder in Kraft treten zu lassen. Für den Fall der Abweisung der Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahme werde der Antrag auf Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG zurückgezogen.

Der Vertreter der Amtspartei erstattete folgende **Stellungnahme** vom 28.4.2015:

1. Verfahrensablauf:

Die Bf habe am 28.4.2010 eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 in Papierform abgegeben. Die Anzahl der Lohnzettel sei in der Steuererklärung mit „1“ angegeben. Die Kennzahl 359 für „Bezüge ohne Sonderzahlungen, von denen kein Lohnsteuerabzug erfolgt ist und für die kein Lohnausweis/Lohnbescheinigung (Formular L 17) vorliegt“ sei leer geblieben. Bei der darauffolgenden Bescheiderstellung habe das Finanzamt keine Kenntnis von weiteren Bezügen gehabt. Es sei aufgrund des Einkommensteuerbescheides vom 27.5.2010 im Rahmen einer Arbeitnehmerveranlagung eine Gutschrift von 108,72 € ausbezahlt worden.

Das in der Berufung erwähnte Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 28.4.2010 habe im Finanzamt nicht aufgefunden werden können.

2. GPLA-Prüfung

Aus dem Arbeitsbogen anlässlich einer Lohnsteuerprüfung beim ehemaligen Arbeitgeber der Bf sei ersichtlich, dass der steuerliche Vertreter während einer Besprechung am 8.6.2010 eine Aufstellung der von der Bf zusätzlich erhaltenen Bezüge übergeben habe, die nicht im übermittelten Lohnzettel und somit nicht im Einkommensteuerbescheid erfasst seien. Die Bf, Prokuristin des Unternehmens, habe damals die Überweisung von 22.500 € auf ihr Konto nicht erklären können. Sie habe bejaht, dass es bei der Berichtigung der Jahreslohnzettel um die Höhe von Karenz- und Kinderbetreuungsgeld gehe.

3. Wiederaufnahme des Verfahrens

Der Einkommensteuerbescheid vom 27.5.2010 sei aufgrund eines Antrages erlassen worden und rechtskräftig geworden. Ein solcher Antrag könne bis zur Rechtskraft der Arbeitnehmerveranlagung zurückgezogen werden. Eine nach Eintritt der Rechtskraft abgegebene Erklärung, den zugrundeliegenden Antrag zurückzuziehen, sei wirkungslos.

Nach Eintritt der Rechtskraft des Bescheides sei für das Finanzamt neu hervorgekommen, dass die Bf weitere Bezüge erhalten habe. Es könne dahingestellt bleiben, ob der steuerliche Vertreter schon im April 2010 mit dem GPLA-Prüfer, der für die Arbeitnehmerveranlagung gar nicht zuständig sei, ein Telefongespräch geführt habe. Die konkreten Summen seien jedenfalls erst nach Abschluss des Verfahrens bekannt gegeben worden.

Bei der Ermessensübung im Zuge einer amtswegigen Wiederaufnahme sei zu berücksichtigen, dass insgesamt ein rechtsrichtiges Ergebnis erzielt werden soll. Bei un versteuerten Bezügen von ca 53.000 € könne das Ermessen nur dahingehend ausgeübt werden, dass eine Wiederaufnahme verfügt wird.

4. Zurücknahme des Antrages im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme

Nach allgemeiner Auffassung könne eine beantragte Veranlagung bis zur Rechtskraft des Abgabenbescheides, auch im Berufungswege, zurückgezogen werden. Im gegenständlichen Fall sei bewusst eine falsche Einkommensteuererklärung abgegeben und die Höhe der Bezüge ohne Lohnsteuerabzug verschwiegen worden.

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG sei Steuerschuldner beim Lohnsteuerabzug immer nur der Arbeitnehmer. In § 83 Abs. 2 Z 2 EStG idF vor dem AbgSiG 2007 sei vorgesehen, dass Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen werden, wenn der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben habe oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG nicht nachgekommen sei.

Die Z 2 sei mit dem AbgSiG 2007 gestrichen worden und dafür derselbe Wortlaut in § 41 Abs. 1 Z 6 EStG eingefügt und als Pflichtveranlagungstatbestand normiert worden. Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum AbgSiG 2007, habe nach der früheren Rechtslage ein zu Unrecht berücksichtigtes Pendlerpauschale in der Veranlagung berichtigt werden können. Sei der Antrag im Berufungswege zurückgezogen worden, habe das Finanzamt einen gesonderten Bescheid erlassen müssen. Aus Gründen der Verfahrensvereinfachung sei dann der Pflichtveranlagungstatbestand eingeführt worden.

Dasselbe habe für die Inanspruchnahme eines Arbeitnehmers nach § 83 Abs. 3 EStG gegolten, bevor mit dem AbgAG 2012 in § 41 Abs. 1 Z 11 EStG ein eigener Pflichtveranlagungstatbestand normiert worden sei. Auch hier verweisen die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum AbgAG 2012 auf die Verfahrensvereinfachung.

Diese beiden Beispiele zeigen, dass eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers auch ohne Pflichtveranlagungstatbestand möglich sei, wenn der Sachverhalt unter § 83 Abs. 2 EStG falle.

Nach § 83 Abs. 2 Z 4 EStG sei der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch zu nehmen, wenn eine Veranlagung auf Antrag durchgeführt werde. Nach Eintritt der Rechtskraft – eine Voraussetzung der Wiederaufnahme - könne der Antrag nicht mehr zurückgenommen werden.

Nach § 307 BAO sei der Wiederaufnahmebescheid mit der neuen Sachentscheidung zu verbinden unter der Voraussetzung, dass der Sachbescheid zulässig sei. Das bedeute, dass eine Zurücknahme des Antrages auf Veranlagung im Rechtsmittelverfahren nach einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht dazu führe, dass kein neuer Sachbescheid erlassen werden dürfte. Die Zulässigkeit des Sachbescheides ergebe sich gerade aus § 83 Abs. 2 Z 4 EStG.

Die Initiative zur Antragsveranlagung gehe vom Steuerpflichtigen aus. Bei einer amtswegigen Wiederaufnahme liege aber weder dem Wiederaufnahmeverfahren noch dem damit verbundenen Sachbescheid ein Antrag zugrunde, der zurückgenommen werden könnte. § 83 Abs. 2 Z 4 EStG sehe kein Antragsrecht vor.

5. Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 6 EStG

Bei der Auslegung eines Gesetzes sei in erster Linie von der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung auszugehen. Ausgehend von der Wortinterpretation regle § 41 Abs. 1 Z 6 EStG zwei Pflichtveranlagungstatbestände, nämlich der Arbeitnehmer habe eine unrichtige

Erklärung abgegeben oder er ist seiner Meldepflicht nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG nicht nachgekommen.

Aus dem Wortlaut des ersten Satzteiles sei nicht ableitbar, dass es sich um eine unrichtige Erklärung im Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale handeln müsse. Nur die zweite Alternative verweise ausdrücklich auf das Pendlerpauschale. Da die Bf von den nicht der Lohnsteuer unterzogenen Bezügen Kenntnis hatte, diese aber nicht in die Steuererklärung aufgenommen habe, liege eine unrichtige Erklärung gegenüber der Abgabenbehörde vor. Auch § 41 Abs 1 Z 7 EStG enthalte einen Pflichtveranlagungstatbestand bei unrichtigen Erklärungen, wobei aber ganz genau normiert sei, in welchem Zusammenhang die unrichtige Erklärung stehen muss.

6. Eventualantrag auf Zurückziehung des Antrages auf Veranlagung

Der Eventualantrag könne erst dann behandelt werden, wenn das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid abgewiesen wurde. Wenn das Bundesfinanzgericht dem Eventualantrag entspreche, falle dadurch der Einkommensteuerbescheid vom 4.4.2011 weg, der alte, die Gutschrift begründende Einkommensteuerbescheid vom 27.5.2010 lebe aber nicht wieder auf.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens

Dem Erstbescheid vom 27.5.2010 betreffend Einkommensteuer 2008 wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 19.159,84 € zugrunde gelegt. Die vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer von 1.001,05 € brachte das Finanzamt bei der Festsetzung der Einkommensteuer in Abzug.

Die Einkommensteuerveranlagung beruht auf einer Steuererklärung in Papierform, in der bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit „1“ angegeben ist und im Übrigen Sonderausgaben beantragt werden. Neben personenbezogenen Angaben sind keine weiteren Eintragungen enthalten.

In der Folge gab die Bf im Rahmen einer GPLA-Prüfung bekannt, dass ihr im Jahr 2008 seitens des Dienstgebers weitere – im Einkommensteuerbescheid nicht erfasste - Bezüge von 53.100 € zugeflossen sind (siehe Aktenvermerk des GPLA-Prüfers vom 9.6.2010). Daraufhin erging im wiederaufgenommenen Verfahren ein neuer Einkommensteuerbescheid vom 4.4.2011, in dem die bisher nicht besteuerten Bezüge erfasst wurden.

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

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157).

Wiederaufnahmsgründe sind im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016). Daher können zB Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung (vgl VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094) neu hervorkommen.

Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175-0177; 18.9.2003, 99/15/0120; 24.2.2010, 2009/15/0161; 28.2.2012, 2008/15/0005, 0006).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (zB VwGH 25.10.2001, 98/15/0190; 23.2.2005, 2001/14/0007; 22.3.2006, 2002/13/0029; 17.12.2008, 2006/13/0114; 23.11.2011, 2008/13/0090). Ein solches behördliches Verschulden ist aber unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (zB VwGH 9.11.1988, 87/13/0096).

Im vorliegenden Fall erlangte das Finanzamt nach Erlassen des Einkommensteuerbescheides vom 27.5.2010 Kenntnis von weiteren - bisher nicht versteuerten und im Jahr 2008 zugeflossenen - Bezügen in Höhe von 53.100 €. Es sind somit Tatsachen neu hervorgekommen.

Der steuerliche Vertreter machte diesbezüglich geltend, dass am 28.4.2010, also vor Ergehen des Einkommensteuerbescheides, gleichzeitig mit der Abgabe der Steuererklärung dem Finanzamt in einem Schreiben mitgeteilt worden sei, dass „die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Höhe nach nicht richtig sein können“. Nach der Aktenlage fehlt allerdings der Nachweis, dass dieses Schreiben der Finanzbehörde tatsächlich zugegangen ist.

Nicht bestritten ist aber der Umstand, dass dem Finanzamt erst nach Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung die konkrete Höhe der nicht vom Lohnzettel erfassten Bezüge zur Kenntnis gebracht wurde. Selbst wenn daher das besagte Schreiben tatsächlich vor Ergehen des Steuerbescheides beim Finanzamt eingereicht wurde, steht fest, dass damit der Sachverhalt keineswegs so vollständig offengelegt war, dass das Finanzamt bereits damals zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Im Sinne der angeführten Judikatur sind daher in jedem Fall in einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren Tatsachen neu hervorgekommen.

Soweit der Wiederaufnahmegrund geeignet sein muss, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, ist darauf zu verweisen, dass eine Bindung an einen Lohnzettel – wie etwa an einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO – nach dem Gesetz nicht besteht (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 41 Anm 6). Der Arbeitnehmer wird idR nicht für die auf seinen Arbeitslohn entfallende Lohnsteuer in Anspruch genommen. Im Zuge einer Veranlagung kann aber ein etwaiger fehlerhafter Lohnsteuerabzug korrigiert werden (zur „Nachholwirkung der Veranlagung“ siehe *Lenneis/JAKOM* 2015, Einkommensteuer, § 83 Tz 1).

Da nach einhelliger Rechtsauffassung bei der Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte keine Bindung an die Vornahme des Lohnsteuerabzugs durch den Arbeitgeber besteht, ist die Berücksichtigung der neu hervorgekommenen Bezugssteile anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung durchaus zulässig und sogar geboten. Die Kenntnis der tatsächlichen Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hätte einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid herbeigeführt.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Die steuerlichen Auswirkungen sind keineswegs geringfügig, sodass die Behörde die Ermessensübung im Sinne des Gesetzes vorgenommen hat.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2008 ist daher abzuweisen.

Einkommensteuer

Der Gesamtbetrag der im Jahr 2008 zugeflossenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit steht unbestritten fest. Der steuerliche Vertreter machte aber für den Fall der Abweisung der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme die Zurückziehung des Antrags auf Veranlagung geltend.

Ergibt sich bei der Antragsveranlagung eine Nachzahlung (insbesondere bei Lohnsteuerfehlberechnungen), dann kann der Arbeitnehmer den Antrag auch noch im Rechtsmittelverfahren zurückziehen. Dies ist aber nur im Falle des Nichtvorliegens eines Pflichtveranlagungstatbestandes möglich (UFS 15.9.2003, RV/1322-W/03, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG¹⁵, § 41 Tz 11).

Liegt kein Pflichtveranlagungstatbestand vor, können beantragte Veranlagungen bis zur Rechtskraft des Abgabenbescheides (vor Erlassung des Erstbescheides oder im Berufungswege) wie andere Parteianträge auch zurückgezogen werden (vgl etwa UFS Wien 15. 3. 2003, RV/1322-W/03, UFS Wien 9. 10. 2003, RV/0677-W/03 oder UFS Wien 2. 7. 2009, RV/2007-W/04). In den Pflichtveranlagungsfällen des Abs 1 ist dies nicht möglich (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 41 Anm 30; siehe auch *Baldauf in Jakom* 2015, § 41 Tz 30, Zurücknahme auch noch im Rechtsmittelverfahren).

Während die Bf vom Vorliegen einer Antragsveranlagung ausgeht, wendet die Amtspartei einen Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ein.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist ein Steuerpflichtiger nur unter den in § 41 Abs. 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen zu veranlagern.

Ein Steuerpflichtiger ist ua. gemäß § 41 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF BGBl I 2007/99 (AbgSiG 2007 ab 29.12.2007) zu veranlagern, wenn der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht nachgekommen ist. Liegen die in Abs. 1 genannten Voraussetzungen nicht vor, so erfolgt gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen.

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 regelt das Pendlerpauschale dahingehend, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben und Änderungen der Verhältnisse dem Arbeitgeber zu melden hat. Der Satzteil des § 41 Abs. 1 Z 6 EStG „*wenn der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat*“ bezieht sich auf jene Erklärung an den Arbeitgeber bezüglich des Pendlerpauschales. Aus dem Zusammenhang ergibt sich, dass der Gesetzgeber nicht eine „unrichtige Steuererklärung“ erfasst wissen wollte. Auch die einschlägige Literatur und Rechtsprechung gehen davon aus, dass die gesamte Z 6 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit dem Pendlerpauschale zu sehen ist (Lenneis/JAKOM 2015, Einkommensteuer, § 41 Tz 15; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 41 Anm 23a; BFG vom 06.11.2014, RV/7104530/2014; UFSW vom 23.02.2010, RV/0385-W/10). Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (ErlRV 270 BlgNR 23. GP) soll mit § 41 Abs. 1 Z 6 EStG der Fall des zu Unrecht berücksichtigten Pendlerpauschales als neuer Pflichtveranlagungstatbestand vorgesehen werden. An keiner Stelle findet sich ein Hinweis dafür, dass in Z.6 ein weiterer Pflichtveranlagungstatbestand geschaffen wurde.

Der Argumentation seitens des Finanzamtes, wonach die Bf eine unrichtige Einkommensteuererklärung abgegeben habe, was unter den Satzteil des § 41 Abs. 1 Z 6 EStG (*wenn der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat*) falle, und daher eine Pflichtveranlagung vorzunehmen gewesen sei, wird aus den dargelegten Gründen nicht gefolgt. Der in Rede stehende Satzteil des § 41 Abs. 1 Z 6 EStG darf nicht isoliert betrachtet werden, sondern muss der Satzzusammenhang gewahrt bleiben. Da also im vorliegenden Fall weder § 41 Abs. 1 Z 6 EStG anzuwenden ist noch einer der anderen Pflichtveranlagungstatbestände zutrifft, hat gemäß § 41 Abs. 2 EStG eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erfolgen.

Des Weiteren wendete die Amtspartei ein, dass ein Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung nur bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides zurückgezogen werden könne. Bei einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens sei aber das Antragsverfahren rechtskräftig abgeschlossen und es liege weder der Wiederaufnahme noch dem neuen Sachbescheid ein Antrag zu Grunde, der zurückgenommen werden könne.

Mit dem speziellen Fall der Zurücknahme eines Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung im Rechtsmittelverfahren nach einer amtswegigen Wiederaufnahme hat sich – soweit

ersichtlich – die höchstgerichtliche Rechtsprechung sowie die Literatur bisher nicht befasst. Der Verwaltungsgerichtshof hat aber einen Widerruf in einem offenen Verfahren grundsätzlich als zulässig erachtet (VwGH 28.5.1997, 94/13/0273).

Der Rechtsansicht der Behörde ist zu entgegen, dass durch die Wiederaufnahme die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides beseitigt wurde. Das bereits abgeschlossene Verfahren ist damit wieder eröffnet (*Stoll*, Bundesabgabenordnung, § 303, S 2929). Es liegt daher im Zuge der Wiederaufnahme kein neues Einkommensteuerverfahren vor, sondern es handelt sich im gegenständlichen Fall nach wie vor um eine beantragte Arbeitnehmerveranlagung, zumal auch Sachidentität besteht. Auch bei Einbringung eines Rechtsmittels im wiederaufgenommenen Verfahren hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, auf die Arbeitnehmerveranlagung zu verzichten (wenn kein Pflichtveranlagungstatbestand vorliegt), da der Einkommensteuerbescheid nicht in Rechtskraft erwachsen ist.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach den dargelegten Erwägungen kommt der im Beschwerdeschriftsatz geltend gemachten Zurückziehung des Antrags auf Veranlagung Berechtigung zu und ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 4.4.2011 ersatzlos aufzuheben. Der alte Sachbescheid vom 27.5.2010 lebt nicht wieder auf, da dieser gleichzeitig mit der Verfügung der Wiederaufnahme aufgehoben wurde (§ 307 BAO).

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.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens die Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Die Revision ist betreffend Einkommensteuer zulässig, da zu der angesprochenen Rechtsfrage, ob im Rechtsmittelverfahren nach einer amtswegigen Wiederaufnahme der Zurücknahme eines Antrags auf Arbeitnehmerveranlagung Rechnung zu tragen ist, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit im Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.

Wien, am 29. Juli 2015