



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 24. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 25. Mai 2011 betreffend Abweisung des Antrags auf Zurücknahme des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Nach Einlangen der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beim Finanzamt am 20.2.2006 wurde mit Bescheid vom 27.4.2006 die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt (Gutschrift € 92,75). Der (einzige) Arbeitgeber des Berufungswerbers übermittelte neben einem Jahreslohnzettel für das Jahr 2005 für den Monat Juli 2005 am 13.6.2006 einen weiteren Lohnzettel, der die Rückerstattung der vom Berufungswerber 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 21.6.2006 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 erwuchs in Rechtskraft. Gegen die gleichzeitig mit dem Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene neue Sachentscheidung bezüglich Einkommensteuer 2005 (Einkommensteuernachforderung in Höhe von € 13.596,45) wurde Berufung eingebracht.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 12.10.2006 wurde ausgeführt, dass dem Berufungswerber im Kalenderjahr 2005 aufgrund kollektivvertraglicher Bestimmungen einbehaltene und im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten (Pflichtbeiträge) behandelte Beiträge verzinst rückerstattet worden seien. Seitens der Arbeitgeber AG seien daher Lohnzettel gem. § 69 (5) EStG dem Finanzamt übermittelt worden, die zu einer Pflichtveranlagung gem. § 41 EStG geführt hätten. Eine Pensionsabfindung, die - soweit der Barwert den Betrag im Sinne des § 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt (9.600 Euro f. 2005) - gem. § 67 (8) e begünstigt zu besteuern wäre, kann sich laut ständiger Rechtsprechung nur auf bereits entstandene Pensionsansprüche beziehen. Nachdem dies im gegenständlichen Fall nicht zutreffen würde, liege eine Rückzahlung von Pflichtbeiträgen vor, die gem. § 25 EStG steuerlich zu berücksichtigen sei. Die im Rückzahlungsbetrag enthaltenen Zinsen würden als Abgeltung für verlorene Kaufkraft das Schicksal der erhaltenen Beiträge teilen. Dem Berufsbegehren hätte daher nicht entsprochen werden können.

Mit Bescheid vom 19.3.2007 wies das Finanzamt den Vorlageantrag vom 25.1.2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 21.6.2006 zurück, weil er nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Dieser Bescheid erwuchs, ebenso wie die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 12.10.2006, in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 22.11.2010, betitelt mit „Rückziehung meiner Arbeitnehmerveranlagung“ führte der Berufungswerber aus, dass er seine Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 zurückziehen würde.

Das Finanzamt wies den Antrag betreffend Rückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 mit Bescheid vom 25.5.2011 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 Berufsfrist gemäß [§ 245 BAO](#)).

Mit Schreiben vom 27.5.2011, beim Finanzamt eingelangt am 30.5.2011, unter dem Betreff *„Zusatzbeweis für den Ende 2010 eingebrachten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens über die ANV 2005 gem. der Anträge gem. [§§ 295a, 303 BAO](#)“* führte der Berufungswerber aus, dass er zusätzlich zu seinem Begehren vom Dezember 2010 einen weiteren Tatbestand aufzeigen würde, der zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen würde. Im gegenständlichen Verfahren habe der Arbeitgeber, wie vom Betriebsstättenfinanzamt B gefordert, einen zweiten Lohnzettel ausgestellt. Dieser Lohnzettel (§69 Abs. 5) sei gesetzwidrig gewesen. Von dieser Vorgangsweise habe er erst kürzlich (vor ca. 3 Wochen) erfahren. Anscheinend habe hier das Finanzamt einen Veranlagungsgrund nach § 41 Abs. 1 Z

2 EStG setzten wollen. Allein diese gesetzwidrige Vorgangsweise rechtfertige eine Wiederaufnahme (Fälschung des Lohnzettels, [§ 303 Abs. 1 lit a BAO](#)). Nicht nur für die Behörde, auch für ihn als österreichischen Staatsbürger stehe hier, da falsche Angaben gemacht worden seien, das gleiche Recht (Wiederaufnahme) zu. Somit beantrage er vom zuständigen Finanzamt, die bezugsauszahlende Stelle (damals: Arbeitgeber AG) aufzufordern, einen richtigen Lohnzettel für das Jahr 2005 auszustellen. Für ihn sei in keiner Weise ersichtlich gewesen, dass tatsächlich zwei Lohnzettel ausgestellt worden seien. Erst kürzlich sei ihm diese Gesetzwidrigkeit bekannt geworden. Er sei erschüttert, dass speziell das Finanzamt B und A sich beharrlich weigern würden, das Verfahren neu aufzunehmen. Noch dazu, wo es sich in der Sache selbst sowieso um bereits lohnversteuerte Beträge handeln würde. Somit hätte bereits damals der aus [§ 68 AVG](#) entwickelte Rechtsgrundsatz der „res judicata“ im Abgabeverfahren angewendet werden müssen. Nach diesem Rechtsgrundsatz sei eine Entscheidung nicht zulässig, wenn über diese Sache bereits entschieden worden sei. Über alle eingezahlten Beträge sei bereits entschieden worden, somit Lohnsteuer gezahlt worden. Denn es handle sich um reine Arbeitnehmerbeiträge, die vom bereits versteuerten Gehalt (Nettogehalt) einbezahlt worden seien. Ob diese Beträge als Werbungskosten, Sonderausgaben oder gar nicht geltend gemacht worden seien, sei in diesem Verfahren unbedeutend. Er begehre daher nochmals, der Wiederaufnahme im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß [§ 20 BAO](#) stattzugeben, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen.

In einem „Zusatzbeweis“ verweist der Berufungswerber darauf, dass man ihm als rechtlichen Laien keinesfalls ein grobes Verschulden anlasten könne, Tatsachen und Beweismittel unvollständig geltend gemacht zu haben, wenn nicht einmal die zuständige Behörde den Sachverhalt richtig zu beurteilen in Stande gewesen wäre. Wenn auch der VwGH die Rückzahlung der privatrechtlichen Beiträge als steuerpflichtig unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff einstufen würde, so sei eine Besteuerung nach § 25 Abs. 1 lit a EStG nicht zulässig („...ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitsl...“). Auch sehe das EStG 1988 in diesem Fall keine andere Möglichkeit einer Besteuerung vor. Allein durch diese neu hervorgekommene Tatsache sei seinem Antrag auf Wiederaufnahme stattzugeben.

Mit Schreiben vom 24.6.2011 werden Berufungen eingebracht, und zwar

„1. Berufung gegen den Bescheid vom 21.6.2006, mit welchem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerbescheid 17.7.2006 abgelehnt wurde“ und

„2. Berufung gegen den Bescheid vom 21.6.2006, mit welchem der Antrag auf Rückziehung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 25.1.2007 abgewiesen wurde“.

Darin wird ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall einer Wiederaufnahme prinzipiell stattzugeben 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 von Betriebsrat C speziell die Finanzämter B und A 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 B 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 verstoßen und seien verfassungswidrig. Außerdem werde er seinen Arbeitgeber auffordern, einen dem Gesetz entsprechenden, also berechtigten Jahreslohnzettel für 2005, zu übermitteln.

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

Mit Schreiben vom 20.6.2012 gibt der Berufungswerber über Vorhalt ergänzend bekannt, dass er im Dezember 2010 nochmals einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt habe. Deshalb, da neue Beweismittel und Tatsachen, die ohne sein grobes Verschulden vorher nicht geltend gemacht hätten werden können, hervorgekommen seien. Der neue berichtigte Lohnzettel sei nicht von ihm, sondern von seinem Arbeitgeber ausgestellt worden. Dieser neue berichtigte Lohnzettel weise die wahren zu versteuernden Beträge auf. Dass diese Berichtigung handgeschrieben worden sei, liege nicht in seinem Einfluss.

Über die Berufung wurde erwogen:

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß [§ 273 Abs. 2 BAO](#) darf eine Berufung nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Berufsfrist eingebracht wurde. Es wird darauf hingewiesen, dass ein Bescheid bezüglich des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005, zumindest nach dem vom Finanzamt vorgelegten Berufsakt, noch nicht ergangen ist.

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

Laut Berufungsschrift des steuerlich nicht vertretenen Berufungswerbers vom 24.6.2011 richtet sich die unter 2. genannte Berufung zwar gegen den Bescheid vom 21.6.2006, mit welchem der Antrag auf Rückziehung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr „25.1.2007“ abgewiesen worden sei, es ist jedoch anzunehmen, dass die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 25.5.2011, mit dem der Antrag vom 22.11.2010 betreffend Rückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 abgewiesen wurde, eingebracht wurde, da mit Ausstellungsdatum vom 21.6.2006 kein derartiger Bescheid ergangen ist.

Gemäß § 243 in Verbindung mit [§ 245 Abs. 1 BAO](#) kann gegen einen Bescheid, den eine Abgabenbehörde erster Instanz erlassen hat, innerhalb der (verlängerbaren) Frist von einem Monat Berufung erhoben werden.

Im vorliegenden Fall ist der nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene Einkommensteuerbescheid 2005 des Finanzamtes vom 21.6.2006 mit ungenütztem Ablauf der Frist zur Erhebung eines rechtzeitigen Vorlageantrages nach Erlassung der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 12.10.2006 in Rechtskraft erwachsen. Das bedeutet nicht nur, dass dieser Bescheid nicht mehr mit Berufung angefochten werden kann, sondern auch seine Unwiderrufbarkeit und Unwiederholbarkeit (vgl. z.B. VwGH 17.4.2008, [2007/15/0278](#)).

Nach Eintritt der Rechtskraft ist daher auch die Zurückziehung eines Antrages nicht mehr zulässig. Dies unabhängig davon, ob der fragliche Bescheid nur auf Grund eines gestellten Antrages ergangen ist, oder ob er von Amts wegen erlassen wurde (siehe dazu VwGH 1.2.1995, [92/12/0286](#)).

Da der Einkommensteuerbescheid 2005 des Finanzamtes vom 21.6.2006 in Rechtskraft erwachsen ist und der Rechtslage entspricht, musste der Antrag vom 22.11.2010 auf Zurückziehung des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 abgewiesen werden. Im Übrigen hat der Berufungswerber, wie oben dargestellt, zwar Berufung gegen den gleichzeitig mit Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen neuen Sachbescheid bezüglich Einkommensteuer 2005 erhoben, es jedoch wegen verspäteter Einbringung des Vorlageantrages verabsäumt, die Rechtsansicht des Finanzamtes, so wie im Fall des Erkenntnisses des VwGH vom 23.9.2010, [2007/15/0206](#), vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz im ordentlichen Rechtsmittelweg zu bekämpfen.

Bezüglich des am 13.12.2011 beim UFS vom Berufungswerber eingereichten Jahreslohnzettels für 2005 (der Arbeitgeber hat elektronisch keinen geänderten Lohnzettel für 2005 an das Finanzamt übermittelt), in dem die Kennzahlen der beiden elektronisch vom Arbeitgeber des

Berufungswerbers übermittelten Lohnzettel addiert wurden, ist anzumerken, dass sich daraus naturgemäß die gleiche Abgabennachforderung in Höhe von € 13.569,46 ergibt, als wenn, wie im angefochtenen Bescheid des Finanzamtes, die Lohnzettel getrennt der Einkommensteuerberechnung zugeführt werden.

Der Ansicht des Berufungswerbers, es sei in keiner Weise für ihn ersichtlich gewesen, dass tatsächlich zwei Lohnzettel ausgestellt worden seien, ist entgegenzuhalten, dass im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 21.6.2006 beide Lohnzettel angeführt waren. Weiters kann der Ansicht des Berufungswerbers, es handle sich um reine Arbeitnehmerbeiträge, die vom bereits versteuerten Gehalt (Nettogehalt) einbezahlt worden seien, nicht gefolgt werden. Auch der Berufungswerber selbst widerspricht dieser Ansicht in seinem Schreiben vom 20.6.2012, Punkt 4., wenn er ausführt, *„diese Fondbeiträge wurden vom Bruttogehalt einbehalten, sind Pflichtbeiträge und wurden vor der Rückerstattung nicht besteuert“*. Wenn die Beiträge vom Bruttogehalt einbehalten wurden, so haben sie die Besteuerungsgrundlage als Werbungskosten vermindert und waren somit steuerwirksam.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 2. Juli 2012