



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 1. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 7. Jänner 2011 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und betreffend Abweisung eines Antrages gemäß [§ 295a BAO](#) hinsichtlich Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der (einzige) Arbeitgeber des Berufungswerbers übermittelte neben dem Jahreslohnzettel 2005 am 13.6.2006 einen weiteren Lohnzettel für den Monat September 2005, 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](#)). Nach Einlangen der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beim Finanzamt am 22.9.2006 wurde mit Bescheid vom 29.9.2006 die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt (Abgabennachforderung € 12.517,32). Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 23.12.2010 unter dem Betreff „Antrag gem. [§ 295a BAO](#) bzw. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 1 BAO](#) betreffend Bescheid AVN 2005“ wurde ausgeführt, dass aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 23.9.2010,

[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 200 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 gemäß [§ 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 Rechtsbestand zu entfernen.

Das Finanzamt wies die Anträge gem. [§ 295a BAO](#) und auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit Bescheid vom 7.1.2011 mit der Begründung ab, dass höchstgerichtliche Erkenntnisse weder ein rückwirkendes Ereignis noch einen Wiederaufnahmegrund, durch welchen die Rechtskraft durchbrochen werden könne, darstellen würde.

In der „Berufung gegen den abweisenden Bescheid vom 7.1.2011 über die Anträge gem. [§§ 295a, 303 BAO](#)“ vom 1.2.2011 führte der Berufungswerber aus, dass der Bescheid des Finanzamtes in seinem gesamten Inhalt angefochten werde. Dem Erkenntnis des VwGH vom 23.9.2010, [2007/15/0206](#), sei zu entnehmen, dass die von ihm an seinen Dienstgeber gerichteten Beträge auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung geleistet worden seien (Dienstvertrag). Diese Tatsache sei bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 offensichtlich nicht bekannt gewesen. Auch ihm als rechtlichen Laien sei die Systematik des Pensionssystems nicht klar gewesen. Das Finanzamt sei daher bei Bescheiderlassung von einem unvollständigen Sachverhalt ausgegangen bzw. habe den zugrundeliegenden Sachverhalt nicht vollständig ermittelt. Tatsachen oder Beweismittel, die zwar einer späteren Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde zu Grunde liegen würden, die aber schon früher als Tatsachen entstanden bzw. vorhanden gewesen seien, könnten nach der Rechtsprechung des VwGH zur Wiederaufnahme eines anderen bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens führen; der Umstand, dass sie durch eine später ergangene Entscheidung neu hervorgekommen seien, sei ohne Belang. Es sei daher der Wiederaufnahmegrund des [§ 303 Abs. 1 BAO](#) jedenfalls gegeben. Sollte dem Finanzamt bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides der zugrundeliegende Sachverhalt vollständig bekannt gewesen sein, sei hier eine Vorfrage für die Bescheiderlassung falsch beurteilt worden, die nunmehr vom zuständigen Gericht anders entschieden worden wäre. In eventu werde daher der Wiederaufnahmegrund des [§ 303 Abs. 1 lit c BAO](#) geltend gemacht.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 28.3.2011 wird begründend ausgeführt, dass die in der Veranlagung 2005 getroffene Vorgangsweise sich aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 23.9.2010, [2007/15/0206](#), zwar als rechtswidrig erweisen würde, eine geänderte Beurteilung im Rahmen einer höchstgerichtlichen Entscheidung stelle jedoch kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) dar. Ereignisse seien nämlich nur sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge. Auch ein Wiederaufnahmegrund sei nicht gegeben, da höchstgerichtliche Entscheidungen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des [§ 303 BAO](#) seien und eine Vorfrage mangels Parteienidentität zum höchstgerichtlichen Verfahren nicht gegeben sei.

Mit Schreiben vom 28.4.2011 wird unter dem Betreff „Zusatzbeweis für den Ende 2010 eingebrachten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens über die AVN 2005 gem. der Anträge gem. [§§ 295a, 303 BAO](#)“ vom Berufungswerber vorgebracht, dass er zusätzlich zu seinem Begehren vom Dezember 2010 einen weiteren Tatbestand aufzeigen würde, der zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen würde. Der Arbeitgeber hätte, wie vom Betriebsstättenfinanzamt gefordert, einen zweiten Lohnzettel ausgestellt. Dieser Lohnzettel (§ 69 Abs. 5) sei gesetzwidrig gewesen. Von dieser Vorgangsweise habe er erst vor ca. 6 Wochen erfahren. Anscheinend hätte das Finanzamt einen Veranlagungsgrund nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG setzen wollen. Allein diese gesetzwidrige Vorgangsweise würde eine Wiederaufnahme rechtfertigen (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 Recht (Wiederaufnahme) zu. Somit beantrage er vom zuständigen Finanzamt, die bezugsauszahlende Stelle (damals ArbeitgeberAG) 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 C 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 „res judicata“ im Abgabenverfahren 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 Arbeitnehmerbeiträge, die vom bereits versteuerten Gehalt (Nettogehalt) einbezahlt worden seien. Ob diese Beträge als Werbungskosten, Sonderausgaben oder gar nicht geltend gemacht worden wären, 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“ wird darauf hingewiesen, 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.

Über Vorhalt des Finanzamtes ersucht der Berufungswerber mit weiterem Schreiben vom 28.5.2011 um Vorlage an den zuständigen UFS und bringt ergänzend vor, dass er in der Rechtssache selbst auf die Entscheidung des UFS Wien zu GZ RV/2011-W/06 verweisen würde. Die bisherigen Entscheidungen des UFS Graz dagegen seien nicht ohne Widerspruch.

Nach Zitaten aus der Berufungsentscheidung des UFS GZ RV/0731-G/06 (z.B. Seite 9 und Seite 17) und dem Erkenntnis des VwGH [2007/15/0206](#) hält der Berufungswerber zusammenfassend fest, dass über die sachliche Steuerpflicht der nach dem Austritt aus der Pensionseinrichtung zurückgezahlten Beiträge schon vor der Einzahlung in die Pensionseinrichtung entschieden worden sei und daher eine neuerliche Entscheidung über ihre sachliche Steuerpflicht nicht zulässig sei.

In weiterer Folge wurden Auszüge zu „Zinsen“ aus der Berufungsentscheidung des UFS GZ RV/2022-W/06 zitiert und gefordert, dass sie als Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 25% zu versteuern seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einleitend ist im Hinblick auf die im Vorbringen des Berufungswerbers zitierten Berufungsentscheidungen des UFS bzw. die Erkenntnisse des VwGH klar zu stellen, dass im gegenständlichen Verfahren nicht strittig ist, ob die vom Berufungswerber in die Pensionseinrichtung des Arbeitgebers einbezahlten und im Jahr 2005 von diesem wieder an ihn zurückbezahlten Beiträge samt Zinsen steuerpflichtige Einkünfte darstellen, sondern, ob Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. für eine Maßnahme nach [§ 295a BAO](#)

hinsichtlich des bereits im Jahr 2006 rechtskräftig abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2005 vorliegen.

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005:

Gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Berufungswerber macht alternativ den Wiederaufnahmetatbestand gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#), den so genannten „Neuerungstatbestand“, als auch den Wiederaufnahmetatbestand gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. c BAO](#), den so genannten „Vorfragentatbestand“, geltend.

Tatsachen im Sinn des „Neuerungstatbestands“ sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten.

Keine Wiederaufnahmegründe sind aber etwa

- neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden,
- Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden,
- Hervorkommen von Rechtsirrtümern, und schließlich insbesondere auch
- höchstgerichtliche Erkenntnisse

(vgl. dazu z.B. Ritz, BAO³, § 303 Tz 7ff, und die dort zitierte Rechtsprechung).

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 kein 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 (vgl. z.B. Ritz, BAO³, § 116 Tz 1ff, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im Hinblick auf diese Rechtslage und den zitierten Sachverhalt muss der Unabhängige Finanzsenat feststellen, 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 samt Begründung der bestehenden Rechtslage entspricht und die dagegen gerichtete Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden musste.

Der Ansicht des Berufungswerbers in seinem Schreiben vom 28.4.2011, von der Vorgangsweise seines Arbeitgebers, wonach dieser, wie vom Betriebsstättenfinanzamt gefordert, einen zweiten Lohnzettel ausgestellt habe, habe er erst vor ca. 6 Wochen erfahren, ist entgegen zu halten, dass ihm bereits auf Grund des Ergehens des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 29.9.2006, dem unter anderem die in diesem Lohnzettel ausgewiesenen Einkünfte zugrunde liegen, die Existenz dieses weiteren Lohnzettels bekannt sein muss, da die Daten dieses Lohnzettels in dem vom Berufungswerber nicht bekämpften Bescheid vollständig aufscheinen. Schlussendlich beruht die Nachzahlung von € 12.517,32 auf der Berücksichtigung der in diesem Lohnzettel ausgewiesenen Einkünfte.

Ebenso kann im vorliegenden Fall von einer "Fälschung" des dem Finanzamt übermittelten Lohnzettels keine Rede sein, da die Daten von dem für dessen Ausstellung zuständigen und befugten Arbeitgeber stammen und nicht von einem unbefugten Dritten. Die Tatsache, dass der Lohnzettel (die Lohnzettels) im Ergebnis unrichtig sind, ändert nichts an dessen (deren) Originalität.

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.

Es darf in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass diese Rechtsfolge nicht nur zum „Nachteil“ des Normunterworfenen führen sondern in gleichem Umfange auch seinem „Vorteil“ dienen kann.

Antrag gemäß [§ 295a BAO](#):

Gemäß [§ 295a BAO](#) kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Der VwGH stellt in seinem Erkenntnis vom 7.7.2011, 2007/15/0155, klar, dass [§ 295a BAO](#) abgabenrelevante Sachverhalte erfasst, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist (vgl. Beiser in Tanzer, Die BAO im 21. Jahrhundert, 151, mit einem Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH zur vergleichbaren Bestimmung des § 175 Abs. 1 Z. 2 AO). Dabei müssen materielle Abgabenvorschriften normieren, dass einem Ereignis rückwirkend Bedeutung zukommt (vgl. z.B. das hg Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219).

Eine der Voraussetzungen für eine Maßnahme nach [§ 295a BAO](#) ist demnach ein abgabenrelevantes Ereignis bzw. eine Änderung im abgabenrelevanten Sachverhalt (vgl. Beiser in ÖSTZ 7/2005). Ein derartiges rückwirkendes Ereignis kann aber im vorliegenden Fall nicht erblickt werden, da die Grundlagen für die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 29.9.2006, nämlich die beiden in Rede stehenden Lohnzetteln, nach wie vor im Rechtsbestand sind. Der Umstand, dass offensichtlich zu Unrecht zwei Lohnzetteln vom Arbeitgeber des Berufungswerbers ausgestellt wurden ist dabei ohne Bedeutung. Die Tatsache, dass die Daten zu Unrecht als solche eines weiteren Lohnzettels übermittelt wurden, ist zwar tatsächlich erst durch spätere rechtliche Beurteilung allgemein bekannt geworden, sie hätte aber vom Berufungswerber bereits gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 29.9.2006 eingewendet werden können und müssen. Der Berufungswerber stützt somit seinen Antrag auf eine nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 29.9.2006 ergangene Rechtsprechung. Die angesprochene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs stellt, da es sich um keine nachträgliche Änderung des Sachverhaltes handelt, eindeutig kein rückwirkendes Ereignis im Sinn des §295a BAO dar (vgl. auch UFS RV/0203-W/04 und die dortigen Ausführungen), weshalb der Bescheid des Finanzamtes im Ergebnis der Rechtslage entspricht.

Es darf in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass diese Rechtsfolge nicht nur zum „Nachteil“ des Normunterworfenen führen sondern in gleichem Umfange auch seinem „Vorteil“ dienen kann.

Das Begehren auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 29.9.2006 gemäß [§ 295a BAO](#) war daher, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 4. September 2012