



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 3. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 3. Juni 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 und Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Berufungsentscheidung vom 7. Mai 2009 zur GZ RV/0325-W/09 hob der unabhängige Finanzsenat (UFS) den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 26. Mai 2008 auf, da das bloße Zitieren einer Gesetzesstelle ohne Darlegung eines die Aufhebung begründenden konkreten Sachverhalts keine ausreichende Begründung für das tatsächliche Vorliegen der Voraussetzungen nach § 299 BAO darstellt.

In der Folge wurde mit **Bescheid** über die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend Einkommensteuer 2006 das Verfahrens gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** wieder aufgenommen, da anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben Tatsachen und/oder Beweismittel, die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführt wurden, neu hervorgekommen seien. Dadurch sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich geworden. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der

Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung. Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen seien nicht als geringfügig anzusehen.

Mit gleichem Datum wie der Wiederaufnahmebescheid erließ das Finanzamt einen **Bescheid** betreffend **Einkommensteuer** für das Jahr 2006 und berücksichtigte lediglich Werbungskosten in Höhe von € 1.202,75. Begründend führte es hiezu aus, dass lediglich die Hälfte der Abfertigung ausbezahlt und versteuert worden sei, sodass es diesbezüglich zu keiner Rückzahlung von Einnahmen gekommen sei. Die geltend gemachten Werbungskosten seien daher um € 9.080,87 gekürzt anzusetzen.

Voraussetzung für den Abzug der Werbungskosten sei das Vorliegen von Aufwendungen. Werbungskosten seien auch, bei Vorliegen der steuerlichen Voraussetzungen, die Erstattung von Einnahmen.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2006 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2006, beide datiert vom 3. Juni 2009, führte der Berufungswerber (Bw.), der im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, begründend aus:

A Zur verfahrensrechtlichen Zulässigkeit der Wiederaufnahme

Nach Zitierung der Gesetzesstelle des § 303 Abs. 4 BAO und den Kommentar von Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO § 303 Anm. 13 brachte der Bw. vor, dass es fraglich sei, ob die Wiederaufnahme tatsächlich auf Tatsachen oder Beweismittel basiere, die neu hervorgekommen seien. Fraglich deshalb, da das Finanzamt bereits versucht habe den Einkommensteuerbescheid 2006 durch Inanspruchnahme des § 299 BAO aufzuheben. Der UFS hat mangels Vorliegens entsprechender Aufhebungsvoraussetzungen und fehlender Erwägungen über die Ermessensübung schließlich diesen Bescheid aufgehoben.

Aus den Materialien zum Abgabenänderungsgesetz 2003 (238 BlgNR 22.GP) betreffend Änderung des § 299 Abs. 1 BAO folge, dass es der Behörde grundsätzlich frei stehe, nach welchen Verfahrensvorschriften sie einen Bescheid aufhebe. Die beiden Aufhebungsmöglichkeiten würden unabhängig voneinander bestehen.

Der Behörde stehe aber nicht frei, die zur Verfügung stehenden Eingriffsmöglichkeiten nacheinander in Anspruch zu nehmen. Die Aufhebung nach § 299 BAO schließe daher eine nachfolgende Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO aus. Dass der Behörde durch die primäre Inanspruchnahme des § 299 BAO auch noch der § 303 Abs. 4 BAO offen stehe, sei aus dem Gesetz nicht ableitbar und im Hinblick auf die Entscheidungspraxis des unabhängigen

Finanzsenates (UFS) abzulehnen (vgl. bspw. UFS, Außenstelle Wien, RV/0470-W/09 vom 4. März 2009).

Dem Finanzamt stünde aufgrund der verfahrensrechtlichen Gleichwertigkeit nicht beide Maßnahmen (§ 299 und § 303 Abs. 4 BAO) dergestalt zur Verfügung, dass es diese nacheinander in Anspruch nehmen könne, da sich dies auch aus dem Wortlaut des § 303 Abs. 4, wonach nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde, ergebe. Diese Voraussetzung sei aber nicht erfüllt, da bereits die Tatsachen oder Beweismittel für die Erlassung des Aufhebungsbescheides nach § 299 Abs. 1 BAO Anlass gewesen seien, weshalb keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel (mehr) vorlägen.

B Zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme

I. Sachverhalt

Das vierjährige Dienstverhältnis des Bw. als Universitätsassistent mit der Johannes Kepler Universität Linz (JKU) habe Ende Oktober 2006 geendet. Etwa zur gleichen Zeit sei die Position als wissenschaftlicher Mitarbeiter mit Dissertation am Institut für Betriebswirtschaftslehre ausgeschrieben worden und habe der Bw. sich erneut für diese Stelle beworben. Die Position sei zwar erst mit Anfang Jänner 2007 zur Ausschreibung gelangt, da allerdings zu diesem Zeitpunkt das Institut unterbesetzt gewesen sei, habe der damalige Rektor auf die Einhaltung der üblichen Zweimonatsfrist bei der Nachbesetzung dieser Stelle verzichtet.

Aufgrund des ersten Dienstvertrages mit der JKU sei dem Bw. eine Abfertigung in Höhe von 40 % des Jahresgehaltes zugestanden. Aufgrund des neuerlichen Dienstverhältnisses mit der JKU habe der Bw. jedoch gemäß § 49r Abs. 4 Vertragsbedienstetengesetz (VBG) 1948 die Hälfte der Abfertigung zurückzahlen müssen. Um den Zahlungsvorgang abzukürzen, habe der Bw. mit der Personalabteilung der JKU vereinbart, dass ihm nur die Hälfte der Abfertigung auszubezahlen sei.

II. Auffassung der Finanzverwaltung

Die Auffassung der Finanzbehörde erster Instanz, die durch die von der Personalabteilung vorgenommene Verrechnung sei keine Rückzahlung von Einnahmen, sei nicht zutreffend, da nach § 16 Abs. 2 EStG 1988 auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen, noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt worden sei, zu den Werbungskosten zähle.

III. Würdigung des Sachverhaltes

Anerkennung der Werbungskosten

Da die JKU als Arbeitgeber des Bw. die Rückzahlung der Abfertigung nicht beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten berücksichtigt habe, sei die Rückzahlung im Rahmen der Veranlagung geltend gemacht worden.

Bezüge, die mit festen Steuersätzen besteuert worden seien und dem Arbeitgeber zurückgezahlt worden seien, würden in gleicher Weise zu Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 2 führen, wie laufende Bezüge. § 16 Abs. 2 EStG 1988 unterscheide nicht, ob die rückgezahlten Einnahmen seinerzeit als laufender oder als sonstiger Bezug zu erfassen seien (siehe auch VwGH-Erkenntnis vom 30. Mai 1995, Zl. 92/13/0276).

Auch nach den Lohnsteuerrichtlinien (Rz. 319) ergebe sich, dass die Rückzahlung von steuerpflichtigen Einnahmen, die mit festen Steuersätzen besteuert worden seien, zum laufenden Tarif als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Aufgrund der ergangenen Rechtsprechung des VwGH, sowie der im Schrifttum vertretenen Auffassung, sei unzweifelhaft davon auszugehen, dass der zurückbezahlte Anteil der Abfertigung als Werbungskosten anzuerkennen sei. Der bloße Umstand, dass es nicht zu einer formellen Auszahlung mit anschließender Rückzahlung, sondern zu einer vereinbarten Verrechnung gekommen sei, könne aufgrund der für das Steuerrecht maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 Abs. 1 BAO) zu keiner anderen rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes führen.

Zufluss- und Abflussprinzip

Bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten diene das Zufluss- bzw. Abflussprinzip des § 19 EStG 1988 dafür, welchem Besteuerungszeitraum die steuerlich relevanten Vorgänge zuzuordnen sei. Darunter sei die Zuordnung zu einem bestimmten Kalenderjahr zu verstehen, denn die Grundlagen für die Festsetzung der Einkommensteuer seien jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. Das Tatbestandsmerkmal des Zufließens sei bei einem Steuerpflichtigen dann erfüllt, wenn es bei ihm zu einer Vermögensvermehrung im wirtschaftlichen Sinn komme.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 12. Dezember 1978, Zl. 2090/78 komme dieser zum Ergebnis, dass der Vermögensvermehrung bei der Überschussrechnung keine tatbestandsmäßige Bedeutung zukomme, sondern nur Indiz für die rechtliche und wirtschaftliche Verfügung über bereits zugeflossene Einnahmen sei. Grundsätzlich sei somit festzuhalten, dass steuerpflichtige Einnahmen im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG 1988 dann vorlägen, wenn der Vermögensvorteil dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 19 EStG 1988 zugeflossen sei. Hinsichtlich des Begriffs

„Zufluss“ habe sich eine reichhaltige Rechtsprechung zur Interpretation dieses Begriffes entwickelt (vgl. etwa BFH vom 21. November 1989, 9R170/85 und VwGH vom 9. September 1998, Zl. 95/14/0160). Neben einem wirtschaftlichen Vermögenszuwachs seitens des Empfängers müsse die Verfügungsmöglichkeit objektiv und tatsächlich bestehen. Nach Auffassung des VwGH erkläre der Begriff Zufluss lediglich einen tatsächlichen Vorgang, der sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirke.

Mit der Entscheidung über das Zufließen von Einnahmen werde zugleich festgestellt, in welchem Kalenderjahr die Einnahmen zu erfassen seien. Durch das Abstellen auf den Zufluss als tatsächlichen Vorgang, komme es nicht darauf an, für welchen Zeitraum Zahlungen oder Gutschriften erfolgten. In der Regel habe man die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut zu dem Zeitpunkt erlangt, zu dem der Leistungserfolg eingetreten sei oder die Möglichkeit bestehe, den Leistungserfolg herbei zu führen.

Zum Übergang der Verfügungsmacht komme es auch dann, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet sei, den empfangenen Vorteil später zurückzuzahlen. Daraus folge, dass Einnahmen, die später ganz oder teilweise zurückgewährt oder weitergegeben worden sein, im Jahr der Vereinnahmung dennoch der Besteuerung unterliegen würden.

Die Vermögensvermehrung müsse durch einen Zufluss oder durch eine Übertragung von Außen in den Vermögensbereich des Arbeitnehmers eintreten (VwGH vom 8. September 1992, Zl. 88/14/0076).

In weiterer Folge verwies der Bw. auf eine Vielzahl von BFH-Urteilen bzw. VwGH-Erkenntnissen, die den jeweiligen Zeitpunkt des Zuflusses zum Thema haben.

Zugeflossen sei ein Geldbetrag daher dann, wenn der Steuerpflichtige über ihn rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Treffe der Steuerpflichtige eine Vorausverfügung über einen Geldbetrag, der ihm erst in Zukunft zukommen solle, so sei dieser Geldbetrag in dem Zeitpunkt bei ihm als zugeflossen zu behandeln, in dem der Geldbetrag der im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt worden sei (VwGH-Erkenntnis vom 14. Dezember 1988, Zl. 87/13/0030).

Ergebnis

Aufgrund des ersten Dienstvertrages mit der JKU sei dem Bw. unstrittig eine Abfertigung in Höhe von 40 % des Jahresgehaltes zugestanden; da er jedoch gemäß § 49 r Abs. 4 Z. 1 VBG 1948 gesetzlich verpflichtet gewesen sei, 50 % der vertraglich zugesagten Abfertigung zurückzuzahlen, habe er mit der Personalabteilung der JKU aus Vereinfachungsgründen vereinbart, nur die Hälfte der vereinbarten Abfertigung ausbezahlt zu

bekommen (verkürzter Zahlungsweg). Diese Vereinbarung sei unzweifelhaft als Vorausverfügung zu werten, da der Bw. über die Hälfte der ihm rechtlich zustehenden Abfertigung dergestalt verfügt habe, dass es zu einer Verrechnung mit der gemäß § 49 r Abs. 4 Z. 1 VBG 1948 entstehenden Verbindlichkeit komme.

Mit der durch die Personalabteilung vorgenommenen vereinbarten Verrechnung, sei daher die nicht ausbezahlte Hälfte der Abfertigung im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung des VwGH als Zugeflossen zu behandeln. Durch die vorgenommene Verrechnung sei es aber auch zu einem nachgelagerten Abfluss der zurückzuzahlenden Abfertigung gekommen. Eine von der belangten Behörde unterstellten Auslegung des § 19, dass es nur dann zu einem Zu- oder Abfluss von Einnahmen oder Ausgaben komme, wenn tatsächlich ein Zahlungsfluss stattfinde, sei folglich abzulehnen. Diese Auffassung würde dazu führen, Zahlungsflüsse in Zukunft zu vermeiden und über Verrechnungsanweisungen abzurechnen, Forderungen und Verbindlichkeiten aufzurechnen.

Eine tatsächliche Auszahlung der Abfertigung mit anschließender Rückzahlung würde ertragssteuerlich anders gewürdigt werden als eine vereinbarte Verrechnung des zurückzuzahlenden Anteils der Abfertigung mit der auszuzahlenden Abfertigung. Dies verstoße gegen den Art. 7 B-VG verankerten Gleichheitsgrundsatz, da beide Sachverhalte aufgrund der für das Steuerrecht maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise vergleichbar seien. Für eine unterschiedliche steuerliche Qualifizierung bestehe keine gesetzliche Rechtfertigung.

Aus all dem folge, dass die Geltendmachung des zurückzuzahlenden Anteils der Abfertigung in Höhe von € 9.080,87 als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 2 zu Recht erfolgt sei, da durch die mit dem Arbeitgeber getroffene Vereinbarung des zurückzuzahlenden Anteils der Abfertigung als zugeflossen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 und zugleich als abgeflossen im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG 1988 zu behandeln sei.

Da sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 25. Juli 2007 somit als nicht unrichtig erweise, bestehe auch keine rechtliche Grundlage für die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 gem. § 299 BAO.

Über die Berufung wurde erwogen:

A Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und

die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Bescheid einer Begründung. Diese hat einerseits die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen sind und muss andererseits auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides darlegen. Darüber hinaus muss die Begründung auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände enthalten (siehe Ritz, BAO-Kommentar 2. Auflage, RZ 3 zu § 307 und die dort zitierte Judikatur, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2943, Orac 1994).

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind nach der oben angeführten Gesetzesbestimmung zwar miteinander zu verbinden, es handelt sich jedoch rechtlich um zwei voneinander getrennte Bescheide, die jeder für sich zu begründen sind und die auch jeder für sich einer Berufung zugänglich sind (siehe Ritz, a.a.O., RZ 7 zu § 307).

Im Wiederaufnahmebescheid sind - wie oben dargelegt - der Wiederaufnahmetatbestand und die Gründe für die gebotene Ermessensübung durch die Amtspartei im ausreichenden Ausmaß dargelegt worden, sodass der Wiederaufnahmebescheid mit der Rechtslage in Einklang steht.

Soweit der Bw. vorbringt, der Behörde stehe es grundsätzlich frei, nach welchem Verfahren sie einen Bescheid aufhebe und beide Aufhebungsmöglichkeiten würden unabhängig voneinander bestehen, vertritt auch der UFS diese Ansicht.

Wenn aber der Bw. vermeint, der Behörde stehe es nicht frei, die zur Verfügung stehenden Eingriffsmöglichkeiten nacheinander in Anspruch zu nehmen, da die Aufhebung nach § 299 BAO eine nachfolgende Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO ausschließe, so irrt er. Denn der VwGH hat zum Beispiel schon am 19. September 1989 zu 89/14/0183 entschieden, dass es sich bei der Wiederaufnahme des Verfahrens um ein von den Aufsichtsmaßnahmen gem. § 299 BAO völlig verschiedenes und gesondertes Rechtsinstitut handelt. Zwischen beiden Rechtsinstituten bestehen auch keine Wechselbeziehungen in dem Sinne, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des einen die Anwendbarkeit des anderen ausschließt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 303, Tz 55). Insoweit vertritt der UFS die Ansicht,

dass das Rechtsinstitut „Wiederaufnahme des Verfahrens“ unabhängig davon offen steht, ob zuerst eine Aufhebung nach § 299 BAO durchgeführt wurde.

Wenn der Bw. vorbringt, aus dem Gesetz sei nicht ableitbar, dass durch die primäre Anwendung des § 299 BAO auch noch die Wiederaufnahme des Verfahrens offen stehe, ist darauf hinzuweisen, dass die Voraussetzungen zur Anwendung des einen Rechtsinstituts nicht mit den Voraussetzungen zur Anwendung des anderen vergleichbar sind. Liegen nämlich die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO vor, wird das Finanzamt diese Vorgangsweise wählen; liegen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO vor, wird es die Wiederaufnahme verfügen. Aus dem Gesetz ist jedenfalls nicht ableitbar, dass nur eine Bescheidaufhebung oder nur eine Wiederaufnahme des Verfahrens im jeweiligen Verfahren zulässig ist.

Soweit der Bw. für sein Vorbringen auf die Entscheidungspraxis des UFS verweist und beispielsweise eine Entscheidung vom 4. März 2009 zitiert, ist entgegenzuhalten, dass dieser Entscheidung ein anderer Sachverhalt zu Grunde liegt. In der beispielhaft erwähnten Berufungsentscheidung wurde nämlich ein Aufhebungsbescheid aufgehoben, da dieser lediglich mit dem Gesetzeswortlaut des § 299 Abs. 1 BAO begründet worden war und weder Ausführungen betreffend das Vorliegen der Aufhebungsvoraussetzungen noch Erwägungen hinsichtlich der Ermessensausübung enthalten hat, während das gegenständliche Berufungsverfahren u.a. die Verfügung über die Wiederaufnahme eines Verfahrens zum Inhalt hat. Auch aus den Entscheidungserwägungen des Bescheides vom 4. März 2009 lässt sich nicht folgern, dass die Wiederaufnahme eines Verfahrens nicht mehr vorgenommen werden kann, wenn davor ein Aufhebungsbescheid erlassen und dieser vom UFS aufgehoben wurde. Vielmehr wird darin dargestellt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO die gleiche Funktionsweise haben, aber die Voraussetzungen für die Anwendung dieser beiden Rechtsinstitute unterschiedlich sind. Eine Bevorzugung der einen Vorgangsweise gegenüber der anderen oder die Ansicht, dass das Wiederaufnahmeverfahren bei vorangegangener Bescheidaufhebung ausgeschlossen sei, ist aus dieser Entscheidung nicht zu erkennen.

Auch der Ansicht des Bw., beide Maßnahmen (§ 299 und § 303 Abs. 4 BAO) könnten nicht nacheinander in Anspruch genommen werden, kann sich der UFS nicht anschließen. Während nach § 299 BAO ein Bescheid aufgehoben werden kann, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann zulässig, wenn die vom Gesetz bestimmten Voraussetzungen vorliegen. Im berufsgegenständlichen Fall wurde der Aufhebungsbescheid des Finanzamtes durch den UFS aufgehoben und tritt damit aus dem Rechtsbestand. In der Folge hat die Amtspartei die Voraussetzungen für eine

Wiederaufnahme des Verfahrens geprüft und ist zum Ergebnis gelangt, dass neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel vorliegen.

Wenn nun der Bw. vermeint, die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens seien nicht gegeben, da bereits die Tatsachen oder Beweismittel für die Erlassung des Aufhebungsbescheides der Anlass gewesen seien und deshalb lägen keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel mehr vor, wird auf die ständige Rechtsprechung des VwGH hingewiesen. Danach kommt es bei der Beurteilung, ob neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, auf den Wissensstand der Abgabenbehörde aufgrund der Abgabenerklärung und ihrer Beilagen im jeweiligen Veranlagungsjahr an (vgl. etwa VwGH vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0208). In der Beilage zur Einkommensteuererklärung „Werbungskosten iSd § 16 EStG“ führte der Bw. hinsichtlich der sonstigen Werbungskosten aus, dass es sich hierbei um die Rückzahlung einer vertraglich zugesagten Abfertigung handle. Im weiteren Ermittlungsverfahren hat sich schließlich herausgestellt, dass der Bw. die Abfertigung nicht tatsächlich zurückgezahlt, sondern mit seinem Dienstgeber die Verrechnung der Zahlungen vereinbart hat. Diesen Wissensstand hatte die Behörde bei der erstmaligen Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 25. Juli 2007 jedenfalls nicht. Das Vorbringen des Bw., es lägen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vor, trifft somit nicht zu.

B Zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

§ 19 EStG 1988 regelt somit nur die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben und sagt nichts darüber aus, ob eine Einnahme bzw. Ausgabe vorliegt. Nur wenn eine Einnahme bzw. Ausgabe vorliegt, kommt § 19 zu Anwendung. Ob eine Einnahme bzw. Ausgabe vorliegt,

ergibt sich im außerbetrieblichen Bereich aus den §§ 15 und 16 EStG 1988 (Doralt, EStG, Kommentar, Band II, § 19, Tz 1 zweiter Absatz).

I. Sachverhalt

Soweit der Bw. unter diesem Punkt ausführt, auf Grund des neuerlichen Dienstverhältnisses mit der JKU habe er gem. § 49 r Abs. 4 VBG 1948 die Hälfte der Abfertigung zurückzahlen müssen, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Sachverhalt aus den Verwaltungsakten nicht ersichtlich ist. Der Bw. hat tatsächlich keine Rückzahlung geleistet, sondern – wie er selbst ausführt – mit seinem Dienstgeber vereinbart, dass ihm nur die Hälfte seiner Abfertigung ausbezahlt wird.

II Auffassung der Finanzverwaltung

Betreffend die Auffassung des Finanzamtes, die vorgenommene Verrechnung sei keine Rückzahlung von Einnahmen, vertritt der Bw. die Ansicht, dass gem. § 16 Abs. 2 EStG 1988 auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen zu den Werbungskosten zähle, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen, noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt werde. Dieses Vorbringen entspricht der derzeitigen Rechtslage, jedoch ist Voraussetzung für den Abzug als Werbungskosten, dass die Rückzahlung der Einnahmen auch die allgemeinen Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug erfüllt. Im vorliegenden Fall wurden Einnahmen nicht tatsächlich zurückgezahlt, sondern der Bw. verfügte im Vorhinein, dass bestehende Forderungen mit zukünftigen Verbindlichkeiten zu verrechnen sind. Insoweit ist dem Finanzamt also beizupflichten, wenn der vorliegende Sachverhalt nicht als Rückzahlung von Einnahmen zu beurteilen ist.

III Würdigung des Sachverhaltes

Anerkennung der Werbungskosten

Soweit der Bw. unter diesem Punkt ausführt, die Rückzahlung der Abfertigung sei nicht beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten berücksichtigt worden, die Rückzahlung der Abfertigung sei daher im Rahmen der Veranlagung geltend gemacht worden, § 16 Abs. 2 EStG 1988 unterscheide nicht, ob die rückgezahlten Einnahmen seinerzeit als laufender oder als sonstiger Bezug erfasst worden seien, und die Rückzahlung von steuerpflichtigen Einnahmen, die mit festen Steuersätzen besteuert worden seien, sei zum laufenden Tarif als Werbungskosten zu berücksichtigen, ist zu bemerken, dass in all diesen Fällen aber auch von einer tatsächlichen Rückzahlung von Einnahmen auszugehen ist. Im vorliegenden Fall liegt diese jedoch nicht vor.

Wenn der Bw. weiters ausführt, dass unzweifelhaft davon auszugehen sei, den zurückbezahlten Anteil als Werbungskosten anzuerkennen, ist entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Fall eben kein zurückbezahlter Anteil gegeben ist.

Der Bw. vertritt des Weiteren die Meinung, dass der bloße Umstand der fehlenden formellen Auszahlung durch den Dienstgeber mit anschließender Rückzahlung durch den Bw. infolge der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu keiner anderen rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes führen würde. Gegen diese Ansicht spricht, dass eine Ausgabe ein Abfließen voraussetzt, das sich wirtschaftlich tatsächlich in einer Verminderung des Vermögens des Bw. auswirkt. Im gegenständlichen Fall ist es jedoch gar nicht zu einem Abfließen der Ausgabe im tatsächlichen Sinn gekommen. Der Bw. hat mit seinem Dienstgeber vereinbart, dass dieser ihm nur die Hälfte der Abfertigung auszahlt. Damit ist ein bereits verminderter Betrag zur Auszahlung gelangt (Zufluss beim Bw.), eine anschließende Rückzahlung durch den Bw. (Abfluss beim Bw.) ist dem Sachverhalt jedenfalls nicht zu entnehmen. Der Umstand der fehlenden Auszahlung der gesamten Abfertigung an den Bw. und die damit zusammenhängende fehlende Rückzahlung des Teiles der Abfertigung, die der Dienstgeber auf Grund der Vereinbarung nicht an den Bw. ausbezahlt hat, ist somit im gegenständlichen Fall entscheidungswesentlich, denn der Besteuerung sind keine fiktiven Sachverhalte zu Grunde zu legen. Somit verbleibt für die Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise kein Spielraum.

Zufluss- und Abflussprinzip

Betreffend das Tatbestandsmerkmal „Zufluss“ führt der Bw. aus, dass dieses dann erfüllt sei, wenn es bei einem Steuerpflichtigen zu einer Vermögensvermehrung im wirtschaftlichen Sinn komme. Im Wesentlichen stimmt der UFS mit der Definition überein, zumal in der Literatur umfangreiche Abhandlungen zum Begriff Zufluss zu finden sind (siehe z.B. Doralt, EStG, Kommentar, Band II, § 19).

Hinsichtlich des vom Bw. zitierten VwGH-Erkenntnisses vom 12. Dezember 1978, Zl. 2090/78 vertrete dieser die Ansicht, dass bei der Überschussrechnung der Vermögensvermehrung keine tatbestandsmäßige Bedeutung zukomme. Diese Aussage ist jedoch nur im Zusammenhang mit dem dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalt zu verstehen. Darin war der Beschwerdeführer (Bf.) Darlehensgeber, und im zugrunde liegenden Darlehensvertrag war eine entsprechende Verzinsung der vom Bf. hingegebenen Summe vereinbart, sowie eine grundbücherliche Einverleibung der Darlehensforderung durchgeführt worden. Der Darlehensschuldner hatte keine Zinsen bezahlt und vertrat die Finanzbehörde die Meinung, dass mit Fälligkeit der Zinsen diese als zugeflossen zu beurteilen seien. Die Verwirklichung des Zinsanspruches sei derart nahegerückt, dass er wirtschaftlich dem

tatsächlichen Eingang der Leistung gleichzustellen sei. Dieser Betrachtungsweise hat der VwGH eine Absage erteilt und im Wesentlichen ausgeführt, dass ein obligatorischer Anspruch auf Zinsen noch kein Zufließen derselben bewirkt. Somit ist bei der Überschussrechnung nicht die Vermögensvermehrung im Sinne der betrieblichen Einkunftsarten, sondern die Geldbewegung steuerlich relevant.

Soweit der Bw. die reichhaltige Rechtsprechung durch den BFH und VwGH zur Interpretation des Begriffes „Zufluss“ heranzieht, sieht der UFS sich nicht veranlasst, näher darauf einzugehen, da im gegenständlichen Fall nicht der Zufluss der Einnahmen, sondern der Abfluss der Ausgaben strittig ist.

Auch die Ansicht des Bw., dass eine Vorausverfügung über einen Geldbetrag, der einem Steuerpflichtigen erst in Zukunft zukommen solle, bereits in dem Zeitpunkt als zugeflossen gelte, in dem der Geldbetrag der im voraus bestimmten Verwendung zugeführt worden sei, teilt der UFS.

Ergebnis

Ebenso entsprechen die Ausführungen des Bw. betreffend die Beurteilung der Vereinbarung zwischen seinem Dienstgeber und ihm als Vorausverfügung der Ansicht des UFS.

Dem vom Bw. gezogenen Schluss, wonach es durch die vereinbarte Verrechnung auch zu einem nachgelagerten Abfluss der zurückzuzahlenden Abfertigung gekommen sei, kann jedoch nicht gefolgt werden. Aus dem erwiesenen Sachverhalt ergibt sich eindeutig, dass kein Mittelabfluss stattgefunden hat. Der Gesetzeswortlaut des § 19 EStG 1988 hinsichtlich des Zeitpunktes des Zu- und Abflusses der Einnahmen und Ausgaben ist unmissverständlich und einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise insoweit nicht zugänglich. Dass der Bw. den Inhalt dieser Bestimmung ablehnt, ist für deren Anwendung irrelevant.

Soweit der Bw. ausführt, eine tatsächliche Auszahlung der Abfertigung mit anschließender Rückzahlung würde ertragsteuerlich anders gewürdigt werden, als eine vereinbarte Verrechnung des zurückzuzahlenden Anteils der Abfertigung mit der auszahlenden Abfertigung, ist darauf hinzuweisen, dass eine vereinbarte Verrechnung mit dem zurückzuzahlenden Anteil nicht anders gewürdigt wird. Im gegenständlichen Fall gelten nämlich die Einnahmen zum Verrechnungszeitpunkt als zugeflossen, während eine tatsächliche Rückzahlung eines zuviel bezogenen Anteils der Abfertigung nicht erfolgt ist. Insoweit liegt kein vergleichbarer Sachverhalt vor und sind daher ungleiche Sachverhalte auch nicht gleich zu behandeln. Im Übrigen wird, was den vermeintlichen Verstoß gegen den verfassungsrechtlich verankerten Gleichheitsgrundsatz angeht, darauf hingewiesen, dass der

UFS sich bei seiner Entscheidungsfindung an bestehende Gesetze zu orientieren hat. Eine Prüfung letzterer auf deren Verfassungskonformität steht diesem nicht zu.

Abschließend bringt der Bw. vor, dass keine rechtliche Grundlage für die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 gem. § 299 BAO bestehe. Dieser Einwand ist insoweit nicht einsichtig, zumal dem gegenständlichen Berufungsverfahren keine Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO zu Grunde liegt, sondern die Amtspartei die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 verfügt und einen diesbezüglichen Sachbescheid erlassen hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. September 2009