



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 7. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 7. Juli 2011 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) vom 30.12.2010 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der (einige) Arbeitgeber des Berufungswerbers übermittelte neben dem Jahreslohnzettel 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](#)). Nach Einlangen der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beim Finanzamt am 24.7.2006 wurde mit Bescheid vom 28.11.2006 die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt (Abgabennachforderung € 2.457,04). Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 30.12.2010 unter dem Betreff „Antrag gem. [§ 295a BAO](#) bzw. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 1 BAO](#) betreffend Bescheid AVN 200__“ führte der Berufungswerber aus, 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 2005 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 2005 aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

Mit weiterem Schreiben vom 4.5.2011 unter dem Betreff „Zusatzbeweis für den Ende 2010 eingebrochenen 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 Begehr 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 setzen 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 Bescheid vom 7.7.2011 wies das Finanzamt den Antrag betreffend [§ 303 Abs. 1 BAO](#) vom 30.12.2010 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid 2005 mit der Begründung ab, dass Änderungen der Rechtsauslegung, wie etwa durch die Judikatur des VwGH, keinen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Wiederaufnahmegrund darstellen würden. Wenn sich auch die Ausstellung von zwei Lohnzetteln als rechtswidrig erwiesen habe, komme, da sich dies aufgrund einer geänderten Rechtsauslegung durch den Verwaltungsgerichtshof (2007/15/0206 vom 23.9.2010) ergeben habe, keine Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht. Ergänzend werde noch bemerkt, dass aus dem Erkenntnis des VwGH hervorgehe, dass es sich bei der Rückzahlung der Pensionsbeiträge durch die Arbeitgeber AG um steuerpflichtige Bezüge handeln würde, für die allerdings fälschlicherweise vom Arbeitgeber keine Lohnsteuer einbehalten worden wäre. Gemäß § 83 EStG sei der Steuerschuldner immer der Arbeitnehmer selbst und er könne bei zu geringer Steuereinbehaltung durch den Arbeitgeber auch selbst in Anspruch genommen werden, wenn ein Grund für eine Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG vorliegen würde oder wenn eine Veranlagung auf Antrag durchgeführt werde (§ 83 Abs. 2 Z 1 oder 4 EStG). Die Versteuerung der Bezüge im Wege der Veranlagung sei somit rechtmäßig erfolgt. Der Bescheid sei in Rechtskraft erwachsen und es könne keinerlei Veranlassung erkannt werden, eine rechtmäßig vorgenommene Besteuerung wiederum rückgängig zu machen.

Mit weiterem Bescheid des Finanzamtes vom 7.7.2011 wurde der Antrag gemäß [§ 295a BAO](#) vom 30.12.2010 betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 mit der Begründung abgewiesen, dass eine Abänderung eines Bescheides nach [§ 295a BAO](#) nur dann möglich sei, wenn ein Ereignis eintrete, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruches habe. Kein Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) sei allerdings eine erstmalige oder geänderte Rechtsprechung.

Mit Schreiben vom 7.7.2011 wurde Berufung gegen den Bescheid vom „24.11.2010“, mit welchem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerbescheid _____ abgelehnt wurde, eingebracht. Begründend wird ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall einer Wiederaufnahme prinzipiell statzugeben 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 begehrte 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 verstößen und seien verfassungswidrig. Außerdem werde er seinen Arbeitgeber auffordern, einen dem Gesetz entsprechenden, also berichtigten Jahreslohnzettel für 2005, zu übermitteln.

Gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 7.7.2011 betreffend Abweisung des Antrages gemäß [§ 295a BAO](#) vom 30.12.2010 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2005 wurde keine Berufung erhoben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die vom nicht steuerlich vertretenen Berufungswerber eingebrachte Berufung richtet sich gegen einen Bescheid vom 24.11.2010, der jedoch im gegenständlichen Zusammenhang mit derartigem Datum vom Finanzamt nicht erlassen wurde. Aus dem Sachverhalt und dem vom Finanzamt vorgelegten Berufungsakt ist allerdings abzuleiten, dass sich die eingebrachte Berufung gegen den vom Finanzamt erlassenen Bescheid vom 7.7.2011 richtet.

Gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, 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 klarendes 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 „Vorfragmentatbestand“ 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.

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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. Juli 2012