jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2017/12/18 Ra 2017/15/0063

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.12.2017

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §201 Abs2 Z1;
BAO §201 Abs2 Z3;
BAO §202;
BAO §279 Abs2;
BAO §303 Abs1 litb;
BAO §303 Abs1;
EStG 1988 §79 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamts Freistadt Rohrbach Urfahr in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15. Mai 2017, Zl. RV/5101147/2015, betreffend Lohnsteuerhaftung 2010, 2011 und 2012 sowie Säumniszuschläge 2010, 2011 und 2012 (mitbeteiligte Partei: D in G, vertreten durch die Halpern & Prinz Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H. in 1090 Wien, Wasagasse 4), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Mit drei Bescheiden vom 13. April 2015 zog das Finanzamt die mitbeteiligte Partei zur Haftung für Lohnsteuer der Jahre 2010, 2011 und 2012 heran. Weiters wurden entsprechende Säumniszuschläge festgesetzt.

2 Begründend wurde u.a. ausgeführt, im Zuge einer GPLA-Prüfung sei erstmals festgestellt worden, dass an Dienstnehmer, die bereits vor Inkrafttreten eines näher bezeichneten neuen Kollektivvertrages tätig waren, Erschwerniszulagen lohnsteuerfrei ausbezahlt worden seien. Da eine allgemeine Erschwerniszulage im neuen Gehaltsschema nicht mehr vorgesehen sei, sei für die betroffenen Mitarbeiter eine Vergleichsrechnung durchgeführt worden und auf diese Weise die bisher gewährte allgemeine Erschwerniszulage aufrechterhalten worden. Die

Einstufung in das neue Gehaltssystem sei derart erfolgt, dass die nächstniedrigere Gehaltsstufe herangezogen und die nach dem alten System gebührende Erschwerniszulage in der Differenz zum bisherigen Gehalt beibehalten worden sei.

3 Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 setze voraus, dass die Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichteten, die überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr führten. Gegenständlich mangle es für die Anerkennung einer steuerbegünstigten Erschwerniszulage schon an der Grundvoraussetzung für alle in § 68 EStG 1988 geregelten Zulagen und Zuschläge. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "Zulagen und Zuschläge" ergebe sich nämlich, dass die Voraussetzung für deren (teilweise) Steuerfreiheit grundsätzlich nur dann erfüllt sei, wenn sie neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn gewährt würden. Zulagen dürften daher nicht aus dem Grundlohn herausgeschält werden.

4 Ab 1. Jänner 2007 seien die im Revisionsfall anzuwendenden Besoldungsbestimmungen grundlegend geändert worden. Während sich das Bruttogehalt bisher aus vielen Zulagen zusammengesetzt habe, seien im neuen Gehaltssystem grundsätzlich keine weiteren Zulagen mehr vorgesehen. Im Rahmen der Einrechnung der allgemeinen Erschwerniszulage in das Grundgehalt sei die bisherige SEG-Zulage als "Umstiegsgehaltsanteil" aufrechterhalten worden. Es fehle an einen Anhaltspunkt dafür, ob überhaupt bzw. in welchem Ausmaß und unter welchen Bedingungen der "Umstiegsgehaltsanteil" neben der Abgeltung einer allgemeinen Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenbelastung auch eine Vergütung für etwaige besondere Belastungen enthalte. Die näher angeführten Bestimmungen des Kollektivvertrages könnten nach Ansicht der Abgabenbehörde nur so ausgelegt werden, dass durch die Berücksichtigung der bisher gewährten allgemeinen Erschwerniszulage eine besoldungsrechtliche Schlechterstellung habe verhindert werden sollen und damit keine konkrete und ausschließliche Abgeltungswirkung für außerordentlich erschwerende Arbeitsbedingungen bezweckt werde. Der "Umstiegsgehaltsanteil" sei nicht steuerfrei, weil es sich einerseits um einen bloßen Gehaltsbestandteil nach einer Besoldungsreform handle, der eine betragsmäßige Schlechterstellung habe verhindern sollen, und andererseits die Steuerbegünstigung des § 68 EStG 1988 für eine SEG-Zulage, die als Abgeltung für eine allgemeine Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenbelastung gewährt werde, schon bisher nicht zugestanden sei.

5 Die mitbeteiligte Partei erhob Beschwerde gegen die genannten Bescheide, mit welcher sie deren ersatzlose Aufhebung beantragte. Es seien keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO rechtfertigten. Bereits mit Bericht vom 17. Dezember 2010 sei eine Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2006 bis 2009 abgeschlossen worden, die zu keiner Feststellung geführt habe. Die Abrechnung der in Streit stehenden Beträge sei schon damals in derselben Art und Weise vorgenommen worden. Die Finanzbehörde habe daher zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der selbstberechneten Beträge für die Jahre 2010 bis 2012 alle entscheidungswesentlichen Tatsachen und Beweismittel gekannt. Zudem trat die mitbeteiligte Partei auch inhaltlich der Rechtsansicht des Finanzamtes entgegen, indem sie vorbrachte, dass die gegenständliche Erschwerniszulage jederzeit eindeutig beziffert werden könne und auch in der laufenden Gehaltsverrechnung als solche ausgewiesen sei. Es treffe nicht zu, dass die Erschwerniszulage im Zuge der Besoldungsreform in einen normalen Gehaltsbestandteil umgewandelt worden sei.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge. Die Bescheide des Finanzamtes wurden ersatzlos aufgehoben. Das Finanzamt führe nicht aus, welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien. Dem Verweis auf den Prüfungsbericht sei zu entnehmen, dass vor der durchgeführten GPLA-Prüfung nicht bekannt gewesen sei, dass 2010 bis 2012 Erschwerniszulagen steuerfrei ausbezahlt worden seien. Das Finanzamt habe den der Abgabenberechnung zu Grunde liegenden Sachverhalt einer anderen rechtlichen Beurteilung unterworfen als die mitbeteiligte Partei anlässlich der von ihr durchgeführten Selbstberechnung. Es sei davon auszugehen, dass die mitbeteiligte Partei anlässlich der Selbstberechnung den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt zur Erschwerniszulage insoweit offengelegt habe, als sie eine Besteuerung hinsichtlich der betroffenen Dienstnehmer nicht durchgeführt habe. Es sei im Rahmen der Möglichkeiten nicht vorstellbar, wie eine Sachverhaltsdarstellung anlässlich einer Selbstberechnung sonst vorgesehen wäre. Die rechtlich unrichtige Vorgangsweise hätte gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages richtig gestellt werden könnnen. Eine Maßnahme gemäß § 303 BAO zur Nachholung einer richtigen rechtlichen Würdigung entspreche nicht dem gesetzgeberischen Willen hinsichtlich der §§ 201 und 303 BAO. Dies entspreche auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf VwGH "2000/1380179" und

VwGH 98/13/0236 vom 20.12.2000), wonach die Behörde verpflichtet sei, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen. Im beschwerdegegenständlichen Fall seien die der GPLA-Prüfung "unterzogenen Bescheide (Lohnsteuer 2010-2012)" jedoch schon "rechtskräftig veranlagt" und könne eine Wiederaufnahme nur unter den gesetzlich vorgesehenen Möglichkeiten erfolgen (die das Finanzamt nicht habe nachweisen können) bzw. hätte das Finanzamt die gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO vorgesehenen Möglichkeiten anwenden können.

7 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nicht zulässig, weil das gegenständliche Erkenntnis auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme des Verfahrens gründe.

8 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die außerordentliche Revision des Finanzamts, in der es zur Zulässigkeit insbesondere geltend macht, das Bundesfinanzgericht weiche von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach nachträglich bekannt gewordene Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, Wiederaufnahmegründe darstellen. Das Bundesfinanzgericht übergehe die erst nachträglich im Zuge der Außenprüfung hervorgekommene Tatsache, dass die mitbeteiligte Partei an bestimmte Dienstnehmer Erschwerniszulagen steuerfrei ausbezahlt habe. Auch entspreche es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Bundesfinanzgericht, ausgehend vom genannten Wiederaufnahmegrund diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen habe (Hinweis auf VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062).

9 Die mitbeteiligte Partei brachte eine Revisionsbeantwortung ein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10 Die Revision ist zulässig und begründet.

11 § 201 Abs. 1 und 2 BAO idF BGBl. I Nr. 70/2013 lauten:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des

selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab

Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird

oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden."

12 Gemäß § 202 Abs. 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

13 Die Festsetzung gemäß § 201 BAO kann demnach dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als "nicht richtig" erweist, gemäß Abs. 2 Z 3 erfolgen, "wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden". Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage herbeizuführen (vgl. VwGH 25.9.2012, 2008/13/0175, und 30.1.2014, 2011/15/0156).

14 Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen

wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035). Im Falle selbstberechneter Abgaben ist in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages abzustellen.

15 Das Bundesfinanzgericht hat gemäß § 279 Abs. 2 BAO außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030, mwN).

16 Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Im Falle einer Bescheiderlassung nach § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 202 BAO ist entscheidend, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

17 Gegenständlich hat das Finanzamt in drei Haftungsbescheiden gemäß § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2010, 2011 und 2012 vom 13. April 2015 zur Begründung zunächst auf den Bericht über das Ergebnis einer bei der Mitbeteiligten durchgeführten GPLA-Prüfung vom 30. April 2014 sowie auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 24. März 2014 verwiesen. Sodann wurde ausgeführt, dass im Zuge der Außenprüfung erstmalig festgestellt worden sei, dass bestimmten (im Prüfungsbericht genannten) Personen Beträge ausbezahlt worden seien, welche die mitbeteiligte Partei zu Unrecht als nach § 68 EStG 1988 steuerfreie Erschwerniszulagen behandelt habe. Die Bescheidbegründung bringt damit klar zum Ausdruck, welcher Tatsachenkomplex iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO vom Finanzamt der Haftungsinanspruchnahme der mitbeteiligten Partei zu Grunde gelegt wurde.

18 Das Bundesfinanzgericht hat den vom Finanzamt herangezogenen Tatsachenkomplex auch als solchen erkannt und dazu die Ansicht vertreten, es sei davon auszugehen, dass der beschwerdegegenständliche Sachverhalt jedoch insofern offengelegt gewesen sei, als die mitbeteiligte Partei eine Besteuerung hinsichtlich der angeführten Personen nicht durchgeführt habe. Es sei "im Rahmen der Möglichkeiten nicht vorstellbar, wie eine Sachverhaltsdarstellung anlässlich einer Selbstberechnung sonst vorgesehen wäre."

19 Zu Recht verweist das revisionswerbende Finanzamt in diesem Zusammenhang auf die Bestimmung des § 79 Abs. 1 EStG 1988, wonach der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen hat. Die gesetzlichen Vorgaben sehen ausdrücklich nur die Bekanntgabe einer monatlichen Lohnsumme für alle Dienstnehmer vor, sodass die Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben grundsätzlich noch keine Offenlegung weitergehender Informationen zur Folge hat. Dass die mitbeteiligte Partei den gegenständlich strittigen Sachverhalt auf andere Art (etwa im Rahmen eines Ersuchens gemäß § 90 EStG 1988) dem Finanzamt der Betriebsstätte bekannt gegeben hätte, wurde im angefochtenen Erkenntnis nicht festgestellt.

20 Im Unterbleiben einer Besteuerung bestimmter (dem Finanzamt unbekannter) Beträge anlässlich der Selbstberechnung der Lohnsteuer kann eine Offenlegung des maßgeblichen Sachverhaltes entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht erblickt werden. Es trifft daher auch nicht zu, dass bei Selbstberechnungsabgaben eine Festsetzung durch die Abgabenbehörde nur gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen könne (vgl. zu einer Lohnsteuerhaftung VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030).

21 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Wien, am 18. Dezember 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2017150063.L00

Im RIS seit

17.01.2018

Zuletzt aktualisiert am

13.03.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at