

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***, den Richter*** sowie die fachkundigen Laienrichter *** und *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Tirol Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wilhelm-Greil-Straße 15, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 12. Februar 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. November 2017 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2014 und 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. September 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin***

I.

beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2014 wird als gegenstandslos erklärt.

II.

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid 2015 wird stattgegeben.

Der Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer 2015 wird aufgehoben.

III.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben sind vom prüfenden Organ die aus dem Prüfbericht vom 17.11.2017 ersichtlichen Feststellungen getroffen worden.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ am 17.11.2017 die angefochtenen Haftungsbescheide, mit denen die beschwerdeführende Partei (im Folgenden: bFP) als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen wurde, sowie Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen. Zur Begründung wurde auf den Bericht vom selben Tag und allenfalls auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Im Bericht wurde unter anderem angeführt, dass die Haftungsinanspruchnahme gemäß § 82 EStG 1988 iVm §§ 202 Abs 1 und 224 Abs 1 BAO im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden sei. Gemäß §§ 202 iVm 201 Abs 2 Z 3 BAO könne die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wurde oder bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen. Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO lägen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, ergebe sich aus den angeführten Sachverhaltsdarstellungen und der Niederschrift.

In der nach Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachten Beschwerde vom 9.2.2018 brachte die steuerliche Vertreterin der bFP zusammengefasst vor, dass die bFP ein britischer Reiseveranstalter sei, der in Österreich Hotels oder Chalets anmiete und diese in weiterer Folge an britische Urlaubsgäste weitervermiete. Die angebotenen Dienstleistungen seien überwiegend von britischem Personal erbracht worden, das nach Österreich entsandt werde. Für diese Dienstnehmer werde eine Unterkunft organisiert, wobei die Bezahlung der Miete direkt von der bFP an den Vermieter erfolge. Der Dienstnehmer trage hierbei einen Kostenbeitrag, welcher im Wege der Lohnverrechnung durch Verrechnung mit dem zustehenden Nettolohn abgegolten werde. In der Lohnverrechnung seien diese Kostenbeiträge iS einer doppelten Haushaltsführung gemäß Rz 1038 LStR (Expatriate-Erlass) als Werbungskosten berücksichtigt worden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei die Vereinfachungsregel der Rz 1038 LStR im konkreten Fall nicht anwendbar, zumal die Dienstnehmer die Mietkosten nicht direkt an die jeweiligen Vermieter bezahlt hätten. Ferner sei die bFP aufgrund des § 7b Abs 1 AVRAG verpflichtet, die Sonderzahlungen monatlich

laufend auszuzahlen, weshalb diese Zahlungen der Tarifbesteuerung unterlägen. Die bei der bFP angestellten Dienstnehmer seien daher gegenüber inländischen Dienstnehmern benachteiligt.

Schließlich sei auch die bescheidmäßige Festsetzung von Lohnabgaben gemäß § 202 Abs 1 iVm § 201 Abs 2 Z 3 BAO nur bei Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes zulässig. Die Anwendung der Expatriate-Regelung iSd Rz 1038 LStR sei der Abgabenbehörde jedoch schriftlich offengelegt worden, weshalb ein Wiederaufnahmegrund nicht vorliege. Darüber hinaus sei konkret dargelegt worden, dass die bFP die Mietkosten direkt an den jeweiligen Vermieter entrichte. Es sei daher unstrittig, dass zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages sämtliche Tatsachen der Abgabenbehörde bekannt gewesen seien und im Rahmen der GPLA-Prüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Es mangle daher an einem tauglichen Wiederaufnahmegrund.

Ferner stehe die Anwendbarkeit des § 201 Abs 2 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Abgabenbehörde habe Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen des § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unbilligkeit liege nach § 3 Z 2 lit b der Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung iSd § 236 BAO jedenfalls vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht worden seien. Die von der bFP in Anspruch genommene Vereinfachungsregelung sei in Rz 1038ff LStR vorgesehen. Die LStR stellten einen Auslegungsbehelf zu den Bestimmungen des EStG dar und seien von der Verwaltungspraxis bei der Anwendung der Gesetze zu berücksichtigen. Diese seien vom BMF im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung und in der Findok veröffentlicht worden. Bei der Selbstbemessung der Abgaben habe die bFP im Vertrauen auf die Auslegung des BMF die Kosten der doppelten Haushaltsführung in Übereinstimmung mit den Vorschriften der LStR bei der Berechnung berücksichtigt. Daraus ergebe sich, dass die Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde rechtswidrig sei.

Die LStR sähen ferner vor, dass der Arbeitgeber Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung bereits dann berücksichtigen könne, wenn diese Aufwendungen vom Arbeitgeber ersetzt werden würden. Es sei jedoch nicht festgelegt, wie die Erstattung der Aufwendungen zu erfolgen habe. Die von der bFP gewählte Vorgehensweise sei vom Regelungszweck des Expatriate-Erlasses geradezu vorbildlich gedeckt. Den betroffenen Dienstnehmern, die in der Regel nur kurzfristig in Österreich tätig seien, solle die Berücksichtigung von Kosten der doppelten Haushaltsführung erspart werden. Zudem sei gerade durch die von der bFP gewählte Vorgangsweise sichergestellt, dass es sich bei den von der bFP erstatteten Aufwendungen tatsächlich um Kosten der doppelten Haushaltsführung handle. Die von der Abgabenbehörde für zulässig erachtete Konstellation (Zahlung der Mietkosten durch den Dienstnehmer und Refundierung durch den Dienstgeber) sei im Gegensatz zur Zahlungsvariante der bFP (Zahlung durch den Dienstgeber und Belastung an den Dienstnehmer im Zuge der Lohnverrechnung) mit

einem deutlich höheren Betrugsrisiko verbunden. Außerdem lasse der Expatriate-Erlass auch die Berücksichtigung von Pauschalbeträgen nach § 34 EStG 1988 für Ausbildungskosten von Kinder zu, woraus abzuleiten sei, dass es nicht darauf ankommen könne, wer wem die Kosten zahle und ob diese zusätzlich zu oder aus einem vereinbarten Bruttogehalt getragen würden. Es müsse ausreichen, dass die Kosten tatsächlich angefallen seien und vom Dienstgeber entsprechende Nachweise vorlägen. Ferner sei in den LStR geregelt, dass bei Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung dies dem Finanzamt zu Beginn eines jeden Kalenderjahres bzw im Zeitpunkt der erstmaligen Inanspruchnahme dieser Regelung schriftlich mitzuteilen sei. Auch dieser Verpflichtung sei die bFP nachgekommen. Die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung sei dem Finanzamt schriftlich mitgeteilt worden.

Weiters sei die bFP aufgrund des § 7b Abs 1 AVRAG verpflichtet gewesen, die nach Kollektivvertrag vorgesehenen Sonderzahlungen monatlich aliquot auszubezahlen. Diese Sonderzahlungen seien von der bFP in der Lohnverrechnung des Jahres 2015 nach den gesetzlichen Bestimmungen zum Tarif versteuert worden. Im Zuge der GPLA-Prüfung habe die bFP unter Berufung auf die EU-Grundfreiheiten den Antrag gestellt, diese Sonderzahlungen nach § 67 EStG 1988 begünstigt zu besteuern und die daraus resultierende Lohnsteuerdifferenz mit Festsetzungsbescheid gutzuschreiben. Die Abgabenbehörde habe diesem Antrag nicht stattgegeben. Nach Ansicht der bFP sei jedoch die Anwendung des Tarifsatzes aufgrund der gesetzlich zwingend geänderten Auszahlungsmodalitäten für Sonderzahlungen unionsrechtswidrig, weshalb die Gutschrift im Wege der Festsetzung der zu viel einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer beantragt werde. § 7b Abs 1 AVRAG iVm § 67 Abs 10 EStG 1988 beschränke aufgrund einer wirtschaftlichen und steuerlichen Schlechterstellung die Niederlassungs- bzw Dienstleistungsfreiheit, ohne dass es hierfür sachlich gerechtfertigte Gründe gäbe.

Es werde daher beantragt, die Haftungsbescheide abzuändern. Konkret sei der Haftungsbescheid 2014 mit € 10.946,- festzusetzen. Der Haftungsbescheid 2015 sei dahingehend abzuändern, dass neben dem Beschwerdepunkt der doppelten Haushaltsführung auch die Änderungen hinsichtlich der beantragten begünstigten Besteuerung der ausbezahlten Sonderzahlungen zu berücksichtigen seien und sich somit ein Guthaben von € 192.948,82 ergebe. Schließlich werde auch beantragt, die Säumniszuschläge herabzusetzen, zumal die bFP aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht kein grobes Verschulden vorwerfbar sei. Weiters werde eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.7.2018 wurde die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide 2014 und 2015 als unbegründet abgewiesen und unter Zitierung von höchstgerichtlicher Judikatur und einschlägiger Literatur ausgeführt, dass die Wiederaufnahmegründe einerseits in der unrichtigen Abrechnung der sonstigen Bezüge und in der unrichtigen Anwendung der Expatriate-Regelung lägen. Allein aufgrund der Mitteilung der

bFP, der Dienstgeber entrichte die Mietkosten direkt an den jeweiligen Vermieter, sei für die Abgabenbehörde nicht erkennbar gewesen, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Expatriate-Regelung vorlägen. Nach den LStR könne eine Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung bereits durch den Arbeitgeber erfolgen, wenn diese Aufwendungen vom Arbeitgeber ersetzt werden würden. Ferner unterlägen diese Aufwendungen als steuerpflichtiger Lohn der Sozialversicherung, der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag, dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie der Kommunalsteuer. Anhand eines Beispiels von *Kunesch* in PV-Info 10/2008, 42 werde deutlich, dass der Ersatz der Kosten für eine Dienstwohnung durch den Arbeitgeber zusätzlich zum Lohn als Bruttolohn anzusetzen sei. Der Lohn sei daher um einen Sachbezug zu erhöhen. In einem weiteren Schritt könne der Arbeitgeber dann in der Lohnverrechnung einen Freibetrag berücksichtigen. Schließlich seien die laufend monatlich ausbezahlten sonstigen Bezüge nicht begünstigt und somit nach dem Tarif zu besteuern.

Mit rechtzeitig eingebrachtem Schriftsatz vom 27.8.2018 beantragte die steuerliche Vertreterin der bFP die Vorlage der Beschwerde hinsichtlich der Haftungsbescheide 2014 und 2015 an das Bundesfinanzgericht.

Die Beschwerde wurde am 13.9.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung am 19.9.2024 wiederholten die Verfahrensparteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Die Amtspartei wies darauf hin, dass die vom prüfenden Organ vorgenommene Berechnung der Nachforderung für das Jahr 2014 iHv € 76.258,98 unrichtig sei; richtig seien vielmehr € 82.919,59. In weiterer Folge zog der steuerliche Vertreter der Bf die Beschwerde betreffend das Jahr 2014 zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine britische Reiseveranstalterin (Tour operator activities) in der Rechtsform einer private company limited by shares mit Sitz in ***Großbritannien*** (gov.uk).

Die Bf bot im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Pauschalreisen nach Österreich an. Dabei mietete die Bf vor allem in Tirol, Vorarlberg und Salzburg Chalets oder auch Hotelzimmer an und vermietete diese ausschließlich an britische Touristen weiter.

Die Gäste sowohl in den Chalets als auch in den Hotels wurden von Mitarbeitern der Bf betreut. Die Mitarbeiter waren in Großbritannien ansässig und wurden von der Bf nach Österreich entsandt, um hier saisonal zu arbeiten.

Die bFP hat für die entsandten Mitarbeiter arbeitsplatznahe Unterkünfte angemietet. Dafür wurden Apartments oder auch Zimmer in den jeweiligen Chalets den Mitarbeitern zur Verfügung gestellt.

Die Mitarbeiter der bFP erhielten einen individuell vereinbarten Basislohn. Für die Unterkunft verlangte die bFP von den Mitarbeitern einen Kostenbeitrag. Dieser Kostenbeitrag wurde direkt vom Lohn einbehalten. Bei der Lohnverrechnung berücksichtigte die bFP diese Beiträge als Werbungskosten und reduzierte dadurch die Lohnsteuerbemessungsgrundlage.

Die Lohnsteuerrichtlinien in der damaligen Fassung (gültig bis 31.12.2015) sahen bestimmte Regelungen zur vereinfachten steuerlichen Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen von Expatriates vor.

Rz 1038b sah vor, dass diese Vereinfachungsmaßnahme eine Berücksichtigung von Aufwendungen bereits durch den Arbeitgeber ermöglicht, wenn diese Aufwendungen vom Arbeitgeber ersetzt werden.

Rz 1038e bestimmte, dass die Kosten der Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Rz 1038i sah vor, dass die Inanspruchnahme der besonderen Regelungen für Expatriates nur dann zulässig ist, wenn dem Finanzamt der Betriebsstätte zu Beginn des Beschäftigungsverhältnisses und in der Folge zu Beginn jeden Kalenderjahres bzw. zum Zeitpunkt der erstmaligen Inanspruchnahme dieser Regelungen eine schriftliche Mitteilung, für welche Dienstnehmer diese Regelung in Anspruch genommen wird, übermittelt wird.

Mit Schriftsatz vom 15.3.2015, eingebracht beim ***FA*** am 14.4.2015, teilte die steuerliche Vertreterin der bFP mit, dass in der Lohnverrechnung der bFP von der Vereinfachungsmaßnahme für Expatriates im Sinne der LStR Rz 1038i Gebrauch gemacht wird. Konkret wurde ausgeführt, dass *„für sämtliche Expatriates im Sinne der LStR Rz 1038a (entsandte Dienstnehmer ohne langfristigen Wohnsitz in Österreich) die Vereinfachungsmaßnahme betreffend die direkte Berücksichtigung von Werbungskosten (in der Lohnverrechnung), die vom Dienstnehmer zu tragen sind, angewandt wird. [...] Da die Dienstnehmer ihren Wohnsitz laut Auskunft des Dienstgebers in Großbritannien beibehalten, liegen bei den Wohnkosten für ihren beruflich bedingten inländischen Zweitwohnsitz für die Dauer der Saisonbeschäftigung abzugsfähige Werbungskosten auf Grund doppelter Haushaltsführung vor. Der Dienstgeber entrichtet die Mietkosten direkt an den jeweiligen Vermieter.“* [...]

Mit Bericht vom 17.11.2017 des ***FA*** wurde ausgeführt, dass *„die Mitarbeiter von ihrem Arbeitgeber aus Großbritannien saisonal nach Österreich zur Dienstverrichtung entsendet werden. Im Rahmen dieser Tätigkeit (Gastgewerbe) wird den Dienstnehmern seitens des*

Arbeitgebers eine arbeitsplatznahe Unterkunft gegen einen Kostenbeitrag zur Verfügung gestellt. Der Dienstgeber berücksichtigt diese Kostenbeiträge als Werbungskosten und vermindert die Lohnsteuerbemessungsgrundlage (vorweggenommene Arbeitnehmerveranlagung).

Die Dienstnehmer erhalten neben den laufenden Bezügen auch die kollektivvertraglich zustehenden aliquoten Sonderzahlungsentgelte monatlich ausbezahlt. Entsprechend den gesetzlichen Vorgaben des Lohn- und Sozialdumping-Gesetzes sind diese Sonderzahlungen laufend auszuzahlen. Auswirkung: Die monatliche Auszahlung der Sonderzahlungen führt dazu, dass diese Sonderzahlung ihren steuerlichen Charakter als begünstigte Sonderzahlungen verlieren und nach Tarif abzurechnen sind.“

Hinsichtlich der rechtlichen Würdigung wurde ausgeführt, dass „der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten (§ 78 EStG) und an das Finanzamt zeitgerecht abzuführen hat. Im Rahmen der Lohnabrechnung hat der Arbeitgeber die Möglichkeit bzw. Verpflichtung besondere Verhältnisse (§ 62 EStG) bereits bei der laufenden monatlichen Abrechnung zu berücksichtigen. Welche Werbungskosten von der Möglichkeit des sofortigen Abzuges umfasst sind, wird taxativ aufgezählt. Andere Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG (zB Kosten der doppelten Haushaltsführung) dürfen jedoch nicht bei der Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage durch den Arbeitgeber bereits berücksichtigt werden. Die Lohnsteuerbemessungsgrundlage war daher entsprechend zu korrigieren und die Lohnsteuer neu zu ermitteln [...].

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 8.11.2017 wird ergänzend ausgeführt, dass „der Sachverhalt von der Finanzbehörde als geklärt gilt. Die Abrechnungsmethode wird nach umfangreicher Abklärung und Diskussion der Argumente mit dem steuerlichen Vertreter sowie Abstimmung der strittigen Rechtsfrage (Anwendbarkeit der LStR Rz 1038a) mit dem Fachbereich Lohnsteuer als unzulässig angesehen und es erfolgt daher eine Nachversteuerung der Kostenbeiträge. Die Berechnung ist den beiliegenden Blättern zu entnehmen. Der steuerliche Vertreter hat wie in den LStR Rz 1038i vorgesehen, die Anwendung des Expatriate-Erlasses dem Finanzamt schriftlich für die betroffenen Dienstnehmer offengelegt, sowie die berücksichtigten Freibeträge in den Jahreslohnzettel ordnungsgemäß gemeldet“.

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung war eine Tabelle beigefügt, in der die namentlich genannten Mitarbeiter mit den jeweiligen Bemessungsgrundlagen und den für jeden Mitarbeiter durchgeführten Nachberechnungen aufgeführt waren.

Die angefochtenen Haftungsbescheide verwiesen in ihrer Begründung auf den Bericht vom 17.11.2017 sowie „allenfalls“ auf die Niederschrift der Schlussbesprechung.

Die sonstigen Bezüge (Urlaubs- und Weihnachtsgeld) wurden von der bfP ab 2015 monatlich aliquot ausbezahlt und nach dem Tarif besteuert. Die steuerliche Vertreterin begehrte im Rahmen der Prüfung, die begünstigte Besteuerung. Eine Nachversteuerung im Zuge der Betriebsprüfung der so ausbezahlten sonstigen Bezüge erfolgte nicht bzw führte zu keinen steuerlichen Auswirkungen.

Bis Oktober 2014 wurde aufgrund der rechtlichen Einschätzung der bfp, dass keine Lohnsteuer im Inland abzuführen sei, keine Lohnsteuer abgeführt. Erst mit Beginn der Wintersaison 2014/15 erfolgte eine Umstellung und ab November 2014 wurde die Lohnsteuer einbehalten und die beschriebene Lohnverrechnung durchgeführt.

Die bfp begründete im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in Österreich eine Lohnsteuerbetriebsstätte iSd § 81 EStG 1988.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich zweifelsfrei aus den vorliegenden Urkunden. An der Echtheit und Richtigkeit hat der erkennende Senat keine Bedenken.

Im Übrigen ist der Sachverhalt zwischen den Verfahrensparteien unstrittig, weshalb sich der Senat bedenkenlos dieser Ansicht anschließen kann. Auch wurden von den Verfahrensparteien im Rahmen der Durchführung der mündlichen Verhandlung keine Einwendungen gegen den Sachverhaltsvortrag erhoben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Gegenstandsloserklärung Beschwerde 2014)

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid 2014 wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Die Beschwerde war daher gem § 256 Abs 3 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Stattgabe Beschwerde 2015)

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

§ 201 Abs 1 BAO lautet:

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.

Gemäß § 201 Abs 2 BAO kann die Festsetzung erfolgen, [...]

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, [...]

Gemäß § 202 Abs 2 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

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

Zunächst ist festzuhalten, dass sich die Abgabenbehörde bei der bescheidmäßigen Festsetzung unzweifelhaft auf § 201 Abs 2 Z 3 zweiter Halbsatz BAO (sinngemäße Anwendung des § 303 BAO) gestützt hat. Dies ergibt sich eindeutig aus dem Bericht über die Außenprüfung, der zugleich die Bescheidebegründung darstellt, in dem ausgeführt wird, dass die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO vorlagen, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien.

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030). Gleiches gilt für Bescheide im Sinne des § 201 Abs 2 Z 3 BAO (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058) und entsprechende Bescheide nach § 202 BAO.

Entscheidend ist daher im Fall einer amtswegigen (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (VwGH 19. 10. 2016, Ra 2014/15/0058). Bedeutsam ist in

dem Zusammenhang, dass das Finanzamt seiner erstmaligen Abgabefestsetzung auch klar erkennbar einen bestimmten Tatsachenkomplex zu Grunde gelegt hat (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 201 Tz 23).

Die Abgabenbehörde hat im Bericht über die Außenprüfung und damit in der Bescheidbegründung dargelegt, dass die bFP ihre Mitarbeiter saisonal zur Dienstverrichtung nach Österreich entsendet. Dabei werden Kostenbeiträge für Wohnkosten in der Lohnverrechnung als Werbungskosten berücksichtigt, wodurch die Lohnsteuerbemessungsgrundlage der bFP verringert wird. Dass die Abgabenbehörde gerade diesen Tatsachenkomplex als neu hervorgekommen ansieht, wird auch durch die rechtliche Beurteilung der Abgabenbehörde im Bericht deutlich, wonach die Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht bereits vom Arbeitgeber bei der Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden dürften.

Wie festgestellt, hat die bFP im April 2015 dem Finanzamt mitgeteilt, dass in der Lohnverrechnung der bFP von der Vereinfachungsmaßnahme für Expatriates im Sinne der LStR Rz 1038i Gebrauch gemacht werde. Konkret wurde dargelegt, dass für sämtliche Expatriates im Sinne der LStR Rz 1038a (entsandte Dienstnehmer ohne langfristigen Wohnsitz in Österreich) die Vereinfachungsmaßnahme betreffend die *„direkte Berücksichtigung von Werbungskosten (in der Lohnverrechnung), die vom Dienstnehmer zu tragen sind, angewandt werde. [...] Da die Dienstnehmer ihren Wohnsitz laut Auskunft des Dienstgebers in Großbritannien beibehalten, liegen bei den Wohnkosten für ihren beruflich bedingten inländischen Zweitwohnsitz für die Dauer der Saisonbeschäftigung abzugsfähige Werbungskosten auf Grund doppelter Haushaltsführung vor.“*

Es ist zunächst festzustellen, dass der im Bericht dargestellte Sachverhalt exakt dem entspricht, der der Abgabenbehörde bereits im April 2015 mitgeteilt wurde. Dieser Sachverhalt war der Behörde somit bereits durch die Offenlegung der bFP bekannt und kann hinsichtlich des Jahres 2015 daher keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, da es sich nicht um neu hervorgekommene Tatsachen handelt.

Die angefochtenen Haftungsbescheide verweisen nicht nur auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17.11.2017, sondern *„allenfalls“* auch auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung. Grundsätzlich ist es zulässig, auf einen Bericht oder eine Niederschrift zu verweisen. Dabei muss jedoch klar und nachvollziehbar aus dem verwiesenen Dokument hervorgehen, auf welche Wiederaufnahmegründe sich die Abgabenbehörde stützt (VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme ist auf Festsetzungen gem § 201 Abs 2 Z 3 BAO anwendbar (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 201 Tz 22).

Die Formulierung *„allenfalls“* könne die Begründung aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung entnommen werden, lässt nicht eindeutig erkennen, dass das Finanzamt

sich explizit auf die dort ausgeführten Sachverhaltsmomente gestützt hat. Stattdessen deutet die Wortwahl „*allenfalls*“ eher darauf hin, dass die Niederschrift nur im unwahrscheinlichen Fall herangezogen werden soll, wenn der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung nicht klar genug darlegen sollte, auf welche Grundlagen die Abgabenbehörde ihre Begründung stützt. Es sollte aber nicht so lange nach einer geeigneten Grundlage bzw Begründung gesucht werden, bis man fündig wird. Nach *Ellinger/Sutter/Urtz* darf das Auffinden der Begründung für die Wiederaufnahme keinem „Suchbildrätsel“ gleichen.

Ungeachtet dieser Erwägungen wird in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass „*der Sachverhalt von der Finanzbehörde als geklärt gilt*“. Aus diesem Umstand ist gerade nicht ersichtlich, welche bzw ob überhaupt Tatsachen neu hervorgekommen sein sollen.

Weiters wird in der Niederschrift ausgeführt, dass „*die Abrechnungsmethode sowie die Abstimmung der strittigen Rechtsfrage (Anwendbarkeit der LStR Rz 1038a) mit dem Fachbereich Lohnsteuer als unzulässig angesehen wird, was zu einer Nachversteuerung der Kostenbeiträge führt*“.

In diesem Zusammenhang ist zunächst festzuhalten, dass die „Vereinfachungsmaßnahme für Expatriates“ nur in den Lohnsteuerrichtlinien (bis 31.12.2015) festgeschrieben war. Bei den Lohnsteuerrichtlinien handelt es sich - wie in dem zu den Richtlinien ergangenen Begleitschreiben des Bundesministeriums für Finanzen ausdrücklich festgehalten - lediglich um einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Damit handelt es sich bei diesen Richtlinien um keine Akte, die einen normativen Inhalt aufweisen (VwGH 31.01.2018, Ra 2017/15/0038, unter Hinweis auf VfGH 28.06.2017, V 4/2017).

Darüber hinaus fanden diese Ausführungen in den Richtlinien keine gesetzliche Deckung. Erst mit der Ausweitung der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen auf Expatriates (BGBl. I Nr. 118/2015) war die Berücksichtigung von Pauschalbeträgen bereits im Rahmen der Lohnverrechnung aufgrund der Verordnungsermächtigung gemäß § 17 Abs 6 EStG 1988 gesetzlich gedeckt. Die Verordnung war erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2015 enden, anzuwenden.

Nach der höchstgerichtlichen Judikatur liegt kein Neuhervorkommen vor, wenn der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon im ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach der Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (VwGH 22.03.2006, 2002/13/0029; VwGH 18.01.1996, 94/13/0067; VwGH 31.05.2011, 2009/15/0135; VwGH 19.09.2013, 2011/15/0157).

Bei der Prüfung, inwieweit neu hervorgekommene Tatsachen zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen können, hat sich die belangte Behörde daher jedenfalls an der objektiven Rechtslage zu orientieren. An frühere oder im Zeitpunkt ihrer Entscheidung aktuelle Rechtsmeinungen der Verwaltung - im Besonderen auch in der Form von Erlässen - ist sie dabei nicht gebunden (VwGH 04.06.2009, 2004/13/0083).

Im April 2015 wurde der Abgabenbehörde von der bFP offengelegt, dass die Wohnkosten ihrer Mitarbeiter direkt in der Lohnverrechnung als Werbungskosten berücksichtigt wurden. Dieser Sachverhalt war damit der Behörde bereits so vollständig bekannt und ausreichend, um zu beurteilen, dass die bFP nicht gesetzeskonform gehandelt hatte. Ob die von der bFP gewählte Abrechnungsmethoden bzw die im Sachverhalt beschriebene Lohnverrechnung im Einklang mit dem „Expatriate-Erlass“ standen – der, wie erläutert, keine gesetzliche Grundlage hatte – und ob diese Abrechnungsmethode erst im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist, spielt dabei keine Rolle. Die Abgabenbehörde sowie das Bundesfinanzgericht haben sich bei ihrer rechtlichen Beurteilung an der objektiven Rechtslage zu orientieren. Ein Erlass ist daher unbeachtlich, insbesondere wenn er auf keiner gesetzlichen Grundlage beruht. Bei richtiger rechtlicher Subsumtion unter Heranziehung des objektiven Rechts (unter Außerachtlassung der Erlassbestimmung) hätte die Abgabenbehörde bereits im Zeitpunkt der Offenlegung zur richtigen Entscheidung gelangen können, zumal ihr alle rechtserheblichen Tatsachen bekannt waren.

Liegt der vom Finanzamt angenommen Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos aufheben (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030). Gleiches gilt für Bescheide im Sinne des § 201 Abs 2 Z 3 BAO (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058) und entsprechende Bescheide nach § 202 BAO.

Insofern war der Haftungsbescheid 2015, zumal er sich auf keine tauglichen Wiederaufnahmegründe gestützt hat, insgesamt ersatzlos aufzuheben.

Ergänzend ist noch darauf hinzuweisen, dass die Feststellung „die Mitarbeiter erhalten ihre kollektivvertraglich zustehenden sonstigen Bezüge monatlich aliquot ausbezahlt und seien diese daher nach dem Tarif zu besteuern“ als Wiederaufnahmegrund nicht tauglich ist, zumal die bFP dies im Jahr 2015 genau so gehandhabt hat.

Auf die weiteren zu diesem Punkt in der Beschwerde vorgebrachten Argumente, war daher nicht weiter einzugehen, da der Haftungsbescheid 2015 bereits aus anderen Gründen aufzuheben war.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Gegenstandsloserklärung einer Beschwerde nach deren Zurücknahme hinsichtlich des Kalenderjahres 2014 ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Für das Jahr 2015 folgte das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Innsbruck, am 20. September 2024