

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kapferer Frei und Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Wilhelm-Greil-Straße 15, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 9. Februar 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. Oktober 2017 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2013, 2014 und 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I.

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für das Jahr 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

2. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2014 und 2015 wird stattgegeben.

Die Bescheide betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2014 und 2015 werden aufgehoben.

II.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche 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 9.10.2017 ersichtlichen Feststellungen getroffen worden.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ am 9.10.2017 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 ***Tirol*** Chalets anmiete und diese in weiterer Folge an britische Urlaubsgäste weitervermiete. Die angebotenen Dienstleistungen seien 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 in 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 auszusahlen, 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 Abgabenspruches 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 Lohnsteuerrichtlinien 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.

Schließlich seien auch 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 7.9.2018 wurde die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide 2013, 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 Lohnsteuerrichtlinien 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 Schriftsatz vom 4.10.2018 beantragte die steuerliche Vertreterin der bFP die Vorlage der Beschwerde hinsichtlich der Haftungsbescheide 2013, 2014 und 2015 an das Bundesfinanzgericht.

Die Beschwerde wurde am 25.10.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe vom 7.10.2024 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat zurückgezogen und in weiterer Folge das Finanzamt von diesem Umstand in Kenntnis gesetzt und ihm unter Setzung einer Frist von 14 Tagen die Möglichkeit eingeräumt, ein ergänzendes Vorbringen zu erstatten.

Mit Stellungnahme vom 23.10.2024 brachte das Finanzamt im Lichte eines bereits vom Bundesfinanzgericht entschiedenen Beschwerdefalles mit ähnlichem Sachverhalt (BFG 20.9.2024, RV/3100671/2018) zusammengefasst vor, dass die Inanspruchnahme der Expatriate-Regelung nur zulässig gewesen sei, wenn dem Finanzamt zu Beginn des Dienstverhältnisses schriftlich mitgeteilt werde, für welche Dienstnehmer die Regelung in Anspruch genommen werde. Diese Mitteilungen seien im Beschwerdefall stets verspätet, meist erst ca. 2 Monate nach Beginn der Saison, erfolgt. Weiters gäbe es keine Berechnungen oder Darstellungen, wie genau die Vereinfachungsmaßnahme angewendet wurde. Für Arbeitnehmer, die erst nach den betreffenden Mitteilungen eine Beschäftigung bei der bFP aufgenommen hätten, seien keine weiteren Mitteilungen erstattet worden und dies sei der Finanzverwaltung somit auch nicht bekannt gewesen. Schließlich sei in den Mitteilungen lediglich darauf hingewiesen worden, dass die Wohnkosten der Dienstnehmer direkt in der Lohnverrechnung als Werbungskosten berücksichtigt würden. Wie dies in der Lohnverrechnung umgesetzt wurde, sei nicht offengelegt worden und der Abgabenbehörde auch nicht bekannt gewesen. Für die Abgabenbehörde sei daher nicht erkennbar gewesen, dass die Vorgangsweise der bFP nicht den Lohnsteuerrichtlinien bzw. den gesetzlichen Bestimmungen entsprochen habe. Aus den Sachverhaltsfeststellungen im Bericht gehe eindeutig hervor, auf welchen Tatsachenkomplex sich die Behörde gestützt habe. Einer weiteren Begründung in der Niederschrift hätte es daher gar nicht bedurft. Auch der Tatsachenkomplex, auf den die Behörde ihre Wiederaufnahmegründe stützte, sei für die bFP klar und eindeutig erkennbar gewesen, da auch in der Beschwerde ausschließlich Ausführungen zu diesem Tatsachenkomplex gemacht worden seien.

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 *****UK***** (gov.uk).

Die Bf bot im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Pauschalreisen nach Österreich an. Dabei mietete die Bf in *****Tirol***** Chalets an und vermietete diese an britische Touristen weiter.

Die Gäste 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 den im verfahrensgegenständlichen Zeitraum anzuwendenden Fassungen (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 27.12.2013, eingebracht am 2.1.2014, 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 nahezu gleichlautendem Schriftsatz vom 13.1.2015 teilte die steuerliche Vertreterin der bfP den mit 27.12.2013 dargestellten Sachverhalt erneut mit. Den Eingaben war jeweils eine Liste der betroffenen Arbeitnehmer der bfP mit Adresse und Sozialversicherungsnummer beigelegt.

Mit Bericht vom 9.10.2017 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).

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 28.9.2017 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“.

Weder im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9.10.2017 noch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.9.2017 wurden Feststellungen betreffend die monatliche Auszahlung von sonstigen Bezüge getroffen.

Die angefochtenen Haftungsbescheide verwiesen in ihrer Begründung auf den Bericht vom 9.10.2017 und „*allenfalls*“ auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Die sonstigen Bezüge (Urlaubs- und Weihnachtsgeld) wurden von der bFP ab 2015 monatlich aliquot ausbezahlt und nach dem Tarif besteuert.

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 das Gericht keine Bedenken.

Im Übrigen ist der Sachverhalt zwischen den Verfahrensparteien unstrittig, weshalb sich Bundesfinanzgericht bedenkenlos dieser Ansicht anschließen kann.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

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. Außerdem wird in der Beschwerdeentscheidung sowie in der Stellungnahme vom 23.10.2024 auf Wiederaufnahmegründe Bezug genommen.

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 am 2.1.2014 sowie mit Schriftsatz vom 13.1.2015 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 am 2.1.2014 sowie im Jänner 2015 mitgeteilt wurde. Dieser Sachverhalt war der Behörde somit bereits durch die Offenlegung der bFP bekannt und kann hinsichtlich der Jahre 2014 und 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, 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 31.12.2015 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 Jänner 2014 sowie im Jänner 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 waren die Haftungsbescheide 2014 und 2015, zumal sie sich auf keine tauglichen Wiederaufnahmegründe gestützt haben, ersatzlos aufzuheben.

Auf das weitere Beschwerdevorbringen zum Punkt „Abrechnung der sonstigen Bezüge“ war daher nicht weiter einzugehen, da der Haftungsbescheid 2015 bereits aus den angeführten Gründen aufzuheben war.

Hinsichtlich des Jahres 2013 war der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Selbstmessung noch nicht bekannt – die Offenlegung erfolgte erstmals im Jänner 2014 – dass die bFP Wohnkosten

ihrer Mitarbeiter direkt in der Lohnverrechnung als Werbungskosten berücksichtigt. Insofern kann für das Jahr 2013 diese in der Begründung des Haftungsbescheides 2013 angeführte Tatsache als Wiederaufnahmegrund herangezogen werden. Bei der Prüfung, ob eine Wiederaufnahme eines Verfahrens zu verfügen ist, ist zunächst zu prüfen, ob ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliegt. Ist dies der Fall, so ist in einem zweiten Schritt eine Ermessensübung vorzunehmen.

Die Entscheidung über eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO (wie auch über Festsetzungen nach § 201 Abs 2 BAO) liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Der Zweck einer Wiederaufnahme von Amts wegen besteht darin, eine erneute Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn bedeutende Umstände neu hervorkommen, um so letztlich ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen (VfGH 06.12.1990, B 783/89). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat die Rechtsrichtigkeit grundsätzlich Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit (VwGH 28.05.1997, 94/13/0032).

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sind hierbei die berechtigten Interessen der Partei zu verstehen, unter dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben (VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Bei der Ausübung des Ermessens sind nicht nur die Rechtsrichtigkeit, sondern auch die Bedeutung der steuerlichen Auswirkungen (insbesondere deren Geringfügigkeit) und der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem dann relevant, wenn falsche Rechtsauskünfte erteilt wurden (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049). Eine solche Rechtsauskunft wurde der bFP jedoch nicht erteilt. Dennoch ist auch das Vertrauen auf in Erlässen vertretene Rechtsauffassungen ein wichtiger Umstand bei der Ermessensübung (VwGH 04.06.2009, 2004/13/0083).

Zwar hatte die bFP berechtigtes Vertrauen in den Expatriate-Erlass, doch kann dieses Vertrauen nur dann gerechtfertigt sein, wenn der Erlass korrekt und vollständig angewendet wird. Der Erlass verlangte beispielsweise, dass die Inanspruchnahme der Regelungen der Abgabenbehörde vorab mitzuteilen war, was die bFP für das Jahr 2013 nicht tat. Ebenso konnten laut LStR Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung bereits direkt in der Lohnverrechnung berücksichtigt werden, sofern diese Kosten vom Arbeitgeber ersetzt werden. Unabhängig von der genauen Auslegung dieses Satzes verlangt der Wortlaut eine tatsächliche Ersetzung, die jedoch nicht stattgefunden hat. Wenn die Wohnkosten direkt vom Lohn des Arbeitnehmers abgezogen werden, kann dies nicht als Ersetzung durch den Arbeitgeber angesehen werden.

Das Argument der bFP, dass nach § 3 Z 2 lit b der Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung gemäß § 236 BAO Unbilligkeit vorliege, wenn die Geltendmachung des

Abgabenanspruchs im Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet veröffentlicht wurden, überzeugt aus den genannten Gründen nicht. Es ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der Expatriate-Erlass auf keiner gesetzlichen Grundlage beruhte und daher kein Recht auslegte. Das Bundesfinanzgericht ist ausschließlich an normatives Recht gebunden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) Vorrang vor jedem anderen Grundsatz (VwGH 03.11.2005, 2003/15/0136).

Auch die steuerlichen Auswirkungen sind nicht als geringfügig zu betrachten. In diesem Fall war daher das Prinzip der Rechtsrichtigkeit höher zu bewerten als das Prinzip der Rechtsbeständigkeit. Der Vollständigkeit halber wird noch angemerkt, dass dem Bundesfinanzgericht in Ermessensfragen volle Kognitionsbefugnis eingeräumt wird (VwGH 2.12.2020, Ra 2020/13/0095).

Hinsichtlich der sich nun stellenden materiell-rechtlichen Frage für das Jahr 2013 ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der Expatriate Erlass auf keiner gesetzlichen Grundlage beruhte.

Gemäß § 62 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 53/2013) waren beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifs abzuziehen:

1. Der Pauschbetrag für Werbungskosten (§ 16 Abs. 3),
2. der Pauschbetrag für Sonderausgaben (§ 18 Abs. 2),
3. Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind, und vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen,
4. vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind,
5. der entrichtete Wohnbauförderungsbeitrag im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 5, soweit er nicht auf Bezüge entfällt, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind,
6. der sich gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 ergebende Pauschbetrag und Kosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. i letzter Satz,
7. die Erstattung (Rückzahlung) von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 zweiter Satz,
8. Freibeträge auf Grund eines Freibetragsbescheides (§ 63),
9. der Freibetrag gemäß § 104,

10. Freibeträge gemäß §§ 35 und 105 von jenem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, wenn eine diesbezügliche Bescheinigung vorgelegt wurde. Hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, sind die Freibeträge gemäß § 35 für den (Ehe-)Partner nur zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige erklärt, dass die Voraussetzungen im Sinne des § 35 Abs. 1 dritter Teilstrich vorliegen. Bei mehreren Pensions- oder Ruhegenussbezügen darf die Bescheinigung nur einer auszahlenden Stelle vorgelegt werden.

Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung waren nicht bereits in der Lohnverrechnung zu berücksichtigen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Vielmehr folgte das Erkenntnis der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Ferner kommt einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage der Rechtmäßigkeit einer auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmenden Ermessensübung kommt folglich in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung zu (VwGH 27.3.2019, Ra 2018/12/0022).

Innsbruck, am 23. Oktober 2024