



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., geb. XX.XX.XXXX, B. whft., vom 21. Februar 2006, eingebracht am 28.2.1006 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 26. März 2004 und gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 5. Juli 2005 des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach 2003 entschieden:

### S p r u c h :

**Die Berufungsvorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2003 und 2004 vom 14. Mai 2006 wird ersatzlos aufgehoben und die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 als verspätet zurückgewiesen.**

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw. genannt) war in den Jahren 2003 und 2004 als Verpackungsmeister und Produktionsleiter-Stellvertreter bei einem Tiefkühlprodukte herstellenden Unternehmen angestellt. Zudem übte er im Unternehmen die Funktion eines Betriebsrates aus.

Bei seiner Tätigkeit bezog er einerseits einen steuerfreien Zuschlag für Nachtarbeit gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sowie eine Tiefkühlzulage, die pro Arbeitstag in Höhe von ATS 132,-- (9,60 €) gebührte. Während vor der Zusammenlegung des Unternehmens mit einem anderen Standort auch die Tiefkühlzulage als steuerfrei gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 behandelt wurde, nahm der Arbeitgeber seither von der Tiefkühlzulage – wie vom laufenden Bezug – den Lohnsteuerabzug vor.

Seitens der Unternehmensleitung wurde dazu die Auffassung vertreten, dass keine hinreichend klare Betriebsvereinbarung im Sinne einer lohngestaltenden Vorschrift vorliege, die Tiefkühlzulage auch Angestellten bezahlt werde, wenn sie sich mehr als 2,5 Stunden pro Tag im Kühlhaus aufhielten. Es würden keine Aufzeichnungen über die tatsächliche Aufenthaltsdauer der Arbeitnehmer im Kühlbereich geführt und gerade im Falle des Bw. sei eindeutig, dass er sich pro Arbeitstag nicht überwiegend im Kühlhaus aufhalte. Die Voraussetzung für eine steuerfreie Behandlung dieser Tiefkühlzulage in der Form, wie sie im Unternehmen ausgezahlt werde, sei daher nach Ansicht der Geschäftsführung nicht gegeben.

Der Bw. habe sich maßgeblich für Verhandlungen zur Neugestaltung der Tiefkühlzulage, damit sie die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfülle (stundenweise Anspruchsberechtigung und Abrechnung) eingesetzt. Diese Gespräche seien jedoch – nach Angaben des Bw. – am Willen der Geschäftsführung – gescheitert.

Der Bw. versuchte im Wege der Arbeitnehmerveranlagung die steuerfreie Behandlung der Tiefkühlzulage zu erreichen. Er legte der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2003 und 2004 einen Rückerstattungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO bei, indem er für das Jahr 2003 von jenem Teil der Tiefkühlzulage (€ 93,51), der auf den Freibetrag von € 360,-- gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 noch offen war, die Steuerfreiheit begehrte. Für das Jahr 2004 wurde der gesamte Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 bereits durch den Nachtarbeitszuschlag ausgeschöpft, sodass die Tiefkühlzulage aus diesem Grunde dem Lohnsteuerabzug unterlag. Dementsprechend wurde bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 kein Betrag einer steuerfrei zu stellenden Tiefkühlzulage ausgewiesen.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 26.3.2004 blieb die begehrte steuerfreie Tiefkühlzulage im Umfang von € 93,51 unberücksichtigt. Der Bescheid enthielt dazu keine ausdrückliche Begründung und auch keine Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen werde. In gleicher Weise wurde der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5.7.2005 erlassen.

Mit Schreiben vom 16.1.2006 teilte das Betriebsstättenfinanzamt auf Grundlage einer Lohnsteuerprüfung dem Wohnsitzfinanzamt ausführlich mit, dass eine allenfalls von einer Zulage gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer im Wege der Veranlagung auszugleichen sei. Weiters wurden – wie schon vorstehend erwähnt – jene Gründe dargelegt, weshalb nach Ansicht des Betriebsstättenfinanzamtes im Falle des Bw. die Tiefkühlzulage in den Jahren 2003 und 2004 nicht die Voraussetzungen der Steuerfreiheit gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 erfüllt habe.

Auf Grundlage dieses Schreibens erteilte das Wohnsitzfinanzamt dem Bw. eine ausführliche ergänzende Bescheidbegründung zum Einkommensteuerbescheid für 2003 und 2004 am 13.2.2006.

In Folge dieser nachträglichen ergänzenden Bescheidbegründung richtete der Bw. an das Finanzamt ein Protestschreiben betreffend die Steuerfreiheit der Tiefkühlzulage, dass von der Abgabenbehörde parteifreundlich als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 26.3.2004 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5.7.2005 gewertet wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.5.2006 wurde das Begehren des Abgabepflichtigen als unbegründet abgewiesen und die Einkommensteuer in der identischen Höhe wie in den angefochtenen Bescheiden festgesetzt. Hierzu erging eine ausführliche Bescheidbegründung, weshalb nach Ansicht des Finanzamtes die Tiefkühlzulage in den Jahren 2003 und 2004 zu Recht vom Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden sei. Hierin wurde insbesondere Folgendes angeführt:

„Die Tiefkühlzulage habe dem Bw., der sich im Angestelltenverhältnis befunden habe, pro Tag in Höhe von ATS 132,-- gebührt. Entsprechend der dargestellten Rechtslage hätte daher eine überwiegende Tätigkeitsdauer im Kühlhaus pro Tag vorliegen müssen und nicht bloß mehr als 2,5 Stunden. Laut vorliegender Arbeitsplatzbeschreibung seien jedoch eine Fülle von Arbeiten außerhalb des Kühlhauses zu erledigen gewesen. Genaue Aufzeichnungen über die tägliche Stundenzahl im Kühlhaus seien nicht vorgelegen. Nach Auskunft des Arbeitgebers sei keine überwiegende Tätigkeit pro Tag im Kühlhaus gegeben gewesen.

Bezüglich des Hinweises, dass in den Vorjahren die Zulage jedoch schon als steuerfrei behandelt worden sei, sei hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung aus einer verfehlten Beurteilung weder aus dem Grundsatz von Treu und Glauben noch aus dem Gleichheitsgrundsatz für die Zukunft eine Anspruch abgeleitet werden könne.“

Der Bw. stellte gegen die Berufungsvorentscheidung fristgerecht einen Vorlageantrag. Mit Vorlagebericht vom 31.5.2006 wurde das Rechtsmittel dem UFS als unabhängige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Ergänzende Beweismittel, die dem Beweiserhebungsergebnis des Finanzamtes entgegneten würden, wurden vom Bw. keine vorgelegt.

Vom UFS wurde der Bw. zur Zustellung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide befragt. Er teilte mit, dass er diese Bescheide seines Wissens nicht verspätet, sondern normal, einige Tage nach dem Ausstellungsdatum erhalten habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Unabhängige Finanzsenat hat Beweis erhoben durch Einsicht in den Arbeitnehmerveranlagungsakt 2003 und 2004 sowie in den Arbeitgeber-Lohnsteuerakt einschließlich der Lohnsteuerprüfberichte.

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Berufungsfrist einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Berufungsfrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt.

Gemäß § 254 Abs. 2 BAO wird durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

Nach § 26 Abs. 2 Zustellgesetz gilt die Zustellung ohne Zustellnachweis als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung vom Amtswegen festzustellen.

Die Rechtsmittelfrist beginnt grundsätzlich mit dem Tag der Bekanntgabe des Bescheides – das ist die Zustellung im Sinne des Zustellgesetzes – zu laufen. Ob eine allfällige (ergänzende) Bescheidebegründung vor oder nach Zustellung des Bescheides erfolgt, ist somit bedeutungslos. Dies gilt in jenen Fällen, in denen der Bescheid keine Ankündigung enthält, dass noch eine (ergänzende) Begründung gesondert ergehen wird. Nur eine ausdrückliche Ankündigung im Bescheid, dass noch eine gesonderte Begründung ergeht, bewirkt eine Hemmung der Berufungsfrist bis die Begründung nachgereicht wurde oder die Mitteilung erfolgt ist, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist (vgl. Ritz<sup>3</sup>, BAO § 245 Tz 8).

Der Begründung eines Bescheides kommt keine normative Kraft zu; eine unrichtige oder fehlende Begründung kann daher einen Bescheid, dessen Spruch rechtmäßig ist, nicht rechtswidrig machen. Die Begründung ist auch kein notwendiges Merkmal für die Rechtswirksamkeit eines Bescheides. Eine mangelhafte oder fehlende Begründung kann aber einen wesentlichen Verfahrensmangel im Sinne des § 42 VwGG bilden.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 enthalten keine Ankündigung gemäß § 245 Abs. 1 BAO, sodass eine Hemmung der Berufungsfrist nicht eingetreten ist, sondern mit Zustellung der Bescheide der Fristenlauf begonnen hat. Der Bw. hat gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 erst nach rund einem Jahr und 11 Monaten und gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 erst nach mehr als 7 Monaten nach Zustellung Berufung erhoben.

Er hat hierzu befragt, keine Gründe einer verspäteten Zustellung angeführt, sodass eine gesetzeskonforme Zustellung im Sinne des § 26 Abs. 2 Zustellgesetz der Entscheidung zu Grunde zu legen war.

Der Bw. selbst hat keinen Antrag auf Mitteilung der den Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Tiefkühlzulage fehlenden Begründung gestellt, sodass auch keine Hemmung der Berufungsfrist gem. § 245 Abs. 2 BAO eingetreten ist.

Die Berufung war daher eindeutig verspätet. Im Hinblick auf die formalrechtliche Entscheidung war die unzulässig ergangene Berufungsvorentscheidung durch ersatzlose Behebung aus dem Rechtsbestand zu nehmen.

Wien, am 18. September 2008