



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Martin König, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Dem Berufungswerber (Bw) wird im Streitjahr ein arbeitgebereigener PKW zur Verfügung gestellt, den er auch für Privatfahrten verwenden darf. Für die Monate Jänner bis September 2009 wird bei der Lohnverrechnung der halbe Sachbezug als Bezug erfasst, für die Monate Oktober bis Dezember 2009 der ganze Sachbezug, was seiner Ansicht zufolge nicht zutreffend ist.

Der Bw beantragt die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung, macht einerseits Kinderbetreuungskosten geltend und beantragt andererseits den halben Sachbezug für die Monate Oktober bis Dezember 2009 als Werbungskosten. Dies deshalb, weil der amtliche Vordruck für die Arbeitnehmerveranlagung eine Korrektur der Bruttobezüge (hier Kürzung um den vom Arbeitgeber zu hoch angesetzten Bruttolohn) durch einen Abgabepflichtigen nicht vorsieht. Der Bw legt eine Ablichtung seines Fahrtenbuches sowie eine Bestätigung seiner Arbeitgebers vor.

Die Amtspartei als für die Arbeitnehmerveranlagung des Bw zuständiges Wohnsitzfinanzamt ersucht das Finanzamt der Betriebsstätte iSd § 81 EStG 1988 um Adaptierung der

Lohnzetteldaten und anschließender Rückmeldung (oder ggf. Begründung einer Abweisung) ersucht.

Die Amtspartei erlässt den Einkommensteuerbescheid vom 7. Mai 2010, mit dem es nur die Kinderbetreuungskosten berücksichtigt. Dieser Bescheid führt zu einer Einkommensteuergutschrift von € 917,30. Zum Sachbezug wird begründet, dass die Berücksichtigung eines solchen als Werbungskosten unzulässig sei und die Korrektur eines Sachbezuges nur durch einen entsprechend korrigierten Lohnzettel erfolgen könne, wofür das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zuständig sei, dem das Ansuchen des Bw übermittelt worden sei. Nach Vorliegen der neuen Lohnzetteldaten werde das Veranlagungsverfahren amtswegig wieder aufgenommen werden.

Das Finanzamt der Betriebsstätte berichtet der Amtspartei, dass „durch die Überprüfung des Lohnzettels durch das hierfür zuständige Finanzamt des Arbeitgebers (FA Wien 1/23) folgender Sachverhalt neu hervorgekommen ist:

„Herr BW ist mit dem PKW insgesamt 2009 8.805 km lt. Fahrtenbuchführung gefahren. Da er dem (Anm. den) PKW offensichtlich größtenteils nur Privat (Anm. privat) nutzt, werden 5.952 km als privat veranlasst ausgewiesen. Wenn man dazu stichprobenweise einige Fahrtstrecken überprüft, ergeben sich lt. Routenplaner (map24) alleine schon nach 8 Fahrtstreckenüberprüfungen km-Differenzen, die zu einer Überschreitung der 6.000 km-Grenze führen. Daher kann nicht nur für die letzten 3 Monate des Kalenderjahres, die der Arbeitgeber von einem vollen Sachbezug ausgegangen ist eine Reduktion der Bruttolohnsumme erfolgen, sondern war für die Monate 1-9/2009 auf einen vollen Sachbezug aufzustocken. In diesem Sinne mußte der Lohnzettel berichtigt werden.“ (Bl. 26)

Im Anschluss an diese Ausführungen sind vier Reisen bzw. acht Fahrten mitsamt den Kilometerdifferenzen angeführt, und zwar jene vom 10.01.2009, vom 4.6.2009, vom 2.7.2009 und vom 30.08.2009. Das Finanzamt der Betriebsstätte schließt seinen Bericht mit den Worten: „Bitte um Übernahme der vorstehenden Ausführungen in die Begründung des Wiederaufnahmebescheids.“

Die Amtspartei verfügt mit Bescheid vom 2. Juni 2010 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2009 gem. § 303 Abs. 4 BAO. Der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid enthält folgende Begründung:

„Durch die Überprüfung des Lohnzettels durch das hierfür zuständige Finanzamt des Arbeitgebers (FA Wien 1/23) ist folgender Sachverhalt neu hervorgekommen:

„Herr XX ist mit dem PKW insgesamt 2009 8.805 km lt. Fahrtenbuchführung gefahren. Da er dem PKW (Anm. den) offensichtlich größtenteils nur Privat (Anm. privat) nutzt, werden 5.952 km

als privat veranlasst ausgewiesen. Wenn man dazu stichprobenweise einige Fahrtstrecken überprüft, ergeben sich lt. Routenplaner (map24) alleine schon nach 8 Fahrtstreckenüberprüfungen km-Differenzen, die zu einer Überschreitung der 6.000 km-Grenze führen. Daher kann nicht nur für die letzten 3 Monate des Kalenderjahres, für die der Arbeitgeber von einem vollen Sachbezug ausgegangen ist, eine Reduktion der Bruttolohnsumme erfolgen, sondern war für die Monate 1-9/2009 auf einen vollen Sachbezug aufzustocken. In diesem Sinne mußte der Lohnzettel berichtigt werden.“

Die acht kritisierten Fahrten werden nicht in den Wiederaufnahmebescheid übernommen.

Dass die Begründung des Wiederaufnahmebescheides – einschließlich Schreibfehler - hineinkopiert ist, bringt der angefochtene Bescheid durch das Setzen von Redezeichen deutlich transparent zum Ausdruck.

Die Verfügung der Wiederaufnahme wird mit der Erlassung des neuen Sachbescheides verbunden. Der neue Einkommensteuerbescheid 2009 weist aufgrund der in den Lohnzetteldaten erfolgten Änderungen nur mehr eine Gutschrift von € 170,96 aus und führt daher zu einer Nachforderung an Einkommensteuer 2009 iHv € 746,34. Der neue Sachbescheid enthält keine Begründung zur Sache, auch keinen Verweis auf die Begründung des Wiederaufnahmebescheides.

Mit Schriftsatz vom 7. Juni 2010 beruft der Bw gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 2. Juni 2005 und führt an, dass er sein Fahrtenbuch immer sehr gewissenhaft geführt und bei den Dienstfahrten jeweils den Anfangs- bzw. Endbestimmungspunkt dokumentiert habe, auch wenn er unterwegs Beifahrer mitgenommen oder Material abgeholt habe. Darin könnte der Grund für die Abweichungen liegen, etwas anderes könne er sich nicht vorstellen. Der Bw führt vier Fahrten an, bei denen aus diesen Gründen Abweichungen festgestellt worden sein könnten, und zwar vom 10.1.2009, vom 16.2.2009, vom 14.6.2009 und vom 30.8.2009.

Darüber hinaus trägt der Bw vor, dass er für die im Jahr 2009 öfters befahrene Strecke Wohnung – Therme Laa an der Thaya Strecken zwischen 66 und 76 km gewählt habe, wohingegen map24 eine Strecke von 80 km vorschlägt, eine Strecke, die er niemals wählen würde. Weiters besitze er ein Privatauto.

Wohnung des Bw und Arbeitsstätte befinden sich im selben Bezirk, liegen nur rund 5,5 km voneinander entfernt und befinden sich daher im örtlichen Wirkungsbereich der Amtspartei. Der Arbeitgeber des Bw fällt jedoch aufgrund seiner Größe in die Zuständigkeit des Finanzamtes 1/23.

Der Bw erteilt dem UFS die telefonische Auskunft, dass er von keinem der beiden Finanzämter befragt worden sei oder ihm die km-Differenzen zur Kenntnis gebracht worden seien. Er habe

erst durch den Wiederaufnahmebescheid davon Kenntnis erlangt. Die in der Berufung angeführten Fahrten habe er erahnt, weil es so viele Möglichkeiten für Abweichungen nicht gegeben habe.

Anlässlich eines Erörterungstermins teilt der Amtsvertreter mit, dass der im Schriftverkehr der Finanzämter untereinander verwendete Begriff „zuständig“ nicht im Sinne der BAO zu verstehen sei, sondern in einem organisatorisch, technischen Sinn. Der Grund liege darin, dass nur die Betriebsstättenfinanzämter die Lohnzetteldaten korrigieren könnten bzw. dürften. Der Amtsvertreter weist auf den Erlass BMF GZ SZK-010222/0198-LSt/2010 hin. Aufgrund dieses Erlasses sei die Entscheidungsbefugnis des Wohnsitzfinanzamtes eingeschränkt, weil das Betriebsstättenfinanzamt eine Korrektur des Lohnzettels nur dann vornehme, wenn es eine solche für richtig halte. Sollte das Wohnsitzfinanzamt zu einer divergierenden Rechtsansicht kommen, könne es ohne Einverständnis des Betriebsstättenfinanzamtes keine Korrektur des Lohnzettels durchführen.

Der Amtsvertreter gibt weiters an, dass er die neue Tatsache nicht selbst gewürdigt hat, ihm seien auch nicht die Einstellungen bekannt, die die Kollegin bei map24 vorgenommen habe und die zu den km-Differenzen geführt hätten. Es sei üblich, dass das Betriebsstättenfinanzamt die Beweismittel nicht an das Wohnsitzfinanzamt weiterleite, sondern diese behalte.

### **über die Berufung wurde erwogen:**

Die Berufung ist zulässig und begründet.

Auch wenn der Bw im Betreff seines Berufungsschriftsatzes nur den „Wiederaufnahmebescheid vom 2. Juni 2010 betreffend Einkommensteuerbescheid 2009“ bezeichnet, geht aus dem Berufungsschriftsatz zweifelsfrei hervor, dass der Bw den Einkommensteuerbescheid 2009 selbst anfechten möchte. Irreführend mag für den Bw gewesen sein, dass der neu erlassene Einkommensteuerbescheid 2009 keine Begründung enthält. Nach dem Grundsatz „falsa demonstratio non nocet“ ist daher der Amtspartei beizupflichten, wenn sie ausschließlich den neu erlassenen Sachbescheid als angefochten angesehen hat.

### **Rechtsgrundlagen:**

Gemäß § 50 BAO haben die Abgabenbehörden ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 AVOG ist Wohnsitzfinanzamt das Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige (§ 77 BAO) einen Wohnsitz (§ 26 Abs. 1 BAO) oder in Ermangelung eines

Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 Abs. 2 BAO) hat. [...]. Gemäß Abs. 2 Z 1 leg. cit. ist das Wohnsitzfinanzamt zuständig für die Erhebung der Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht.

Gemäß § 81 Abs. 2 EStG 1988 gilt als Finanzamt der Betriebsstätte das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt

Gemäß § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln.

Gemäß Z 2 leg. cit. hat der Lohnzettel alle im amtlichen Formular vorgesehenen für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten und die Summe der allgemeinen Beitragsgrundlagen sowie der Sonderzahlungen zu enthalten (§ 34 Abs. 2 ASVG). Die Übermittlung der Lohnzettel hat elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. [...]

Gemäß § 84 Abs. 2 EStG 1988 hat der Arbeitgeber (der Insolvenzverwalter) dem Arbeitnehmer [...] über dessen Verlangen für Zwecke der Einkommensteuerveranlagung einen Lohnzettel nach dem amtlichen Vordruck auszustellen.

### **Erlass des BMF vom 14.12.2010, GZ SZK-010222/0198-LSt/2010**

### **Zuständigkeit für die Korrektur von Lohnzetteldaten bzw. Zusammenwirken zwischen Wohnsitz- und Betriebsstättenfinanzamt**

#### **1. Allgemeines**

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die für die Besteuerung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen festzustellen.

Beim Veranlagungsverfahren obliegt dies hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich dem Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers. Wenn es um die Frage der Richtigkeit der vom Arbeitgeber einbehaltenen und bei der Einkommensteuerveranlagung gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 anzurechnenden Lohnsteuer geht, trifft diese Verpflichtung hingegen das Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81 Abs. 2 EStG 1988).

Die genannte Anrechnungsbestimmung bewirkt keine formelle Bindung des Veranlagungsverfahrens an das Lohnsteuereinbehaltungsverfahren. Im Interesse der Entscheidungskonformität ist jedoch bei Abweichungen ein Zusammenwirken von Betriebsstätten- und Wohnsitzfinanzamt unerlässlich.

Für Anbringen von Steuerpflichtigen auf Erstattung einer angeblich zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer (zB Herabsetzung des PKW-Sachbezuges auf die Hälfte) ist auf Grund der Zuständigkeitsänderung im letzten Satz des § 240 Abs. 3 BAO durch das AbgÄG 2003 seit 1.3.2004 grundsätzlich das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung zuständig.

[...]

Die Grundlage für die Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bilden üblicherweise die vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzettel. Will das Wohnsitzfinanzamt auf Grund eines Anbringens oder auch von Amts wegen von den übermittelten Lohnzetteldaten abweichen und entscheidet es nur auf Grund eigener Sachverhaltsfeststellungen, besteht die Gefahr, dass mitunter wesentliche Sachverhaltselemente, die vom Betriebsstättenfinanzamt festgestellt bzw. abgabenrechtlich verwertet wurden (zB PKW-Sachbezug wurde bei der GPLA in voller Höhe nachberechnet, die Abrechnung des Arbeitgebers erfolgte auf Grund einer Auskunft gemäß § 90 EStG 1988), im Wege der Veranlagung rückgängig gemacht werden.

## **2. Vorgangsweise bei derartigen Lohnzettelkorrekturen**

Die erforderliche Sachverhaltsermittlung hat grundsätzlich durch das Wohnsitzfinanzamt zu erfolgen. Kommt das Wohnsitzfinanzamt auf Grund der Unterlagen und Beweismittel zum Ergebnis, dass das Begehren sachlich richtig ist, hat dieses vor der Lohnzettelkorrektur das Einverständnis des Betriebsstättenfinanzamtes einzuholen.

Zur Beschleunigung des Verfahrens bzw. aus verwaltungsökonomischen Gründen kann anlässlich der (in Form eines elektronischen Aktenvermerkes zu dokumentierenden) Kontaktaufnahme gleichzeitig darauf hingewiesen werden, dass bei fehlender Rückmeldung innerhalb eines Zeitraumes von mindestens einem Monat davon ausgegangen wird, dass das Betriebsstättenfinanzamt keine Bedenken gegen die Änderungen hegt.

Gibt es zwischen Wohnsitz- und Betriebsstättenfinanzamt unüberbrückbare Meinungsdivergenzen, kann der Sachverhalt zur Entscheidung an den bundesweiten Fachbereich Lohnsteuer herangetragen werden.

### **rechtliche Beurteilung:**

#### **Allgemein:**

Nach ständiger Rechtsprechung besteht keine Bindungswirkung zwischen einem Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer und den Berechnungen des Arbeitgebers oder den in einem gegenüber dem Arbeitgeber erlassenen Haftungsbescheid getroffenen Feststellungen oder einen vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigten Lohnzettel aus dem

Blickpunkt des Vorfragentatbestandes gemäß § 303 Abs. 1 lit. c (VwGH 01.07.2003, 2002/13/0214; VwGH 04.06.2003, 2002/13/0241; VwGH 22.09.2000, 98/15/0014).

Auch die Lehre vertritt diese Rechtsansicht. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer besteht keine Bindung an Feststellungen im Lohnsteuerverfahren, vielmehr ist die Einkommensteuerveranlagung von einem Lohnsteuerverfahren unabhängig (Hinweis Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 41 Tz 3, sowie Stoll, BAO-Kommentar, 2033).

Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung iSd § 192 BAO zukommt, vermögen keine Wirkung zu erzeugen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden eigen ist. Daher gibt es etwa auch keine Wechselwirkung bzw. Gegenwirkung zwischen dem Lohnsteuerverfahren und dem Einkommensteuerverfahren (VwGH 28.03.1979, 0635/77; VwGH 25.11.1986, 86/14/0065, und VwGH 26.6.1990, 89/14/0172, UFS 01.02.2005, RV/4308-W/02, UFS 18.10.2005, RV/1577-W/04, mwN).

Der von der Amtspartei angewandte Erlass vom 14.12.2010 erging nach oben angeführter Rechtsprechung des VwGH und geht daher offensichtlich davon aus, mit der Judikatur des VwGH in Einklang zu stehen (arg. „... keine formelle Bindung des Veranlagungsverfahrens an das Lohnsteuereinbehaltungsverfahren“).

Der Erlass geht von einer rechtlich zulässigen Mitwirkung des Finanzamtes der Betriebsstätte am Veranlagungsverfahren durch ein Wohnsitzfinanzamt aus, soweit es um die Richtigkeit eines Lohnzettels geht (arg. Die Verpflichtung der Überprüfung der Richtigkeit der vom Arbeitgeber einbehaltenen und bei der Einkommensteuerveranlagung gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 anzurechnenden Lohnsteuer trifft das Finanzamt der Betriebsstätte). Schließlich wird das Finanzamt der Betriebsstätte in Bezug auf die rechtliche Beurteilung als federführend implementiert (arg. das Wohnsitzfinanzamt hat vor der Lohnzettelkorrektur das Einverständnis des Betriebsstättenfinanzamtes einzuholen).

Konkret hat die Amtspartei das Betriebsstättenfinanzamt beauftragt, die Bescheidebegründung für den Einkommensteuerbescheid zu liefern.

Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen stellen keine für den Verwaltungsgerichtshof (vgl. für viele VwGH 22.04.2009, 2007/15/0143) und den unabhängigen Finanzsenat maßgebende Rechtsquelle dar. Da sie aber die Rechtsansicht der zuständigen Zentralstelle wiedergeben, können sie mit Fachliteratur gleichgesetzt werden.

### **Zur Sache:**

Der Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) gibt Auskunft über die Höhe der Einkünfte eines Arbeitnehmers aus einem bestimmten Dienstverhältnis über einem bestimmten Zeitraum. Der Lohnzettel kann Gegenstand eines Haftungsverfahrens gegenüber dem Arbeitgeber sein (§ 82

ESTG 1988 iVm § 224 BAO), er kann Gegenstand eines Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer des Arbeitnehmers sein (§ 39 ff EStG 1988) oder er kann Grundlage eines (bloß subsidiären) Rückzahlungsverfahrens gemäß § 240 Abs. 3 BAO sein.

Die Amtspartei ist gemäß § 20 Abs. 1 iVm § 20 Abs. 2 Z 1 AVOG das für den Bw sachlich und örtlich zuständige (Wohnsitz)Finanzamt und folglich gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 für die Veranlagung des Bw zur Einkommensteuer (= Erhebung der Einkommensteuer unbeschränkt Steuerpflichtiger) zuständig.

Zu den der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen iSd § 49 Abs 2 BAO gehören alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung (einschließlich Rückzahlung und Nachsicht) und zwangsweise Einbringung zum Ziel haben (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 49, Tz 6, mwN).

Die einleitend im Erlass angeführte Norm § 115 Abs. 1 BAO hingegen ist keine Zuständigkeitsregelung, sondern normiert den im Verwaltungsrecht allgemein geltenden Grundsatz der Amtswegigkeit von Verfahren (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 115, Tz 23), der als allgemeiner Grundsatz in jedem auf Grundlage der Bundesabgabenordnung geführte Verfahren zu beachten ist. Diese Norm begründet daher keine Zuständigkeiten.

Als zuständiger Behörde oblagen der Amtspartei in concreto bislang die Durchführung des Ermittlungsverfahrens, die Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides sowie bereits Einhebungsmaßnahmen. Sie hat weiters Parteistellung im Berufungsverfahren (§ 276 Abs. 7 BAO).

Das Ermittlungsverfahren (§ 161ff BAO) dient dem Grundsatz der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit gemäß § 115 Abs. 1 BAO (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1713). Das Beweisverfahren ist Teil des Ermittlungsverfahrens.

Das Beweisverfahren wird vor allem beherrscht vom **Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel** und vom **Grundsatz der freien Beweiswürdigung** (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 166, Tz 2), denn gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, und im übrigen hat die Abgabenbehörde gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Beweise sind gemäß § 183 Abs. 1 BAO von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen. Die Abgabenbehörde kann gemäß Abs. 2 leg. cit. die Beweisaufnahme auch im Wege der



Amtshilfe durch andere Behörden vornehmen lassen. Mit „Abgabenbehörde“ ist die (sachlich und örtlich) zuständige Abgabenbehörde gemeint.

Am Ende steht das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens, das der Partei zu Gehör gemäß § 115 Abs. 2 iVm § 183 Abs. 4 BAO zu bringen ist, um ihr Gelegenheit zur Wahrung ihrer Rechte zu geben.

Das für die Veranlagung zuständige Wohnsitzfinanzamt hat daher im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung eigenständig die bei der Veranlagung zu erfassenden Lohnbezüge zu ermitteln und der Besteuerung zu unterziehen. Dem Wohnsitzfinanzamt obliegt die Durchführung des Ermittlungsverfahrens und damit des Beweisverfahrens.

Das AVOG regelt sachliche wie örtliche Zuständigkeiten, die Bundesabgabenordnung regelt die Verfahrensführung, wobei ein partieller Verfahrensschritt, wie die Überprüfung eines Lohnzettels auf Grundlage der BAO nicht als eigenes Verfahren anzusehen ist, sondern als Teil des Ermittlungsverfahrens Teil der Abgabenerhebung ist. Die vom Finanzamt der Betriebsstätte im Bericht und von der Amtspartei im Wiederaufnahmebescheid zum Ausdruck gebrachte Zuständigkeit (arg. Überprüfung des Lohnzettels durch das hierfür zuständige Finanzamt des Arbeitgebers) entbehrt daher jeder Rechtsgrundlage. Ein eigenständiges Verfahren „Überprüfung der Richtigkeit von Lohnzetteln“ ist in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehen. Für Amtshandlungen muss die Zuständigkeit im Zeitpunkt der Amtshandlung gegeben sein (zB VwGH 04.07.1990, 89/15/0095).

Der Spruch ist die Willensbildung der Behörde (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 93, Tz 5, mwN). Der Spruch eines rechtswirksam erlassenen Bescheides macht den Bescheid zu einer individuellen Norm, in ihm kommt der Normcharakter eines Bescheides zum Ausdruck. Nur der Spruch erwächst in Rechtskraft, der Spruch wird allenfalls mit Staatsgewalt zwangsweise durchgesetzt. Unter dem Aspekt der rechtlichen Bedeutung eines Bescheidspruches ist es daher unerlässlich, dass der Spruch die eigenständige Willensbildung der bescheiderlassenden Behörde wiedergibt.

Das Fahrtenbuch ist ein auf Grundlage des § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung schriftlich geführter Nachweis (arg. nachweislich), dessen inhaltliche Richtigkeit überprüft werden kann.

Im gegenständlichen Fall hat das Betriebsstättenfinanzamt die inhaltliche Richtigkeit aufgrund von km-Differenzen quasi als erwiesen angenommen und den Lohnzettel zu Ungunsten des Bw abgeändert. Da es für die Durchführung der Erhebung der Einkommensteuer des Bw keine Zuständigkeit besitzt, konnte es auch Parteienrechte nicht gewähren (zB Recht auf Akteneinsicht, Recht auf Gehör). Kilometer-Differenzen für sich allein bedeuten jedoch nicht zwingend, dass der Bw diese Kilometer privat gefahren sein muss.

Die Handlung des Betriebsstättenfinanzamtes geht weit über eine Beweisaufnahme iSd § 183 Abs. 2 BAO hinaus, denn mit der „Bitte um Übernahme der vorstehenden Ausführungen in die Begründung des Wiederaufnahmebescheids“ laut E-Mail vom 1. Juni 2010 hat das Betriebsstättenfinanzamt in Wahrheit eine rechtliche Beurteilung vorgenommen und seine Willensbildung der Amtspartei bindend vorgegeben.

Von der im Erlass vorgesehenen Kommunikation der betroffenen Finanzämter untereinander wurde nicht Gebrauch gemacht; das Betriebsstättenfinanzamt hat ohne die Amtspartei zu informieren und ohne sie mit den erforderlichen Informationen auszustatten quasi die Entscheidung im Veranlagungsverfahren getroffen, wozu es von der Amtspartei ersucht worden war (arg. ggf. Begründung einer Abweisung).

Die Amtspartei hat sich dadurch ihrer Befugnisse zur freien Beweiswürdigung und zur Bildung eines eigenständigen Bescheidspruches (sog. Kognitionsbefugnis) selbst enthoben, in concreto das Fahrtenbuch selbst zu überprüfen und selbst die Kilometer-Differenzen zu ermitteln. Im Ergebnis ist die Amtspartei über eine Bindung beider Verfahren hinausgegangen, indem sie das Betriebsstättenfinanzamt zur Vorgabe des Bescheides aufgefordert hat. Dass dieser Vorgang im behördlichen Schriftverkehr als „Bitte“ bezeichnet wurde, ändert nichts an der rechtlichen Beurteilung als falsch verstandene Bindung.

### **Lohnzetteldaten sind Inhalt der Erklärung des Arbeitnehmers**

Wie oben ausgeführt, kann der Lohnzettel in drei verschiedenen Abgabenverfahren Grundlage sein.

Der Arbeitgeber erstellt den Lohnzettel heute zumeist in elektronischer Form und er hat die Lohnzetteldaten dem Finanzamt der Betriebsstätte fristgerecht elektronisch zu übermitteln. Diese Lohnzetteldaten werden direkt in den Einkommensteuerbescheid des Arbeitnehmers übernommen. Der Arbeitnehmer muss seiner Erklärung bzw. seinem Antrag keinen Lohnzettel mehr beilegen.

Diese Übernahme der vom Arbeitgeber bereitgestellten Daten in den Einkommensteuerbescheid des Arbeitnehmers ist jedoch nur eine technische Verbindung zwischen diesen Verfahren, jedoch keine auf Grundlage der Bundesabgabenordnung oder anderer Abgabenvorschriften, weil - wie oben ausgeführt - keine Bindung zwischen dem Verfahren beim Arbeitgeber und jenem beim Arbeitnehmer besteht.

Der Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) gibt Auskunft über die Höhe der Einkünfte eines Arbeitnehmers aus einem bestimmten Dienstverhältnis über einem bestimmten Zeitraum. Im Veranlagungsverfahren kommt ihm daher die Bedeutung einer Bilanz oder Überschussrechnung bei, die üblicherweise vom Abgabepflichtigen zu erstellen sind. Als

Beilage zur Einkommensteuererklärung bzw. zum Antrag auf Veranlagung geben Bilanz oder Überschussrechnungen Aufschluss über die Ermittlung der Höhe der Einkünfte (Gewinn, Verluste, Überschüsse).

Wie bereits oben ausgeführt, besteht zwischen einem Lohnzettel und dem Veranlagungsverfahren keine Bindungswirkung, sodass die Lohnzetteldaten nur als vom Abgabepflichtigen erklärte bzw. beantragte Größen Grundlage des Einkommensteuerbescheides werden.

Bei dieser Betrachtung macht es daher Sinn, wenn § 84 Abs. 2 EStG 1988 zwingend anordnet, dass der Arbeitgeber auf Verlangen des Arbeitnehmers für Zwecke der Einkommensteuerveranlagung einen Lohnzettel nach dem amtlichen Vordruck auszustellen hat, weil ansonsten der Arbeitnehmer niemals Kenntnis von den Daten erlangen würde, deren Richtigkeit er mit seiner Unterschrift mit der Erklärung bzw. mit dem Antrag bestätigt: *„Ich versichere, dass ich die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe. Mir ist bekannt, dass die Angaben überprüft werden und dass unrichtige oder unvollständige Angaben strafbar sind. Sollte ich nachträglich erkennen, dass die vorstehende Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, so werde ich das Finanzamt davon unverzüglich in Kenntnis setzen (§ 139 Bundesabgabenordnung).“* Solcherart kann zumindest der kundige Abgabepflichtige die Richtigkeit der von ihm erklärten Beträge überprüfen.

Betrachtet man den Lohnzettel als Inhalt der Abgabenerklärung des Arbeitnehmer in seinem Veranlagungsverfahren, so muss dem Arbeitnehmer umso mehr das Recht zustehen, diese Beträge nach seinem Rechtsverständnis abweichend von den übermittelten Daten erklären zu können. Laut Sachverhalt hat sich der Bw eines Umwegs bedient, der zum selben steuerlichen Ergebnis führt: Statt die steuerpflichtigen Einkünfte laut Kennzahl 245 zu reduzieren, hat er begehrt, diesen Betrag als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Die Einkommensteuererklärung in ihrer jetzigen Form spiegelt nicht die Erklärungspflicht des Arbeitnehmers nach den Abgabenvorschriften wieder, weil sie dem Arbeitnehmer keine Möglichkeit bietet, von den übermittelten Lohnzetteldaten abweichende Beträge zu erklären.

Dass auch Finanzämter miteinander reden können und auch Rechtsansichten untereinander austauschen, bleibt davon unberührt, jedoch dürfen dabei die Verfahrensgrundsätze nicht verletzt werden oder von der anderen Abgabenbehörde in die Befugnisse der bescheiderlassenden Behörde eingegriffen werden.

### **Hinweise für den Bw**

Wird ein Fahrtenbuch wie im Berufungsfall aus steuerlichen Gründen geführt, so ist Sinn und Zweck eines Fahrtenbuches, sämtliche Berufsfahrten in einer Art und Weise offenzulegen, die

der Behörde ermöglichen, sich allein aufgrund dieser Aufzeichnung einen Überblick über diese Fahrten, deren Umfang und deren berufliche Begründetheit zu verschaffen. Die im Fahrtenbuch angeführten Fahrten müssen zweifelfrei Aufschluss über die tatsächlich gefahrenen Strecken geben, es soll ein Abbild der in Wirklichkeit gefahrenen Berufsfahrten liefern. Wenn daher iZm einer Berufsfahrt ein Umweg gefahren wird, um einen Kollegen oder Material aufzunehmen, so sind auch diese Umwege aufzuzeichnen. Das Fahrtenbuch erweist sich daher nicht zu jeder Fahrt als ordnungsgemäß und daher nicht zu jeder Fahrt als beweiskräftig. Auch wurde zu den Berufsfahrten als Zweck ausschließlich „beruflich“ angegeben. Dieser Zweck ist nicht aussagekräftig im Sinne obiger Offenlegung, dem würde entsprechen zB Kundenbesuch, Werbeveranstaltung etc.

Die vom Bw in der Berufung zu den Abweichungen ins Treffen geführten Gründe erscheinen nicht unplausibel und sind mit allgemeinem Erfahrungsgut in Einklang zu bringen. Die Umwege ließen sich durch Zeugenaussagen der betroffenen Kollegen sowie – falls vorhanden - deren Reiserechnung beweisen. Sollte eine Beweisführung nicht bzw. nicht mehr möglich sein, z.B. weil der Bw inzwischen den Arbeitgeber gewechselt hat, so genügt die Glaubhaftmachung, wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 166, Tz 4, mwN).

### **Begründung der Kassation gemäß § 289 Abs. 1 BAO**

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs 2, § 86a Abs 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Ob die Kilometer-Differenzen in der angenommenen Höhe privat gefahren wurden oder nicht, ist eine auf der Tatsachenebene zu lösende Sachverhaltsfrage. Diese Frage ist von der Amtspartei auf Grundlage des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens nach eigener Anschauung zu lösen, wozu sie dem Bw Gelegenheit zur Äußerung seines Standpunktes zu geben hat.

Dem Betriebsstättenfinanzamt steht weder im Ermittlungsverfahren noch bei der Bescheidgestaltung ein Recht auf Mitwirkung zu. Die Amtspartei hat sich im fortgesetzten Berufungsverfahren über das Fahrtenbuch aufgrund eigenständiger Rechtsanschauung einen eigenen Behördenwillen zu bilden. Das Finanzamt der Betriebsstätte hat die Lohnzetteldaten

in der Weise zu ändern, wie sie nach Ansicht der Amtspartei als Wohnsitzfinanzamt zutreffend sind.

Ein solches Ermittlungsverfahren hat bisher noch nicht stattgefunden. Es ist zweckmäßig, dieses Ermittlungsverfahren, dessen Ergebnis wahrscheinlich zu einem anders lautenden Bescheid führen wird, durch die Amtspartei führen zu lassen. Es ist nicht Aufgabe der Berufungsbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08; UFS 18.09.2012, RV/1246-W/11, sowie *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 289 Tz 5, mwN).

### **obiter dictum zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer beim Arbeitnehmer (Bw)**

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b iVm § 303 Abs. 4 BAO ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist, unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a [...] zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im der Berufung zu Grunde liegenden Einkommensteuerverfahren des Bw als Arbeitnehmer ist nicht einmal der Amtspartei bekannt, mit welcher Einstellung bei map24 die Kilometer-Differenzen, die zur Anpassung des Lohnzettels geführt haben, ermittelt worden. Nach der Verwaltungspraxis behält das Finanzamt der Betriebsstätte die Beweise bzw. teilt dem Wohnsitzfinanzamt nicht mit, wie es neue Tatsachen ermittelt hat.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 303, Tz 14, mwN), das ist das für den Arbeitnehmer zu führende Veranlagungsverfahren. In diesem Verfahren sind jedoch die neuen Tatsachen und Beweismitteln gar nicht bekannt, sodass das Wohnsitzfinanzamt gar nicht in der Lage sein kann, die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme prüfen zu können.

Zutreffend subsumiert der angefochtene Wiederaufnahmebescheid die Kilometer-Differenzen unter den Begriff der neuen Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO (arg. neue Sachlage); der berichtigte Lohnzettel ist kein neues Beweismittel iS leg. cit., denn er stellt zum einen ein novum productum dar und ist weiters das Ergebnis der Würdigung der neuen Tatsachen, jedoch nicht die neue Tatsache selbst.

Zu bedenken ist, dass die von der Amtspartei in der Begründung des rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheides 2009 vom 7. Mai 2010 zugesagte Wiederaufnahme (von Amts wegen) des Veranlagungsverfahrens, sobald eine Änderung der Lohnzetteldaten erfolgt ist, nicht unter § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO zu subsumieren ist. Wie oben bereits ausgeführt, ist ein berichtigter Lohnzettel kein neues Beweismittel iSd lit. b leg. cit., sondern bloß das Ergebnis neuer Tatsachen und allenfalls neuer Beweismittel. Aber selbst wenn ein berichtigter Lohnzettel als Beweismittel gemeint wäre, wäre er nicht neu hervorgekommen, sondern als novum productum zu verwerfen.

Kommt daher die Amtspartei im fortgesetzten Berufungsverfahren zu dem Ergebnis, dass die Lohnzetteldaten im Sinne des am 12. Februar 2010 eingebrachten Antrages des Bw zu berichtigen wären, so ist diese Tatsache nicht neu iSd lit. b leg. cit, sondern im Veranlagungsverfahren des Bw längst bekannt. Die Herabsetzung von drei vollen PKW-Sachbezügen auf drei halbe PKW-Sachbezüge wäre bloß das Ergebnis der Würdigung des im Veranlagungsverfahren ohnedies vorliegenden Beweismittels, des Fahrtenbuchs. Entgegen der von der Amtspartei vertretenen Auffassung fällt die Berichtigung der Lohnzetteldaten in dem von ihr erwarteten Sinn nicht unter § 303 Abs. 1 lit. a bis lit. c BAO. Auf einfachgesetzlicher Grundlage erwiese sich eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2009 daher als nicht rechtskonform.

Die Problematik der eine Wiederaufnahme rechtfertigenden neuen Tatsache ergibt sich im Berufungsfall nur deshalb, weil die Amtspartei das vom Bw vorgelegte Beweismittel nicht selbst geprüft und gewürdigt hat.

### **Grundsatz von Treu und Glauben schützt den Bw**

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 114, Tz 6, mwN).

Der Bw hat auf die im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 7. Mai 2010 in Aussicht gestellte amtswegige Wiederaufnahme vertraut und folglich diesen Bescheid in Rechtskraft erwachsen lassen.

Der VwGH schützt nur Vertrauen in die Richtigkeit von Auskünften im Einzelfall. Solche Auskünfte müssten von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden sein; Treu und Glauben könne nur die Behörde „binden“, die die entsprechenden Auskünfte erteilt hat (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 114, Tz 10, mwN).

Der Grundsatz von Treu und Glauben wird vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen sein. Dies wird insbesondere voraussetzen:

- eine Auskunft durch die zuständige Abgabenbehörde,
- dass die Auskunft nicht offenkundig unrichtig ist,
- Dispositionen des Abgabepflichtigen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft, unter Umständen auch Schutz für künftige wirtschaftliche Dispositionen,
- hieraus entstehender (bzw drohender) Vertrauensschaden, wenn die Besteuerung entgegen der Auskunft vorgenommen wird (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 114, Tz 11, mwN).

Im Berufungsfall liegt eine Rechtsauskunft vor, weil die in Aussicht gestellte amtswegige Wiederaufnahme eine Maßnahme des Verfahrensrechts darstellt. Die Rechtsauskunft wurde im rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 7. Mai 2010 in Form einer Begründung von der Amtspartei als zuständige Abgabenbehörde erteilt. Diese Rechtsauskunft ist weiters nicht offenkundig unrichtig, sondern vielmehr Verwaltungspraxis. Schließlich hat der Bw auf diese Rechtsanschauung vertraut und seine Disposition war, gegen diesen Bescheid nicht zu berufen. Durch den überhöht angesetzten Sachbezug entstünde ihm ein Vertrauensschaden.

Da alle fünf von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, bestünde für den Bw Vertrauensschutz dahingehend, dass die Amtspartei bei entsprechendem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens eine Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer (ANV) 2009 zu verfügen hätte. Zu diesem Verfahrensschritt hat sie sich mit dem Einkommensteuerbescheid vom 7. Mai 2010 bereits selbst gebunden.

Wien, am 8. März 2013