



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des AJ, F, MStr. 95a, vertreten durch Elmar Nagel, Steuerberater, 6890 Lustenau, Reichsstraße 44a, vom 27. Dezember 2002 und vom 14. Oktober 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 5. Dezember 2002 und vom 1. Oktober 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000 und die im Wege der Wiederaufnahme geänderten Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000 und Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

- 1) Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben. Die Einkommensteuerverfahren treten in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben.
- 2) Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2002 abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war Grenzgänger nach Liechtenstein. Er war als CNC-Operateur beschäftigt. Im Lohnausweis für das Jahr 2001 bestätigte seine liechtensteinische Arbeitgeberin eine Nachschichtzulage in Höhe von 5.600,00 SFr. Das Finanzamt berücksichtigte bei der Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer 2001 die Nachschichtzulage nur in Höhe von 2.000,00 SFr gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei mit der

Begründung, dass aus den im Zuge eines Vorhalteverfahrens vorgelegten monatlichen Lohnausweisen ersichtlich sei, dass die Nachschichtzulage lediglich in Höhe von 2.000,00 SFr und nicht in Höhe von 5.600,00 SFr ausbezahlt worden sei.

Mit Berufung vom 14. Oktober 2002 wandte sich der Berufungswerber gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 1. Oktober 2002 und begehrte, die Nachschichtzulage in Höhe von 5.600,00 SFr steuerfrei zu behandeln.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2002 als unbegründet ab und änderte den Einkommensteuerbescheid 2001 insoweit zu Ungunsten des Berufungswerbers ab, als es die bisher steuerfrei behandelte Nachschichtzulage in Höhe von 2.000,00 SFr als steuerpflichtigen Arbeitslohn wertete. Begründend führte es dazu aus, dass die formellen und materiellen Voraussetzungen zur steuerfreien Behandlung der Nachschichtzulage nicht durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachgewiesen worden seien.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2002 stellte der Berufungswerber einen nicht näher begründeten Antrag auf Vorlage dieser Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge des Berufungsverfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurde der Berufungswerber vom Finanzamt mit Vorhalt vom 23. Oktober 2002 ersucht, für die bereits erklärungsgemäß veranlagten Jahre 1996 bis 2000 Arbeitszeiterfassungen und den Arbeitsvertrag vorzulegen.

Mit Bescheiden vom 5. Dezember 2002 hat das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer betreffend die Jahre 1996 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und wertete dabei die bisher steuerfrei behandelten Nachschichtzulagen (1996: Nachschichtzulagen und Überstundenzuschläge) als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

In der Berufung vom 27. Dezember 2002 (siehe auch das Ergänzungsschreiben vom 6. Mai 2003 des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers) wandte sich der Berufungswerber gegen die Wiederaufnahmebescheide und gegen die neuen Sachbescheide jeweils vom 5. Dezember 2002 und legte gleichzeitig entsprechende Unterlagen vor (Arbeitsverträge, Lohnausweise, Nachschichtbestätigungen und Bestätigungen der jährlichen Lohnverhandlungen).

Das Finanzamt wies diese Berufung gegen die angefochtenen Bescheide mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2003 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 29. Juli 2003 stellte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers einen nicht näher begründeten Antrag auf Vorlage dieser Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Folge beantragte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung (vgl. Schreiben vom 26. August 2003).

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Wiederaufnahme 1996 bis 2000:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die strittigen Wiederaufnahmbescheide begründete das Finanzamt wörtlich wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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."

Zum selben Zeitpunkt erließ das Finanzamt neue Sachbescheide betreffend die genannten Veranlagungszeiträume, in denen es die bisher steuerfrei behandelte Nachschichtzulagen (1996: Nachschichtzulagen und Überstundenzuschläge) als steuerpflichtigen Arbeitslohn wertete. Lediglich einer dieser neuen Sachbescheide, nämlich jener betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996, enthielt eine zusätzliche Begründung, die wörtlich wie folgt lautete:

"Die amtswegige Wiederaufnahme erfolgte unter Beachtung der durch § 20 BAO vorgezeichneten Interessensabwägung. Dabei war auf dem für die Abgabenerhebung maßgeblichen Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dem Gebot der Zweckmäßigkeit d. Vorrang vor jenem der Billigkeit einzuräumen. Das Hervorkommen neuer Tatsachen bestand darin, dass sich auf Grund des Vorhalteverfahrens vom 23.10.2002 herausgestellt hat, dass keine geeigneten Unterlagen vorgelegt werden können, aus denen die formellen und materiellen Voraussetzung zur steuerfreien Behandlung der zusätzlichen Nachschichtzulage nachgewiesen werden kann. Demzufolge sind sie als steuerpflichtigen Arbeitslohn zu behandeln. Im Übrigen wird auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung Einkommensteuer 2001 verwiesen."

Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder aufgrund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der

Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 93 BAO).

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid einer Begründung. Die Begründung des Wiederaufnahmbescheides hat die Erfüllung der Voraussetzungen im rechtsgebundenen Bereich darzulegen, also das Neuherkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anders lautenden Bescheides bedeutsam andererseits (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Ferner sind die Gründe anzuführen, die für die Ermessensübung bedeutsam sind (vgl. zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung ist zuletzt auch deshalb notwendig, weil sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. "Neue" Wiederaufnahmegründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht "nachholbar" (abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können). Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung) zu entscheiden (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 3 zu § 307 BAO). Die Ermessensübung betreffende Begründungsmängel sind jedoch im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. ÖStZ 1995, 359 ff.).

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel dazustellen (vgl. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf behördliche Ermittlungen (vgl. zB VwGH 6.7.1990, 88/17/0059), der Hinweis auf die

Möglichkeit der Akteneinsicht (vgl. VwGH 13.12.1985, 84/17/0140, 0141, 0142) oder die Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO (vgl. UFS 28.7.2004, RV/0658-L/03).

Die gegenständliche "Begründung" der Wiederaufnahmbescheide erfüllt das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht, zumal darin keinerlei sachliches Vorbringen seitens des Finanzamtes, sondern lediglich eine wortwörtliche Wiedergabe jener gesetzlichen Bestimmungen, welche die Zulässigkeit einer amtsweigigen Wiederaufnahme an sich normieren, enthalten war. Im Übrigen fehlt im konkreten Fall auch die Darstellung der Überlegungen zur Ermessensausübung (wobei der Vollständigkeit halber zu sagen ist, dass ein Begründungsmangel hinsichtlich der Ermessensentscheidung allein nicht als wesentlich gilt und für sich nicht zur Bescheidaufhebung führt; vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2944). Als Begründung für eine Wiederaufnahme ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist und wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensausübung dargestellt sind (vgl. VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123). Ein entsprechender Verweis auf die im Sachbescheid für das Jahr 1996 vom 5. Dezember 2002 gemachten Ausführungen lag gegenständlich aber nicht vor.

Auf Grund dieser Überlegungen hatte die ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide zu erfolgen. Dadurch treten die Einkommensteuerverfahren der Jahre 1996 bis 2000 nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Die Wiederaufnahmbescheide und die mit ihnen verbundenen Sachbescheide für die Jahre 1996 bis 2000 scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000 vom 23. April 1998, 6. Mai 1999, 17. Jänner 2000, 14. November 2000 und 12. November 2001 leben damit wieder auf.

2.) Einkommensteuer 2001:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 4.940,00 S (360,00 €) monatlich steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nachtarbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 um 50%.

Nachtarbeit auf Grund der besonderen Beschaffenheit der Arbeit ist gegeben, wenn das Berufsbild des typischen "Nachtarbeiters" vorliegt, zB Bäcker, Nachtpoertier, Drucker und technisches Personal bei Tageszeitungen, Personal in bestimmten Bereichen der Gastronomie, Nachtbars, Nachtclubs, Diskotheken, Personal in Spielbanken, Verkehrs- und Bewachungsdienste.

Für an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit erbrachten Normalarbeitszeit- und Überstunden gilt, dass die Begünstigung des § 68 EStG 1988 nur gewährt werden kann, wenn Aufzeichnungen über die Anzahl und zeitliche Lagerung aller einzelnen Sonntags-, Feiertags-, Nacht- und Überstunden vorliegen. Die Aufzeichnungen sind zeitnah zu erstellen; nachträgliche Rekonstruktionen können diese Aufzeichnungen im Allgemeinen nicht ersetzen. Aus den Aufzeichnungen muss außerdem der zwingende betriebliche Grund, gerade in der Nacht tätig zu werden, nachgewiesen werden.

Die Zulagen für Sonntags- und Nachtarbeit sowie für an Sonntagen und während der Nachtzeit erbrachte Überstunden können auch dann gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden, wenn sie in Form von Pauschalen geleistet werden, diese nach der gegebenen Sachlage aber wirtschaftlich fundiert sind. Die Steuerfreiheit derartiger Zuschläge setzt eine konkrete Zuordnung zu Sonntags- und Nachtarbeit voraus, wobei es erforderlich ist, dass der Betrag der pauschalen Abgeltung den durchschnittlich geleisteten Stunden entspricht.

Aus der Vereinbarung über das Pauschale muss sich die Art und die Höhe der Zuschläge (somit auch das Ausmaß der Sonntags- und Nachtarbeit) ergeben. Zusätzlich hat der Arbeitgeber durch Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden über mehrere Lohnzahlungszeiträume (ca. ein halbes Jahr) die Zahl der durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleich bleibender Verhältnisse zu leistenden Arbeitsstunden an Sonntagen und zur Nachtzeit und deren betriebliches Erfordernis nachzuweisen (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, Tz 5.5 zu § 68 EStG 1988).

Voraussetzung für die Erhöhung des Freibetrages von 4.940,00 S (360,00 €) auf 7.410,00 S (540,00 €) ist, dass fortlaufende Aufzeichnungen geführt werden über Ausmaß und zeitliche Lage der Normalarbeitszeit. Können allerdings auf Grund der Art der Tätigkeit keine Zweifel über das Erfordernis der überwiegenden Nachtarbeit bestehen (zB Bäcker, Kellner im Abendrestaurant), so bedarf es dieser Aufzeichnungen nicht (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, Tz 6 zu § 68 EStG 1988).

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass die sog. materiellrechtliche Voraussetzung, also das Vorliegen von (überwiegender) Nachtarbeit nicht nachgewiesen worden ist und deshalb die Nachtarbeitzuschläge nicht gemäß § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden können [der

Vollständigkeit halber ist zum Vorbringen des Finanzamtes, dass auch die formellrechtliche Voraussetzung nicht nachgewiesen worden sei, zu sagen, dass bei den Zuschlägen für Nachtarbeit nach dem Einkommensteuergesetz 1988 keine Bindung an lohngestaltende Vorschriften besteht. Der Gesetzgeber verlangt auch nicht, dass diese Zuschläge nur für die Gesamtheit der Arbeitnehmer des Betriebes oder für eine gesonderte (bestimmte) Gruppe von Arbeitnehmern gewährt werden müssen]. Es muss sich "nur" nachweislich um Zuschläge für Arbeiten zu diesen besonderen Zeiten handeln.

Der Berufungswerber übte keine Tätigkeit eines typischen "Nachtarbeiters" aus. Er hat außerdem trotz Vorhalt vom 17. Oktober 2002 keine Aufzeichnungen vorgelegt, aus welchen ersichtlich ist, dass er tatsächlich (überwiegend) zur Nachtzeit gearbeitet hat. Er hat als Nachweis für die Nachtarbeit eine Bestätigung seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin vorgelegt, worin diese bestätigte, dass der Berufungswerber nur in der Nachschicht arbeite und auf Grund seiner Kaderzugehörigkeit keine Zeitaufzeichnungen führen müsse. Diese Bestätigung stellt aber keine ausreichende Grundlage für eine gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 begünstigte Behandlung der Nacharbeitszuschläge dar. Mangels zeitnah geführter Aufzeichnungen war eine exakte Überprüfung der zeitlichen Lagerung der Arbeitstunden nicht möglich. Selbst wenn der Berufungswerber für firmeninterne Zwecke keine Zeitaufzeichnungen führen musste, so hätte er dies zumindest für steuerliche Zwecke tun müssen; angesichts der pauschalen Abgeltung wären gegenständlich eine klare, nach der Sachlage wirtschaftlich fundierte und daher für den Bereich des Abgabenrechtes anzuerkennende Vereinbarung über eine Pauschala bgeltung der Nacharbeitstunden in bestimmter Höhe, Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Nacharbeitsstunden über mehrere Lohnzahlungszeiträume (ca. ein halbes Jahr), der Nachweis der Zahl der durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleich bleibender Verhältnisse zu leistenden Nacharbeitsstunden und deren betriebliches Erfordernis notwendig gewesen. Derartige Nachweise ist der Berufungswerber auch schuldig geblieben.

Folglich war spruchgemäß zu entscheiden.

Abschließend ist zum Antrag vom 26. August 2003 auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung Folgendes zu sagen:

Nach § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn sie in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird (der Antrag auf mündliche Verhandlung muss im selben Schriftsatz gestellt werden, der auch die Berufung, den Antrag auf Vorlage oder die Beitrittserklärung enthält). Der Rechtsanspruch auf mündliche Verhandlung besteht nur dann, wenn der Antrag rechtzeitig (somit in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung) gestellt wird (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 1 - 3 zu § 284 BAO).

Gegenständlich hat der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers den Antrag auf mündliche Verhandlung erst in einem separaten den Vorlageantrag vom 29. Juli 2003 ergänzenden Schreiben (vgl. Schreiben vom 26. August 2003) gestellt, weshalb der Antrag als verspätet eingebbracht anzusehen ist. Da bei diesem Sachverhalt kein Rechtsanspruch auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung besteht, war dem diesbezüglichen Begehrungen des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers nicht nachzukommen.

Feldkirch, am 31. Mai 2006