



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.K., vom 8. Feber 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Hofrat Dr. Wolfgang Bichler, vom 28. Jänner 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 14.März 2005 teilte der Berufungswerber (Bw.) dem Finanzamt mit, dass er seit 1. März 2005 bei der in Deutschland ansässigen Firma G. (im folgenden G.) in einem Angestelltenverhältnis tätig sei. Das Unternehmen habe in Österreich keinen Sitz, weshalb er sich für die pünktliche Entrichtung der Abgaben verpflichtet habe.

Mit der am 9. Februar 2006 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2005 erklärte der Bw. seine Einkünfte und wies hierbei unter Kennzahl 762 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt) einen Betrag von € 34.982,16 aus. Unter den bezug habenden Kennzahlen beantragte der Bw. die Absetzung verschiedener Werbungskosten.

Nach einem schriftlichen Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes, einer persönlichen Vorsprache der Gattin des Bw. sowie der Vorlage verschiedener Unterlagen erließ das Finanzamt am 4. Dezember 2006 den Einkommensteuerbescheid 2005 und setzte die Einkommensteuer mit € 4.592,12 fest. Bei der Ermittlung des Einkommens brachte das Finanzamt von dem um die Sonderzahlung verminderten Bruttobetrag, welcher in einer Bestätigung des Dienstgebers ausgewiesen war, noch Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von € 13.355,10 in Abzug.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 stellte das Finanzamt, nach Rückfrage beim Dienstgeber, fest, dass auch für das Jahr 2005 zusätzlich zu dem ausgewiesenen Bruttoentgelt noch der Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung an den Bw. ausbezahlt worden war. Das Finanzamt nahm hierauf mit Bescheid vom 28. Jänner 2008 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2005 gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) wieder auf. Das Finanzamt begründete die Wiederaufnahme damit, dass im Zuge der Veranlagung 2006 die Firma G. um Auskunft ersucht worden sei, ob die übernommenen Sozialversicherungsbeiträge im Bruttoentgelt enthalten seien oder zusätzlich ausbezahlt wurden. Laut Schreiben der Firma seien die Sozialversicherungsbeiträge zusätzlich ausbezahlt worden. Diese Zahlungen seien bisher nicht im Bescheid berücksichtigt worden. Das Finanzamt erließ demnach einen berichtigten Einkommensteuerbescheid für 2005, ebenfalls mit Datum 28. Jänner 2008, und berücksichtigte die Sozialversicherungsbeiträge nur mehr im Ausmaß von € 5.618,89. Die Einkommensteuer für das Jahr 2005 wurde mit € 7.964,81 festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 28. Jänner 2008 richtet sich die gegenständliche Berufung. Begründend führt der Bw. in der Berufung aus, dass er in einem Angestelltenverhältnis bei der Firma G. seit dem Jahr 2005 tätig sei. Nachdem dieses Unternehmen in Österreich über keine Betriebsstätte verfüge, werde die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge in seinem Auftrag durchgeführt. Von der Firma G. erhalte er vereinbarungsgemäß einen Bruttobetrag, in welchem auch die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung enthalten seien. Eine zusätzliche Auszahlung der Sozialversicherungsbeiträge, neben dem Bruttobetrag, erfolge durch die Firma G. nicht, zumal diese auch die zu leistenden Sozialversicherungsbeiträge (insbesondere auch Arbeitgeberanteil) nicht selbst ermittle. Zum Nachweis über diese Vorgehensweise schließe er exemplarisch die in seinem Auftrag erstellte Brutto-Lohnabrechnung für den Monat Dezember 2005 an. Die monatlich anfallenden Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile) würden durch die Gebietskrankenkasse von seinem Konto eingezogen. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2005 seien von ihm das Nettoeinkommen (Bruttoeinkommen abzüglich Arbeitnehmer-Sozialversicherungsbeträge) erklärt worden.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt insbesondere aber auch betreffend Abklärung über die absetzbaren Kosten sei die von ihm erstellte Steuererklärung seitens der Abgabenbehörde unter anderem dahingehend korrigiert worden, dass nunmehr ein Abzug der Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitgebers erfolgt sei. Entsprechend diesen Korrekturen sei auch die Veranlagung des Jahres 2005 erfolgt. Im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2006 sei nunmehr seitens der Abgabenbehörde erkannt worden, dass die im Jahr 2005 abgabenbehördlich durchgeführte Korrektur der Steuererklärung 2005 betreffend die Sozialversicherungsanteile des Arbeitgebers G. nicht richtig gewesen sei. Nach langem Nachrechnen sei nunmehr auch ihm bewusst, dass die von der Abgabenbehörde durchgeführte Änderung anlässlich der Abgabe der Steuererklärung nicht richtig gewesen sei. Ungeachtet dessen seien vom Bw. sämtliche Unterlagen, einschließlich aller monatlichen Abrechnungen im Zuge der persönlichen Vorsprache der Finanzbehörde vorgelegt worden, weshalb ihm nicht nachvollziehbar sei, welche Tatsachen nunmehr neu hervorgekommen seien, die eine solche Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. In rechtlicher Hinsicht sei für eine Wiederaufnahme entscheidend, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren gelangen hätte können. Dabei sei davon auszugehen, dass sich die für die Sachentscheidung relevante Sach- und Rechtslage seit Erlassung des abschließenden Bescheides nicht geändert habe. Während somit die von ihm erstellte und eingereichte Steuererklärung 2005 hinsichtlich der abgezogenen Sozialversicherungsbeiträge richtig gewesen sei, sei seitens der Finanzbehörde nach eingehender Prüfung eine "doppelte Berücksichtigung" vorgenommen worden. Somit sei abschließend ausgeschlossen, dass nunmehr Tatsachen neu hervorgekommen seien, zumal folgende Umstände vorliegen würden: Alle Tatsachen hinsichtlich der abzugsfähigen Sozialversicherungsbeiträge seien in der ursprünglichen Einkommensteuererklärung 2005 richtig enthalten gewesen; als auch eine zusätzliche Auszahlung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge durch seinen Arbeitgeber G. nicht erfolgt sei, da er nur einen Betrag (inklusive Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträgen) ausbezahlt erhalte. Auf Grundlage der oben angeführten Ausführungen stelle er abschließend den Antrag, den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO (zum Einkommensteuerbescheid vom 4. Dezember 2006) vom 28. Jänner 2008 wegen Nichtvorliegens neuer Tatsachen aufzuheben und somit das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2005 in die Lage zurückzusetzen, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden habe. Der Bw. schloss der Berufung noch eine Aufgliederung des von ihm in der Einkommensteuererklärung 2005

erklärten Betrages von € 34.982,16 an, weiters ein Auszahlungsjournal für Dezember 2005 sowie eine Lohn/Gehaltsabrechnung Dezember 2005.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. März 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass mit der Einkommensteuererklärung 2006 eine Kopie des Dienstgeber-Lohnkontos vorgelegt worden sei. Aus dem Lohnkonto sei ersichtlich, dass zusätzlich zu den Bezügen auch das e-card Serviceentgelt, SV-Beitrag laufend und SV-Beitrag Sonderzahlung ausbezahlt würden. Für 2005 sei zu diesem Zeitpunkt eine Bestätigung vom 16. Feber 2006 vorgelegen, aus der nur das Bruttoentgelt in Höhe von € 41.499,54 ersichtlich sei. Im Zuge der Prüfung der Erklärungsangaben 2006 sei am 4. Dezember 2007 die Firma G. schriftlich um die Überprüfung der Daten 2006 und um Bekanntgabe des Arbeitgeberanteiles 2005 aufgeteilt in SV-Beitrag laufend, SV-Beitrag Sonderzahlung ersucht worden. Im Antwortschreiben vom 18. Jänner 2008 habe die Firma G. die Richtigkeit der Daten für 2006 bestätigt und bekannt gegeben, dass der Bw. für 2005 zusätzlich zum Bruttoentgelt von € 41.499,54 einen „SV-Beitrag von € 7.737,09, einen SV-Beitrag SZ von € 181,90, Dienstgeberbeiträge von € 1.867,51 und einen MV-Beitrag von € 570,07“ erhalten habe. Da bis zu diesem Antwortschreiben die zusätzliche Zahlung der o.a. Beträge nicht bekannt gewesen sei, hätten neue Beweismittel vorgelegen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung, das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit Vorlageantrag vom 10. April 2008 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zusammenfassend hielt der Bw. noch fest, dass neue Beweismittel im Jahr 2006 nicht vorgelegen sein können, zumal seinerseits eine korrekte Steuererklärung für das Jahr 2006 (gemeint wohl 2005) abgegeben worden sei und sämtliche Unterlagen, die für die Feststellung dieser Steuererklärung herangezogen worden seien, dem Finanzamt zur Prüfung vorgelegt worden seien. Die in seiner Berufung vorgebrachten Tatsachen seien in der Berufungsentscheidung mit keiner Silbe berücksichtigt worden.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat führte der Bw. durch seine Ehegattin in Eingaben noch aus, dass die Annahme, dass diese Arbeitgeberbeiträge im Bruttoentgelt enthalten seien, überhaupt nicht schlüssig sei und den Lohnsteuerrichtlinien widersprechen würde. Er verweise auf unzählige Passagen in den Lohnsteuerrichtlinien, wo

der Begriff "Bruttoentgelt" verwendet werde und niemals ein Gedanke daran verschwendet würde, dass darin die Arbeitgeberbeiträge mitenthalten seien. Er habe eine richtige Steuererklärung für das Jahr 2005 unter Offenlegung aller Unterlagen (Vorsprache mit den gesamten Unterlagen beim Amt) abgegeben. Die Abgabenbehörde habe unrichtige Korrekturen im Zuge der Veranlagung vorgenommen.

Das Finanzamt replizierte, dass der Bw. doch nicht ernsthaft dem Finanzamt unterstellen könne, dass die strittigen Aufwendungen vom sogenannten "Bruttobetrag" abgezogen worden wären, wenn dem Finanzamt bekannt gewesen wäre, dass zusätzlich zu diesem "Bruttobetrag" Zahlungen in Höhe dieser Aufwendungen erfolgt seien. Weiters stelle sich auch die Frage, warum der Bw. den eindeutig inhaltlich rechtswidrigen Bescheid in Rechtskraft erwachsen habe lassen.

Im Zuge des gemäß § 279 Abs. 3 BAO durchgeführten Erörterungsgespräches wurde seitens der berufungswerbenden Partei nochmals ausgeführt, dass eine richtige Erklärung für 2005 eingereicht worden sei. Die danach getroffenen Entscheidungen des Finanzamtes könnten nicht dem Bw. angerechnet werden. Dieser habe alle relevanten Dinge offengelegt. Seitens des Finanzamtes wurde ausgeführt, dass aus dessen Sicht auch ein allenfalls im Bereich des Finanzamtes passierter Fehler eine Wiederaufnahme nicht hindere. Es sei aus der Sicht des Finanzamtes eben nicht bekannt gewesen, dass zusätzlich zu den in der Bestätigung vom 16. Feber 2006 der Firma G. angeführten € 41.499,54 noch weitere Beträge ausbezahlt worden seien. Diese zusätzlich ausbezahlten Arbeitgeberanteile seien erst im Zuge der Erhebungen zur Veranlagung 2006 für das Finanzamt neu hervorgekommen. Die Wiederaufnahme von Amts wegen sei daher gerechtfertigt. Die zum Erörterungstermin beigezogene Teamleiterin Allgemeinveranlagung und Infocenter führte aus, dass es nach dem Einlangen der Abgabenerklärungen für 2005 im Feber 2006 zunächst zu einem Ersuchen um Ergänzung gekommen sei. In weiterer Folge sei die Gattin, wie dieses im Akt festgehalten worden sei, am 3. Mai 2006 auch persönlich beim Finanzamt erschienen. Aus der Erinnerung der Teamleiterin wurde damals auch - wie in einem kurzen Aktenvermerk festgehalten - die Differenz zwischen dem Betrag laut Firmenbestätigung von € 41.499,54 und dem in der Erklärung als Steuerbemessungsgrundlage ausgewiesenen Betrag von € 34.982,16 besprochen. Die Teamleiterin gab zu Protokoll, dass diese Differenz auch von der vorsprechenden Gattin des Bw. mit dem Hinweis darauf, dass sie keine Steuerexpertin sei, glaublich nicht aufgeklärt habe werden können. Die beim Erörterungstermin anwesende Gattin des Bw. bestätigte grundsätzlich die Vorsprache beim Finanzamt und bei der Teamleiterin. An den Inhalt des Gesprächs vermochte sich die Gattin des Bw., im Hinblick auf den Zeitablauf, nicht mehr im Detail zu erinnern. Vom steuerlichen Vertreter des Bw. wurde ausgeführt, dass das Finanzamt bei überschlagsmäßiger Berechnung bereits erkennen hätte

müssen, dass der erklärte Betrag richtig sei. Zum Vorbringen des Bw., wonach seine Gattin mit einem Ordner mit sämtlichen Unterlagen, insbesondere mit den monatlichen Lohnabrechnungen, bereits vor Ergehen des Erstbescheides beim Finanzamt erschienen sei und somit alles offengelegt habe, teilte die Teamleiterin mit, dass ihr die Vorsprache erinnerlich sei und dass sie nicht bestreiten wolle, welche Unterlagen die Gattin bei sich gehabt habe, jedoch wurden vom Finanzamt ausschließlich die im Akt einliegenden Teile übernommen bzw. kopiert. Nach Einsicht in den Akt handelte es sich bei dem am 3. Mai 2006 abgelichteten Aktenteilen um die Blätter 4 und 5/2005, das sind die Auflistungen der sonstigen Werbungskosten, sowie der Kontoauszug der niederösterreichischen Gebietskrankenkasse vom 3. Jänner 2006. Am nächsten Tag sei von der Gattin des Bw. dann für ihren Gatten noch die Kopie des Fahrtenbuches beigebracht, wie aus dem einliegenden Einlaufstempel ersichtlich sei. Nach dem Akteninhalt wurden die Fahrtenbücher 2005 offensichtlich eingesehen und retourniert. Es sei lediglich von der Auflistung der Diäten eine Ablichtung angefertigt worden. Zu der vom steuerlichen Vertreter angeführten Erkennbarkeit bei überschlagsmäßiger Berechnung replizierte die Teamleiterin dahingehend, dass dies eben nicht erkennbar gewesen sei, da vom Bw. die übrigen Werbungskosten wie Arbeitsmittel, Reisekosten und sonstige Werbungskosten unter den hierfür vorgesehen Kennzahlen 719, 721 und 724 der Einkommensteuererklärung für 2005 ausgefüllt worden seien. Vom Amtsvertreter und von der Teamleiterin wurde ausgeführt, dass für das Finanzamt erst mit der Fragenvorhaltsbeantwortung der Firma G. vom 28. Jänner 2008 erkennbar geworden sei, dass zum Betrag von € 41.499,54 im Jahr 2005 noch Sozialversicherungsbeiträge von € 7.737,09, SV-Beitrag SZ € 181,90, DB € 1.867,51 und MV-Beitrag € 570,07 an den Bw. ausbezahlt worden seien. Erst durch die geänderte Form der Einkommensaufgliederung im Jahr 2006 sei erkennbar gewesen, dass 2005 zusätzliche Einkünfte ausbezahlt worden seien könnten. So sei für 2006 ein Dienstgeberlohnkonto detailliert vorgelegt worden, welches für 2005 eben nicht eingereicht wurde bzw. vorhanden gewesen sei. Der steuerliche Vertreter führte nochmals eine überschlagsmäßige Berechnung dahingehend durch, dass er die Differenz von rund € 6.500,00 zwischen dem als Einkünfte unter Kennzahl 762 erklärten Betrag von € 34.982,16 und den Betrag laut Firmenbestätigung von € 41.499,54 den Sozialversicherungsbeiträgen laut Bestätigung von über € 13.000,00 gegenüberstellte. Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters hätte hier eine überschlagsmäßige Berechnung bereits die Differenz zu den Arbeitgeber- Sozialversicherungsbeiträgen aufdecken müssen. Dies auch unter der Annahme, dass Dienstgeber- und Dienstnehmeranteile in etwa die Hälfte der vom Bw. zu leistenden Gebietskrankenkassenbeiträge betragen hätten. Aus dieser Sicht hätte es dem Finanzamt auffallen müssen, dass die Differenz von rund € 6.500,00 exakt die Hälfte der ausgewiesenen Sozialversicherungsbeiträge, welche ja wie im Akt festgehalten, Dienstgeberbeiträge und

Arbeitgeberbeiträge umfassten, ausgemacht hätten. Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters sei demnach für einen zusätzlichen Abzug der Dienstgeberbeiträge kein Raum geblieben. Seitens des Finanzamtes wurde ausgeführt, dass für 2005 eben kein Lohnzettel der ausländischen Firma vorgelegen habe. Das Finanzamt habe aus seiner Sicht nur aufgrund der vorliegenden schriftlichen Bestätigungen, welche im Akt einliegen würden, entscheiden müssen. Daher sei es zur beschriebenen Vorgangsweise gekommen. Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass aus seiner Sicht die Anforderung weiterer Unterlagen in den Verantwortungsbereich des Finanzamtes gefallen wäre, jedoch im gegenständlichen Erstverfahren eben nicht erfolgt sei. Der steuerliche Vertreter verwies nochmals darauf, dass die Gattin des Bw. alle bezughabenden Unterlagen bei ihrer persönlichen Vorsprache im Finanzamt am 3. Mai 2006 in einem Ordner bei sich gehabt und dem Finanzamt zur Verfügung gestellt habe. Wenn diese Unterlagen nicht für den Akt kopiert worden seien, falle das nicht in den Verantwortungsbereich seiner Mandantin. Seitens des Finanzamtes wurde nochmals auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach auch unterlassene Erhebungen des Finanzamtes eine Wiederaufnahme nicht hindern würden, sofern neue Tatsachen hervor kämen. Die neuen Tatsachen seien aus der Sicht des Finanzamtes im gegenständlichen Streitfall eben die zusätzlichen Zahlungen der Dienstgeber-Sozialversicherungsanteile an den Bw. Seitens des Finanzamtes wurde ausdrücklich die Vorlage der monatlichen Gehaltsabrechnungen bestritten, da dies im Akteninhalt keine Deckung finde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender entscheidungsrelevanter **Sachverhalt** steht fest:

Mit Eingabe vom 14. März 2005 gab der Bw. dem Finanzamt bekannt, dass er seit 1. März 2005 bei der in Deutschland ansässigen Firma G. in einem Angestelltenverhältnis tätig sei. Das Unternehmen habe in Österreich keinen Sitz, weshalb es sich für die pünktliche Entrichtung der Abgaben verpflichtet habe.

Am 9. Feber 2006 reichte der Bw. seine Einkommensteuererklärung für 2005 beim Finanzamt ein und wies unter der Kennzahl 762 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen in Betracht kommt) einen Betrag von € 34.982,16 aus. Weiters beantragte der Bw. unter den bezughabenden Kennzahlen des Formblattes die Anerkennung von Werbungskosten für Arbeitsmittel, Reisekosten und Kosten der Steuerberatung.

In Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung des Finanzamtes vom 13. Feber 2006 legte der Bw. dem Finanzamt am 23. Feber 2006 eine von der Firma G. ausgestellte und an den Bw. adressierte „**Jahreslohn-Bescheinigung**“ vom **16. Feber 2006** vor, welche wörtlich lautet:

"Ihrem Wunsche entsprechend bestätigen wir Ihnen, dass Sie seit dem 1. März 2005 als Fachverkäufer im Außendienst bei uns beschäftigt sind. Sie bezogen – nach den Ihnen zugestellten Lohnabrechnungen – in der Zeit vom 1.3.2005 bis einschließlich 31.12.2005 ein Bruttoentgelt von € 41.499,54."

Mit gleicher Post legte der Bw. dem Finanzamt ein persönliches **Schreiben vom 15. Feber 2006** vor, in welchem er wörtlich mitteilte:

"Wie bereits telefonisch mit Herrn E. besprochen, teile ich Ihnen mit, dass keine steuerliche Vertretung vorhanden ist und dies irrtümlich ausgefüllt wurde. Weiters gibt es keinen Werkvertrag sondern bin ich angestellt bei der ausländischen Firma, welche mir einen Bruttobezug überweist und ich mich selbst um die Versteuerung sowie Sozialversicherung kümmern muss."

Für die Aufklärung eventueller weiterer Unklarheiten gab der Bw. noch seine private Mobiltelefonnummer bekannt.

Am 3. Mai 2006 sprach die Ehegattin des Bw. persönlich beim Finanzamt vor. Sie führte einen Ordner mit bezughabenden Unterlagen zu den steuerlichen Angelegenheiten ihres Ehegatten mit sich. Von der zuständigen Beamtin, der Teamleiterin Allgemeinveranlagung und Infocenter, wurden in Ablichtung zum Finanzamtsakt genommen:

Der **Kontoauszug** der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse vom 3. Jänner 2006 betreffend "die Zeit vom Beginn bis 31.12.2005",

eine handschriftliche **Aufgliederung diverser Werbungskosten** für 2005

sowie die per Fax am 25. Jänner 2005 von der Firma G. an den Bw. übermittelte Bestätigung betreffend die **Konditionen seines Anstellungsverhältnisses**.

Dieser Bestätigung der Konditionen ist zu entnehmen, dass der Bw. ein Grundgehalt, weiters eine Fixprovision sowie eine Umsatzprovision erhalten solle; weiters, dass ihm ein PKW VW-Passat oder ähnlich zur Verfügung gestellt werden solle; weiters, dass der Urlaub 25 Tage betrage und ein freiwilliges Weihnachtsgeld bezahlt werde; das Urlaubsgeld solle 40% vom Grundgehalt zahlbar in 2 Raten zu je 20% im Juni und September betragen; die Probezeit wurde bis zum 31.8.2005 festgelegt; eine Nebentätigkeit wurde grundsätzlich ausgeschlossen.

Zum Arbeitgeberanteil (gemeint wohl zur Sozialversicherung) wurde festgehalten: *"Wird von uns mit Gehalt überwiesen. Arbeitnehmer hat sich selbst zu versichern und zu versteuern."*. Weiters wurde hierzu ausgeführt, dass nach den der Firma G. vorliegenden Informationen der Arbeitgeberanteil 25% betrage, dies würde bedeuten, dass ein Betrag von ca. € 5.300,00 monatlich überwiesen werde. Nach Vorlage der Sozialversicherungsunterlagen des Bw. sei der Prozentsatz genau zu ermitteln. Diese Konditionen-Bestätigung wurde vom Bw. am 26. Jänner 2005 mit dem Vermerk "akzeptiert" gegengezeichnet.

Über die persönliche Vorsprache der Gattin des Bw. am 3. Mai 2006 findet sich ein – nicht unterfertigter – **handschriftlicher Aktenvermerk** im Finanzamtsakt. Dort ist noch angeführt, dass der PKW von der Firma ausschließlich für Dienstfahrten zur Verfügung gestellt werde. Die Kosten für den PKW (Treibstoff, Service, Reifen, etc.) würde die Firma tragen bzw. würden mit der Firmenkarte bezahlt. Weiters ist in diesem handschriftlichen Vermerk noch der in der Bestätigung vom 16. Feber 2006 angeführte Bruttobetrag von € 41.499,54 angeführt sowie auch der unter der Kennzahl 762 der Einkommensteuererklärung für 2005 eingetragene Betrag von € 34.982,16, jedoch ohne eine weitere Kommentierung der Differenz.

Mit Einlaufstempel vom 4. Mai 2006 übermittelte der Bw. dem Finanzamt noch eine **Kopie des Fahrtenbuches**. Einer einliegenden Aufgliederung der Diäten für 2005 wurde handschriftlich beigefügt, dass laut Abrechnungen der Bw. nur Freitag teilweise in der Umgebung seines Wohnsitzes unterwegs sei, ansonsten im Bundesgebiet.

Am **4. Dezember 2006** erließ das Finanzamt den **Einkommensteuerbescheid 2005** und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit € 4.592,12 fest. Das Finanzamt legte der Berechnung der Einkommensteuer Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von € 40.646,25 zu Grunde. Das Finanzamt errechnete diesen Betrag aus dem Betrag des Bruttobezuges laut Bestätigung vom 16. Feber 2006 in Höhe von € 41.499,54, abzüglich Sonderzahlungen in Höhe von € 853,30. Neben Werbungskosten für Arbeitsmittel, Reisekosten und Steuerberatungskosten, welche das Finanzamt in Höhe von € 5.452,50 zum Abzug zuließ, gewährte das Finanzamt noch "sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag" in Höhe von € 13.355,10. Letzteren Betrag errechnete das Finanzamt durch Addition der im Kontoauszug der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse vom 3. Jänner 2006 ausgewiesenen Beträge, abzüglich des Anteiles, welcher auf die Sonderzahlungen entfiel. Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. Dezember 2006 erwuchs in Rechtskraft.

Am 12. Feber 2007 reichte der Bw. die Einkommensteuererklärung für 2006 beim Finanzamt ein und legte dieser noch zwei Beilagen bei, nämlich ein Dienstgeber-Lohnkonto 2006 sowie

den Kontoauszug der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse für das Jahr 2006 vom 3. Jänner 2007.

Im Zuge der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2006 wandte sich das Finanzamt mit **Schreiben vom 4. Dezember 2007** an die Firma G. und ersuchte um Aufklärung hinsichtlich der an den Bw. für 2005 und 2006 ausbezahlten Beträge. Hinsichtlich des Jahres 2006 führte das Finanzamt in diesem Schreiben aus, dass laut dem Dienstgeber-Lohnkonto der Bw. für 2006 neben seinem aus Gehalt und Fixprovision sowie aliquoter Sonderzahlung bestehenden Grundgehalt von brutto € 42.769,77 noch weitere € 7.546,49, nämlich die e-card Gebühr von € 10,00, Sozialversicherungsbeitrag laufend von € 7.391,99 sowie den Sozialversicherungsbeitrag SZ von € 144,50 ausbezahlt bekommen habe. Hinsichtlich des Jahres 2005 führte das Finanzamt aus, dass der Bw. laut Bestätigung von 16. Feber 2006 ein Bruttoentgelt in Höhe von € 41.499,54 erhalten habe. Bezüglich des Arbeitgeber-Anteiles sei keine Aussage getroffen worden. Das Finanzamt ersuchte um Bekanntgabe des Arbeitgeberanteiles für 2005, aufgeteilt in den Sozialversicherungsbeitrag laufend und den Sozialversicherungsbeitrag, welcher auf die Sonderzahlung entfiel. Weiters stellte das Finanzamt die Frage, ob dieser Arbeitgeberanteil zusätzlich zum o.a. Bruttoentgelt ausbezahlt worden sei.

Die Firma G. beantwortete dieser Anfrage des Finanzamtes mit **Schreiben vom 28. Jänner 2008** nachfolgend:

"Für das Jahr 2005 hat Herr K. ein Bruttoentgelt in Höhe von € 41,499,54 erhalten. Zusätzlich wurden Herrn K. die Arbeitgeberanteile ausbezahlt wie folgt:

<i>SV-Beitrag</i>	<i>€ 7.737,09</i>
<i>SV-Betrag SZ</i>	<i>€ 181,90</i>
<i>DB</i>	<i>€ 1.867,51</i>
<i>MV-Beitrag</i>	<i>€ 570,07</i>

Die Entgelte für 2006 können wir bestätigen.

Reisekostenersätze erhält Herr K. in Form von Spesen nicht. Erstattet werden, nach Vorlage der Belege, entstandene Kosten z.B. für Parkgebühren, Bürobedarf usw."

Am 28. Jänner 2008 verfügte das Finanzamt die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend Einkommensteuer 2005 und begründete dies damit, dass im Zuge der Veranlagung 2006 die Firma G. um Auskunft ersucht wurde, ob die übernommenen Sozialversicherungsbeiträge im Bruttoentgelt enthalten seien oder zusätzlich ausbezahlt

wurden. Laut Schreiben der Firma seien die Sozialversicherungsbeiträge zusätzlich ausbezahlt worden. Diese Zahlungen seien bisher nicht im Bescheid berücksichtigt gewesen.

Mit dem am selben Tag ergangenen **abgeänderten Einkommensteuerbescheid für 2005** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit € 7.964,81 festgesetzt. Der Mehrbetrag an Einkommensteuer ergab sich daraus, dass das Finanzamt die "sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag" nur mehr in Höhe von € 5.618,89 in Abzug brachte und damit die vom Arbeitgeber übernommenen und ausbezahlten Arbeitgeberanteile beim Bw. nur mehr als durchlaufende Post, nicht jedoch als Werbungskosten anerkannte.

Beweiswürdigung:

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, insbesondere aus den im Akt einliegenden, unstrittigen Urkunden bzw. Ablichtungen von Urkunden. Weiters wurden die im Zuge des Erörterungsgespräches vom 21. März 2012 getätigten – jeweils glaubwürdigen - Angaben der Gattin des Bw. sowie der zuständigen Beamtin des Finanzamtes in die Sachverhaltsermittlung einbezogen. Eine Feststellung, wonach dem Finanzamt Urkunden aus dem am 3. Mai 2006 mitgeführten Ordner zur Kenntnis kamen, welche über die im Akt einliegenden Ablichtungen hinausgehen, konnte im Hinblick auf die Glaubwürdigkeit der Angaben der zuständigen Beamtin nicht getroffen werden. Auch wurde seitens des Bw. bzw. seiner Gattin nicht die Behauptung erhoben, dass alle im Ordner mitgeführten Unterlagen vom Finanzamt zur Kenntnis genommen wurden, sondern vielmehr, dass die Möglichkeit hierzu bestanden hätte. Anzumerken ist, dass hinsichtlich des Ablaufes der Geschehnisse zwischen den Verfahrensparteien keine Differenzen bestehen, lediglich sind die aus dem Sachverhalt abgeleiteten Schlüsse abweichend.

In **rechtlicher Hinsicht** ergibt sich aus dem Sachverhalt:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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 in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde. Amtswegige Wiederaufnahmen

werden in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig - absolut und relativ - sind (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Wien 2011, § 303 Tz. 37ff).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus. Es schadet nicht, dass der Prüfer bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der ihm bereits vorliegenden Urkunden, allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen, die maßgeblichen Tatsachen bereits hätte feststellen können (vgl. VwGH vom 23. Feber 2005, 2001/14/0007 und do. Zitate). Wobei das Höchstgericht in diesem Erkenntnis die Nichtdurchführung möglicher Auswertungen eines Fahrtenbuches durch das Finanzamt nicht als Hinderungsgrund für eine später erfolgende Wiederaufnahme des Verfahrens erachtet hat.

Unter Beachtung dieser Grundsätze von höchstgerichtlicher Rechtsprechung und Lehre erweist sich die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO im vorliegenden Fall nicht als rechtswidrig.

Das Finanzamt hat den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. Dezember 2006 aufgrund der im Akt einliegenden Unterlagen erlassen. Aus diesen Unterlagen ist jedoch in keiner Form erkennbar gewesen, dass dem Bw. über das in der Jahreslohn-Bescheinigung vom 16. Feber 2006 ausgewiesene Jahresbruttoentgelt hinaus noch weitere Beträge von der Firma G. zugeflossen sind. Auch das an das Finanzamt gerichtete Schreiben des Bw. vom 15. Feber 2006 sowie die Bestätigung der Konditionen der Anstellung vom 25. Jänner 2005 lassen keinerlei Rückschlüsse auf eine Zahlung zu, welche nicht von der Jahreslohn-Bescheinigung umfasst gewesen wäre.

Wenn der Bw. nun vorbringt, dass seine Ehegattin anlässlich ihrer Vorsprache beim Finanzamt am 3. Mai 2006 die bezughabenden Unterlagen in einem Ordner mitgeführt habe, so kann im Lichte der höchstgerichtlichen Rechtsprechung daraus für den Standpunkt des Bw. nichts gewonnen werden. Nach der Aktenlage steht fest, dass durch die zuständige Bearbeiterin des Finanzamtes keine Unterlagen aus diesem Ordner zum Akt genommen wurden, welche einen Rückschluss auf über das Bruttoentgelt hinausgehende Zahlungen ermöglicht hätten. Die vom Bw. ins Treffen geführte mögliche Auswertung der Unterlagen wurde nicht durchgeführt.

Es kann dahingestellt bleiben, ob diesbezüglich ein Verschulden auf Seiten des Finanzamtes vorlag oder nicht. Auch ein Verschulden auf Seiten des Finanzamtes an der Nichtdurchführung der möglichen Auswertungen der von der Ehegattin mitgeführten Unterlagen vermag am Ergebnis der rechtlichen Zulässigkeit der Wiederaufnahme nichts zu ändern.

Wenn der Bw. vermeint, eine vollständige Offenlegung aller entscheidungsrelevanten Tatsachen für sich ins Treffen zu führen zu können, so findet dies in der Aktenlage keine Deckung. Es ist zwar das Vorbringen des Bw. glaubhaft, dass seine Gattin die bezughabenden Unterlagen in ihrem Ordner mit sich geführt habe. Ebenso glaubhaft ist jedoch die Ausführung des Finanzamtes, wonach aus diesem Ordner eben nur die im Akt einliegenden Unterlagen entnommen worden sind. Aus der Sicht dieser beiden glaubwürdigen Ausführungen der Verfahrensparteien muss es zu Lasten des Bw. gehen, dass ihm ein Nachweis hinsichtlich der dem Finanzamt zur Kenntnis gebrachten Unterlagen, wie es zum Beispiel durch einen Einlaufstempel auf einer Kopie der überreichten Urkunde der Fall wäre, nicht möglich ist. Nur in letzterem Fall würde Klarheit über das Ausmaß der Offenlegung durch den Bw. herrschen.

Vollständig und wahrheitsgemäß Offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Wien 2011, § 119 Tz 3 und do. Zitate höchstgerichtlicher Erkenntnisse). Eben diese Klarheit von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen wurde durch das bloße Mitführen eines Ordners mit Unterlagen am 3. Mai 2006 nicht gewährleistet, zumal die bis dahin vom Bw. beim Finanzamt nachweislich eingereichten Urkunden auf zusätzlich erhaltene Zahlungen des Bw. nicht schließen ließen.

Auch die Ausführungen des Bw. hinsichtlich der Auslegung des Begriffes "Bruttoentgelt" vermögen im Lichte der Gesamtschau des Sachverhaltes nicht durchzudringen, zumal dieser Begriff im gegenständlichen Fall im Zusammenhang mit ausländischen steuerlichen Bestimmungen verwendet wurde und für das Finanzamt keine Sicherheit darüber bestand, dass Begriffe des deutschen Steuerrechtes stets mit der inländischen Begriffsauslegung übereinstimmen. Festzuhalten ist, dass die Ausführungen des Bw. in der Berufung ebenso in diese Richtung weisen, da der Bw. dort selbst noch wiederholend ausführt, er erhalte vereinbarungsgemäß einen Bruttobetrag, in welchem auch die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung enthalten seien. Eine zusätzliche Auszahlung der Sozialversicherungsbeiträge, neben dem Bruttobetrag, erfolge durch die Firma G. nicht, zumal diese auch die zu leistenden Sozialversicherungsbeiträge (insbesondere auch Arbeitgeberanteil) nicht selbst ermittle (vgl. Seite 1 der Berufung vom 8. Feber 2008, eingelangt am 13. Feber 2008).

Auch die Ausführung des steuerlichen Vertreters des Bw., wonach eine überschlagsmäßige Berechnung aufdecken hätte müssen, dass ein Teil der in der Bestätigung der Sozialversicherung ausgewiesenen Sozialversicherungsbeiträge auf den Arbeitgeberanteil entfalle, vermag an der Zulässigkeit der Wiederaufnahme nichts zu ändern, da eben auch ein Verschulden des Finanzamtes an der Nichtfeststellung dieser Tatsache eine Wiederaufnahme nicht hindert.

Im Hinblick auf diese Erwägungen tritt auch in den Hintergrund, dass der Bw. in der eingereichten Abgabenerklärung für 2005 einen Abzug vom Bruttoentgelt nur in Höhe des Dienstgeberanteiles an der Sozialversicherung vornahm. Sämtliche aktenkundigen Unterlagen vermochten dem Finanzamt zum Zeitpunkt seiner Erstentscheidung keine Klarheit darüber zu verschaffen, welcher Betrag dem Bw. im Jahr 2005 von der Firma G. tatsächlich ausbezahlt wurde.

Für das Finanzamt traten durch das Schreiben der Firma G. vom 28. Jänner 2008 neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO zutage, welche die Wiederaufnahme des Verfahrens jedenfalls rechtfertigten.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass durch das wiederaufgenommene Einkommensteuerverfahren 2005 letztlich ein rechtsrichtiger Zustand herbeigeführt wurde, indem dem Bw. jene Einkommensteuer zur Zahlung vorgeschrieben wurde, welche seinem Einkommen im Jahr 2005 entsprach. Diese rechtsrichtige Vorschreibung wurde durch den Bw. auch eingeräumt. Das Finanzamt hat mit der Wiederaufnahme dem Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit entsprochen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. Oktober 2012