

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B, vertreten durch Halpern & Prinz Wp & Stb GmbH, Wasagasse 4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 11.05.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 13.04.2015, betreffend Haftungsbescheide / Lohnsteuer 2010, 2011 und 2012 sowie Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlags 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Bf. betreibt Pflege- und Betreuungseinrichtungen.

Es erfolgte eine GPLA-Prüfung über den Zeitraum 2010-2012.

Gegen die in der Folge ergangenen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer und Bescheide betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlages/Lohnsteuer (alle hinsichtlich der Jahre 2010 -2012) wurde rechtzeitig Beschwerde eingebracht, in der die Vorlage an das BFG ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung beantragt wurde; der darin gestellte Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde mit Schreiben vom 27.4.2017 zurückgenommen.

In den Bescheidbegründungen wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass „die Voraussetzungen gem. § 201 Abs.2 Z 3 iVm § 202 BAO erfüllt sind“.

Weiters wurde ausgeführt, dass neue Tatsachen hinsichtlich freiwilligem Sozialaufwand und Erschweriszulage erstmalig anlässlich der GPLA-Prüfung festgestellt wurden (Begründungshinweis: Beilage zur Niederschrift und Niederschrift über Schlussbesprechung vom 24.3.2014 sowie Prüfbericht vom 30.4.2014). Hinsichtlich

dieser „erstmaligen Feststellung“ geht aus der Bescheidbegründung nur mehr aus der Begründung ad Erschwerniszulage (wiederholend) hervor, dass anlässlich einer über den Zeitraum 2010-2012 erfolgten GPLA-Prüfung festgestellt wurde, dass an bereits vor Inkrafttreten eines neuen Kollektivvertrags (1.1.2007) angestellte DienstnehmerInnen Erschwerniszulagen lohnsteuerfrei ausbezahlt wurden.

Weder aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.3.2014 noch aus der Beilage dazu gehen Tatsachenhinweise zur „erstmaligen Feststellung“ der Fakten hinsichtlich freiwilligem Sozialaufwand und Erschwerniszulage hervor.

Auch aus dem Prüfbericht sind keine Tatsachenhinweise zur „erstmaligen Feststellung“ der Fakten hinsichtlich freiwilligem Sozialaufwand und Erschwerniszulage zu entnehmen.- Hinsichtlich der Punkte „freiwilliger Sozialaufwand und Erschwerniszulage“ gibt es nur Anführungen betreffend „pauschale Nachrechnung Finanz“ und „Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart“, bezogen auf die jeweiligen Zeiträume, Bemessungsgrundlage alt/neu, Hinzurechnung und Nachforderung.

In der Beschwerde wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass anlässlich oa. GPLA-Prüfung bereits mit 30.4.2014 Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer und Bescheide betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlages/Lohnsteuer (alle hinsichtlich der Jahre 2010 -2012) erlassen worden waren, die mit Erkenntnis des BFG vom 31.3.2015 wegen Verfahrensmängeln nach § 279 BAO ersatzlos aufgehoben worden waren. Das Finanzamt habe die nun in Beschwerde gezogenen Bescheide am 13.4.2015 ohne Durchführung ergänzender Ermittlungen erlassen. Als Begründung für die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO sei lediglich folgender Absatz eingefügt worden: „*Folgende neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit.b BAO wurden im Zuge einer die Kalenderjahre 2010 bis 2012 umfassenden GPLA-Prüfung erstmalig festgestellt (es wird auf den beiliegenden Prüfbericht vom 30.4.2014 sowie auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und Beilage vom 24.3.2014 verwiesen)*“.

Weiters habe das Finanzamt unter Punkt 2) Erschwerniszulage in der zweiten Zeile das Wort „erstmalig“ eingefügt.

Es wurde in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass ein Neuerungstatbestand gem. § 303 Abs.1 lit.b BAO nicht vorgelegen habe, da bereits mit Bericht vom 17.12.2010 eine Außenprüfung des Finanzamts auch die Lohnsteuer die Jahre 2006 bis 2009 betreffend abgeschlossen worden sei, die zu keiner Feststellung geführt habe – die Abrechnung der Erschwerniszulage sowie des freiwilligen Sozialaufwands sei damals in derselben Art und Weise wie nun beschwerdegegenständlich vorgenommen worden. Das Finanzamt habe zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der selbstberechneten Beträge (2010 – 2012) alle entscheidungsrelevanten Tatsachen und Beweismittel gekannt, was sich aus der BVE vom 26.11.2014 (Seite 2) zur Beschwerde vom 5.6.2014 ergäbe, wenn das Finanzamt ausführt, „dass der Umstand, dass die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht hindert, diese

*Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (vgl. VwGH 2000/13/0179 vom 21.10.2004; VwGH 98/13/0236 vom 20.12.2000).“*

*Im Vorlagebericht führte das Finanzamt dazu lediglich aus, dass vor der durchgeföhrten GPLA-Prüfung nicht bekannt war, dass 2010 – 2012 Erschwerniszulagen steuerfrei ausbezahlt wurden, obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen dafür nicht vorlagen.*

*– Selbst wenn hinsichtlich der Erschwerniszulage keine neuen Tatsachen vorlägen, wären die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme trotzdem gegeben, da im Zuge der GPLA-Prüfung auch festgestellt wurde, dass bei Sachzuwendungen die Obergrenzen für die Steuerfreiheit gem. § 3 Abs. 1 z 14 EStG 1988 nicht überprüft und dadurch die Sachbezüge bei einigen DienstnehmerInnen zu Unrecht steuerfrei behandelt wurden, was auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten wird.*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) Gem. § 201 Abs.2 BAO kann die Festsetzung (bei von den Abgabenvorschriften angeordneten oder gestatteten Selbstberechnung einer Abgabe durch den Angabepflichtigen) erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages, 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gem. § 323 Abs.37 BAO tritt § 201 Abs.2 und 3 Z 2 in der Fassung des BGBl. I Nr. 14/2012 mit 1.Jänner 2014 in Kraft.

Gem. § 303 Abs.1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Lt. Ritz, BAO 5, § 201 TZ 37, 3.Abs. ist Voraussetzung für die Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der

Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen.

Lt. Ritz, aaO, § 201 Tz 39, 2. Abs. hat die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) des Festsetzungsbescheides das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen. Stützt sich die Behörde auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel (iSd § 303), so hat sie diese Tatsachen (Beweismittel) und ihr „Neuhervorkommen“ in der Bescheidbegründung darzulegen.

Lt. Ritz, aaO, § 303 TZ 35 (unter Hinweis auf VwGH 30.9.1987, 87/13/0006) ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind.

Lt. Ritz, aaO, § 303 TZ 24, letzter Absatz (unter Hinweis auf VwGH 9.7.1997, 96/13/0185) dient die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhalts zu beseitigen.

B) Gem. § 217 BAO sind Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe .. nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

ad A) Wie sich aus der oa Sachverhaltsdarstellung ergibt, führte das Finanzamt nicht aus, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkamen anlässlich der GPLA-Prüfung, sondern führte es eine „pauschale Nachrechnung Finanz“ durch. Die Formulierung „*Folgende neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit.b BAO wurden im Zuge einer die Kalenderjahre 2010 bis 2012 umfassenden GPLA-Prüfung erstmalig festgestellt (es wird auf den beiliegenden Prüfbericht vom 30.4.2014 sowie auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und Beilage vom 24.3.2014 verwiesen)*“ entspricht nicht der vom VwGH definierten Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind VwGH 30.9.1987, 87/13/0006.

Aus der „pauschalen Nachrechnung Finanz“ und aus der Formulierung *des Finanzamts im Vorlagebericht, wonach vor der durchgeföhrten GPLA-Prüfung nicht bekannt gewesen sei, dass 2010 – 2012 Erschwerniszulagen steuerfrei ausbezahlt wurden, obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen dafür nicht vorlagen, ist zu entnehmen, dass anlässlich der GPLA-Prüfung die durch die nunmehrige Bf erfolgte Selbstberechnung/Lohnsteuer 2010 -2012 insoferne korrigiert wurde, als die Erschwerniszulage (für vor 1.1.2007 eingetretene DienstnehmerInnen) nicht lohnsteuerfrei belassen wurde, dh der der Abgabenberechnung/Lohnsteuer 2010 – 2012 zugrundeliegende Sachverhalt in diesem*

Bereich vom Finanzamt einer anderen rechtlichen Beurteilung unterworfen wurde als von der Bf anlässlich der von ihr durchgeführten Selbstberechnung.

Es ist davon auszugehen, dass anlässlich der Selbstberechnung die Bf den (nunmehr beschwerdegegenständlichen) Sachverhalt zur Erschwerniszulage insoweit offengelegt hatte, als sie eine Besteuerung hinsichtlich oa DienstnehmerInnen nicht durchführte.

Es ist im Rahmen der Möglichkeiten nicht vorstellbar, wie eine Sachverhaltsdarstellung anlässlich einer Selbstberechnung sonst vorgesehen wäre. – Die dabei rechtlich unrichtige Vorgangsweise hätte gem. § 201 Abs.2 Z 1 BAO von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages richtig festgesetzt werden können; eine Maßnahme gem. § 303 BAO zur „Nachholung“ einer richtigen rechtlichen Würdigung entspricht nicht dem gesetzgeberischen Willen hinsichtlich der §§ 201 und 303 BAO. Dies entspricht auch VwGH 2000/1380179 und VwGH 98/13/0236 vom 20.12.2000, wonach *die Behörde vielmehr verpflichtet ist, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen: im beschwerdegegenständlichen Fall waren die der GPLA-Prüfung unterzogenen Bescheide (Lohnsteuer 2010-2012) jedoch schon rechtskräftig veranlagt und konnte eine Wiederaufnahme nur unter den gesetzlich vorgesehenen Möglichkeiten erfolgen (die das Finanzamt nicht nachweisen konnte) bzw. hätte das Finanzamt die gem. § 201 Abs.2 Z 1 BAO vorgesehenen Möglichkeiten anwenden können.*

*Zum Hinweis des Finanzamts im Vorlagebericht, wonach – selbst wenn hinsichtlich der Erschwerniszulage keine neuen Tatsachen vorlägen - die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme trotzdem gegeben wären, da im Zuge der GPLA-Prüfung auch festgestellt wurde, dass bei Sachzuwendungen die Obergrenzen für die Steuerfreiheit gem. § 3 Abs.1 Z 14 EStG 1988 nicht überprüft und dadurch die Sachbezüge bei einigen DienstnehmerInnen zu Unrecht steuerfrei behandelt wurden, was auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten würde, ist auszuführen, dass dieser Aspekt der zu Unrecht steuerfrei behandelten Sachbezüge bei einigen DienstnehmerInnen nicht beschwerdeverfangen und deshalb auch nicht zu behandeln ist. Hinzuweisen ist jedoch, dass es nicht im Sinn des Rechtsschutzgedankens ist, im Fall einer (möglicherweise – wo hier nicht zu behandelnden) zutreffenden Maßnahme gem § 303 Abs. 1 lit. b BAO hinsichtlich Obergrenzen bei Sachbezügen auch den Bescheidinhalt betreffend rechtlicher Würdigung zu Erschwerniszulagen hinsichtlich des wiederaufgenommenen Bescheids zu ändern, obwohl hinsichtlich Erschwerniszulagen keine Wiederaufnahmegründe vorlagen.*

ad B) Da mit dem vorliegenden Erkenntnis die zugrunde liegenden Haftungsbescheide aufgehoben wurden, entfällt auch die rechtliche Voraussetzung zur Festsetzung von Säumniszuschlägen. Mangels Rechtsgrundlage waren daher die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlages für die Jahre 2010 bis 2012 gem. § 279 BAO ersatzlos aufzuheben.

*Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.*

Eine Revision an den VwGH ist nicht zulässig. Gem. Art.133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet auf der Anwendung der Rechtsprechung des VwGH zur Wiederaufnahme von Verfahren. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen nicht vor.

Linz, am 15. Mai 2017