



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat (Salzburg) 13

GZ. RV/0017-S/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des VN_Bw Bw, Anschrift_Bw, vom 15. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Heitger-Leitich, vom 20. Oktober 2010 betreffend die **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO** betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum **2003 bis 2007** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Den hier zu beurteilenden Wiederaufnahmebescheiden gingen folgende Verfahrensschritte voraus:

In der Zeit zwischen 9. März 2006 und 28. Oktober 2008 reichte der nichtselbständig beschäftigte Berufungswerber die Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2003 bis 2007 beim Finanzamt ein und machte jeweils Reisekosten (Kennzahl 721) als Werbungskosten geltend (siehe Tabelle).

| | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
|----------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Reisekosten laut Erklärung | 3.964,75 | 4.214,66 | 4.297,02 | 4.129,89 | 3.080,48 |

Den Abgabenerklärungen waren vom Arbeitgeber unterfertigte excel-Datei-Ausdrucke beigefügt, die zu jedem Tag des Kalenderjahres die folgenden Angaben enthielten: „Reiseziel“, „Kilometer“, „Reise Beginn“, „Reise Ende“, „Std“, „Diäten nach § 26 z.7“,

„steuerfrei ersatz v.DG“ und „Differenzbetrag“. Die Spalte „steuerfrei ersatz v.DG“ war dabei jeweils leer.

Das Finanzamt erließ in der Folge – offensichtlich ohne nähere Prüfung – **Einkommensteuer(erst)bescheide**, die mit 22. März 2006 (2003 bis 2005), 29. Oktober 2008 (2006) und 3. November 2008 (2007) datiert wurden und in denen die **Reisekosten in voller Höhe** als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Im Steuerakt findet sich im Anschluss daran eine mit 19. Februar 2009 datierte interne Email des Fachvorstandes des Finanzamtes an den für den Berufungswerber zuständigen Teamleiter. Darin wurde darauf hingewiesen, dass eine Durchsicht der Bescheide von Arbeitnehmern der Fa. AG ergeben habe, dass beim Berufungswerber nicht eindeutig sei, ob die Reisekosten um die Arbeitgeberersätze gekürzt worden seien.

Das Finanzamt kürzte daraufhin die bisher erklärten Reisekosten um die „Ersätze laut Lohnzettel“ und **berichtigte** die Einkommensteuerbescheide mit Bescheiden vom 18. September 2009 gem. [**S 293b BAO**](#).

In den dagegen gerichteten **Berufungen** brachte der Berufungswerber vor, er habe keine Diäten vom Dienstgeber erhalten. Die vom Finanzamt angeführten steuerfreien Bezüge hätten keine Diäten enthalten. Es habe sich hierbei um Überstundenzuschläge und Zulagen gemäß beiliegender Betriebsvereinbarung gehandelt.

Im Steuerakt findet sich erstmals zwischen diesen Berufungen und der Bescheidbegründung vom 15. Oktober 2009 als **Blatt 77 die Kopie der Betriebsvereinbarung** vom 26. Mai 1998, nach der vereinbart wurde, dass die Dienstnehmer für Arbeiten außerhalb des ständig ortsfesten Betriebes eine Außerhauszulage in Höhe von 10% ihres Bruttolohnes erhalten, wobei jedoch Zeiten von Urlaub, Krankenstand und Feiertag nicht enthalten sind.

Mit **Berufungsvorentscheidungen** vom 15. Oktober 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte sinngemäß aus, das Vorliegen der Betriebsvereinbarung sei mit 18.01.2008 nachgewiesen worden. Bei der Außerhauszulage handle es sich um steuerfrei ausbezahlte – wenngleich nach pauschalen Vorgaben errechnete – Tagesdiäten, weshalb die geltend gemachten (höheren) Tagesdiäten nur unter deren Abzug als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Im dagegen gerichteten **Vorlageantrag** vom 13. November 2009 bestätigte der Berufungswerber den Erhalt einer Außerhauszulage (Reisespesen). Die Bescheide seien aber trotzdem sowohl teilweise dem Grunde als auch der Höhe nach nicht berechtigt, da er die vollen Tagesdiäten nur ca. für die Hälfte seiner zu leistenden Arbeitstage beansprucht habe.

Nachdem die Rechtsmittel an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt worden waren (Geschäftsnummern RV/0828-S/09 bis RV/0832-S/09), erließ das Finanzamt mit 15. September 2010 zu allen bekämpften Jahren eine **zweite Berufungsvorentscheidung**, gab der Berufung statt und hob die Berichtigungsbescheide auf.

In der Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass es die Kenntnis darüber, dass es sich bei den sogenannten Außerhauszulagen um steuerfrei ausbezahlt Tagesgelder gehandelt hat, nicht aus dem Steuerakt des Berufungswerbers, sondern aus Verfahren gewonnen habe, die andere Abgabepflichtige beträfen. Es führte aus, aus anderen Verfahren gewonnene Erkenntnisse berechtigten nicht zur Berichtigung gem. [§ 293b BAO](#), stellten aber allenfalls neue Tatsachen dar, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen können. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Nachdem der Arbeitgeber der Aufforderung der Abgabenbehörde 1. Instanz, die Berechnung der Außerhauszulage und eine genaue Aufschlüsselung der Ersätze gem. § 26 EStG vorzulegen, in der Form nachgekommen war, dass die Jahreslohnkonten sowie die Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt wurden, verfügte das Finanzamt mit 20. Oktober 2010 die **Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2003 bis 2007 gem. § 303 Abs. 4 BAO**. Begründet wurde diese ausschließlich mit einem Hinweis auf die Abgabenbescheide. In diesen ebenfalls mit 20. Oktober 2010 datierten Sachbescheiden findet sich jeweils die folgende Begründung:

Im Zuge der bisher durchgeföhrten Ermittlungsverfahren wurde die Betriebsvereinbarung vom 26.5.1998 vorgelegt, demnach erhalten die Dienstnehmer für Arbeiten außerhalb des ständig ortsfesten Betriebes eine Außerhauszulage in Höhe von 10% ihres Bruttolohnes. Die so steuerfrei ausbezahlten Zulagen kürzen d. geltend gemachten Reisekosten. Nach den vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Unterlagen konnte für die steuerfrei ausbezahlt Außerhauszulage ein durchschnittlicher Betrag von € 8,-- pro Tag ermittelt werden.

Die im Jahr 2003 geltend gemachten Werbungskosten wurden somit um die Tage im Außendienst das sind ### Tage x 8,-- € gekürzt.

Die mit ### zitierte Anzahl von Tagen variiert dabei in den Jahren 2003 bis 2007 zwischen 141 (2007) und 186 (2005).

Die hier zu beurteilende **Berufung** vom 15.11.2010 richtet sich ausschließlich gegen die Wiederaufnahmbescheide. Die Sachbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Der Berufungswerber brachte vor:

In allen genannten Wiederaufnahmbescheiden werde der Wiederaufnahmegrund neu hervorgekommener Tatsachen und/oder Beweismitteln angeführt. Als Begründung werde angeführt, dass im Zuge der bisher durchgeföhrten Ermittlungsverfahren die Betriebsvereinbarung vom 26.5.1998 vorgelegt worden sei und demnach die Dienstnehmer

für Arbeiten außerhalb des ständig ortsfesten Betriebes eine Außerhauszulage in Höhe von 10% ihres Bruttolohnes erhielten und die ausbezahlten Zulagen die Reisekosten um diese Beträge kürzten.

Der Berufungswerber brachte vor, er habe alles offen gelegt (Beilagen zu den Arbeitnehmerveranlagungen). Die Behörde sei über das Bestehen der gültigen und aufrechten Betriebsvereinbarung durch Einholung von konkreten Auskünften seinerseits (Begründungen in den Bescheiden), anderen Informationsquellen und wahrscheinlich vorgenommener Betriebsprüfungen informiert und widerspreche die Vorgangsweise dem Gesetz. Es liege der oben genannte Wiederaufnahmegrund nicht vor.

Die Erlassung der „alten“ Einkommensteuerbescheide sei in Kenntnis der bestehenden Betriebsvereinbarung erfolgt und es habe damals schon die Möglichkeit bestanden, die richtige Bemessungsgrundlage festzustellen, was jedoch, aus welchen Gründen auch immer, nicht erfolgt sei. Die Feststellung der Bemessungsgrundlagen der „neuen“ Abgabenbescheide bezeichnete der Berufungswerber ausdrücklich als richtig.

Weiters rügte er das Fehlen der Begründung des Ermessens bezüglich der Wiederaufnahme, bestritt die Gesetzeskonformität dieser Maßnahme und beantragte die Aufhebung der verfahrensrechtlichen Bescheide.

Das Finanzamt wies auch diese Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 1. Dezember 2010 als unbegründet ab und im Kern darauf hin, dass **die Betriebsvereinbarung vom 26. Mai 1998 mit der mit 1. Oktober 2009 datierten Berufung eingebracht worden sei** und dass diese neu hervorgekommene Tatsache damit erst nach Abschluss der Verfahren hervorgekommen sei.

Weiters fügte die Abgabenbehörde 1. Instanz eine Begründung des Ermessens bei und führte aus, die Wiederaufnahme von Amts wegen sei eine Ermessensentscheidung. Ihr Ziel sei die Herbeiführung eines rechtsrichtigen Bescheides; zu diesem Zweck sei dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Vorzug gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Nehme die Behörde wahr, dass die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme gegeben sind, habe sie, gleichgültig, ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabenpflichtigen, die Wiederaufnahme zu verfügen; damit sei Sinn und Grenze des eingeräumten Ermessens hinreichend bestimmt. Von der Wiederaufnahme könne nur in Ausnahmefällen abgesehen werden, wenn etwa die Auswirkungen nur geringfügig sind, die Einbringung der mit der Wiederaufnahme verbundenen Abgabenforderung offenkundig unbillig oder unmöglich ist oder der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wurde. Solche Gründe lägen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Daraufhin stellte der Berufungswerber mit Schreiben vom 29. Dezember 2010 einen **Vorlageantrag**. Er bestritt die Tatsache der Vorlage der Betriebsvereinbarung durch ihn mit der Berufung vom 1. Oktober 2009 nicht, wies aber darauf hin, dass von der Behörde in der Bescheidbegründung vom 15. Oktober 2009 selbst eingeräumt worden sei, dass sie von der Betriebsvereinbarung bereits am 18. Jänner 2008 gewusst habe. Die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 seien mit 29. Oktober 2008 bzw. 3. November 2008 und damit nach diesem 18. Jänner 2008 erlassen worden.

Unabhängig davon sei in den Berufungsvorentscheidungen darauf nicht eingegangen worden, dass die Behörde vor Erlassen dieser beiden Einkommensteuerbescheide bei ihm selbst konkrete Auskünfte über das Bestehen einer Betriebsvereinbarung (telefonisch) eingeholt habe. Die Behörde habe bei Bescheiderlassung über die Tatsache der Betriebsvereinbarung gewusst, weshalb der Wiederaufnahmegrund einer neuen Tatsache nicht vorliege.

Der Berufungswerber rügte im Hinblick auf die Ermessensübung weiters, er werde durch die - möglicherweise durch Personalmangel ausgelöste - lange Verfahrensdauer und in seinem Recht auf Rechtsbeständigkeit unbilligerweise belastet. Bei hinreichender Personalbesetzung hätte danach schon bei Einbringung der Anträge eine Abklärung stattfinden können und müssen.

Nachdem das Rechtsmittel an den **Unabhängigen Finanzsenat** zur Entscheidung vorgelegt worden war, fasste dieser den entscheidungsrelevanten Sachverhalt noch einmal zusammen und bot dem Berufungswerber mit Schreiben vom 1. März 2012 abschließend Gelegenheit, bis **spätestens 23. März 2012** dazu Stellung zu nehmen. Dieses Schriftstück wurde am 2. März 2012 zugestellt.

Die Rechtsmittelbehörde stellte fest, dass den (durchnummerierten) Akten des Finanzamts – entgegen der Behauptung des Berufungswerbers - **kein Hinweis** darauf zu entnehmen sei, dass vor Erlassung der „Altbescheide“ vom Finanzamt mit dem Berufungswerber **Kontakt** aufgenommen worden wäre bzw. dass der Berufungswerber die Abgabenbehörde über die Existenz der Betriebsvereinbarung sowie deren Inhalt aufgeklärt hätte.

Der Unabhängige Finanzsenat forderte den Berufungswerber auf, alle Beweismittel vorzulegen, die sein Vorbringen belegen können. Besonders wichtig sei dabei die Frage, wann (konkretes Datum) und in welcher Form (telefonisch, schriftlich ...) das Finanzamt von ihm informiert worden sei, sowie welchen Inhalt seine Auskünfte konkret gehabt hätten.

Auch zur Rüge im Vorlageantrag vom 29. Dezember 2010, die Behörde habe in der Bescheidbegründung vom 15. Oktober 2009 selbst eingeräumt, dass sie von der Betriebsvereinbarung bereits am 18. Jänner 2008 gewusst habe, und die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 seien mit 29. Oktober 2008 bzw. 3. November

2008 und damit nach diesem 18. Jänner 2008 erlassen worden, stellte der Unabhängige Finanzsenat den Akteninhalt dar. Die Rechtsmittelbehörde führte aus, ihre Erhebungen hätten ergeben, dass die Betriebsvereinbarung dem Finanzamt zwar schon im **Jänner 2008** vorgelegen sei, sie sich aber **nicht im Steuerakt des Berufungswerbers**, sondern in dem eines Kollegen befunden habe. Nach Auskunft des zuständigen Bearbeiters des Finanzamts seien etwa zeitgleich mehrere Berufungsvorentscheidungen ergangen, die sich auf diese Betriebsvereinbarung bezogen, weshalb die Begründung kopiert worden sei. Dabei sei der Hinweis, der sich auf einen anderen Akt bezog, in Ihre Begründung aufgenommen worden. Die Übermittlung der Betriebsvereinbarung sei durch den AG als Beilage zu einem mit 17. Jänner 2008 datierten Schreiben erfolgt, das am 18. Jänner 2008 beim Finanzamt einlangte. Damit habe das Finanzamt das erste Mal Kenntnis von dieser Abmachung erhalten.

Der Unabhängige Finanzsenat teilte dem Berufungswerber unter Beilage von entsprechenden Kopien mit, dem Schreiben vom 17. Jänner 2008 sei zu entnehmen, dass sein Arbeitgeber damit einem Ersuchen des Finanzamts zur Steuernummer #####/##### und nicht zu seinem Verfahren mit der Steuernummer 999/9999 nachgekommen sei. Zum Steuerakt des Berufungswerbers sei die Betriebsvereinbarung erstmals durch ihn selbst als Beilage zur Berufung vom **1. Oktober 2009** vorgelegt worden (Eingangsstempel des Finanzamts vom 7. Oktober 2009).

Die Rechtsmittelbehörde stellte die Rechtslage dar und stellte fest, ob eine Tatsache bzw. ein Beweismittel neu hervorgekommen ist, sei ausschließlich aufgrund der Aktenlage zum konkret zu beurteilenden Verfahren zu beurteilen (*Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 14*). Es gehe dabei nicht um den (abstrakten) Wissensstand einzelner Bearbeiter der Behörde, sondern ausschließlich um den Kenntnisstand der Abgabenbehörde in Bezug auf seine konkreten Verfahren zur Einkommensteuer 2003 bis 2007.

Damit müsse aufgrund der Aktenlage aber davon ausgegangen werden, dass die Existenz der Betriebsvereinbarung in Ihren Abgabenverfahren bis 7. Oktober 2009 nicht bekannt und damit in Bezug auf die „Altbescheide“ neu gewesen sei. Der Berufungswerber wurde aufgefordert, dazu Stellung zu beziehen und gegebenenfalls alle Beweismittel vorzulegen, die sein Vorbringen belegen können.

Der Berufungswerber reagierte auf dieses Schreiben nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist ausschließlich, wann das Finanzamt in den Einkommensteuerverfahren des Berufungswerbers für 2003 bis 2007 von der Existenz der Betriebsvereinbarung über die

sogenannten Außerhauszulage Kenntnis erlangte und ob das Ermessen durch das Finanzamt pflichtgemäß ausgeübt wurde.

Unbestritten ist, dass es sich bei der genannten Betriebsvereinbarung um eine zur Beurteilung der Einkommensteuer essentielle Grundlage handelt und dass deren Kenntnis zu den in den „neuen“ Sachbescheiden gezogenen Schlussfolgerungen berechtigte. Dass deckt sich im Grunde mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Zahlung nicht verrechnungspflichtiger Pauschalien durch den Arbeitgeber (vgl. etwa VwGH 28.10.2010, [2006/15/0295](#)).

§ 303 Abs. 4 BAO bietet dem Finanzamt die Möglichkeit einer Wiederaufnahme des

Verfahrens von Amts wegen. Voraussetzung dafür ist gem. Abs. 1 leg.cit,

- a) dass der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde.

Weiters ist die amtsweigige Wiederaufnahme 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.

Im Streitfall kommt nur der letzte Fall (Neuerungstatbestand) zur Anwendung, der nach herrschenden Ansicht aus der **Sicht des jeweiligen Verfahrens** zu beurteilen ist (*Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 14 ff mit vielen überzeugenden Nachweisen*).

Im konkreten Fall ist es aktenkundig und unwidersprochen, dass die Tatsache sowie der Inhalt der Betriebsvereinbarung dem Finanzamt bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide in den konkreten Verfahren nicht bekannt war. Daran ändert nichts, dass diese Vereinbarung der Abgabenbehörde bereits in anderen Abgabenverfahren anderer Abgabepflichtiger in Kopie vorlag. In den hier zu beurteilenden Verfahren war das nicht der Fall.

Damit kamen dieses Beweismittel sowie die damit verbundene Tatsache der Zahlung pauschaler, nicht verrechnungspflichtiger Gelder neu hervor. Da die steuerliche Relevanz außer Zweifel steht und auch vom Berufungswerber nicht bestritten wurde, lagen damit die Gründe für eine Wiederaufnahme von Amts wegen vor.

Das Vorbringen, der Berufungswerber habe die Abgabenbehörde schon vor Erlassung der „alten“ Einkommensteuerbescheide vollständig über den Sachverhalt aufgeklärt, lässt sich weder aus den Akten nachvollziehen, noch führte der Berufungswerber – trotz zusätzlicher Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat – einen Nachweis über diese Tatsache.

Die ursprünglich fehlende Begründung der Ermessensübung wurde vom Finanzamt zulässigerweise, in Einklang mit der Rechtsprechung und in sich schlüssig in der Berufungsvorentscheidung nachgeholt. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich diesen Ausführungen an.

Der Berufungswerber erkennt dies zwar und äußert keine Zweifel an der Zweckmäßigkeit der Maßnahme, er fühlt sich aber dennoch durch die Länge und Komplexität der Verfahren unbilligerweise belastet. Als einen Grund dafür ordnet er Personalmangel bei der Abgabenbehörde und mutmaßt, bei hinreichender Personalbesetzung hätte schon bei Einbringung der Anträge eine Abklärung stattfinden können und müssen.

Damit vermag der Berufungswerber aber keine Rechtswidrigkeit aufzuzeigen. Die von ihm genannten Gründe führen schon deshalb zu keiner Unbilligkeit, weil die vollständige Kenntnis des Sachverhalts in diesem Fall schon von vornherein zum rechtsrichtigen Ergebnis und der damit verbundenen Steuernachforderung führen hätte müssen. Damit ist er aber durch die Wiederaufnahme nicht unbillig beschwert.

Da der Berufungswerber damit keine stichhaltigen Argumente gegen die Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahmen und für die Unbilligkeit dieser Maßnahmen vorbrachte, waren die bekämpften Bescheide vollinhaltlich zu bestätigen und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 10. April 2012