jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/16 2006/14/0014

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.11.2006

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §289;
BAO §303 Abs4;
BAO §305 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z1;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2006/14/0015 E 16. November 2006

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der L GmbH, vertreten durch Gerhard Friedl, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater in 4707 Schlüßlberg, Marktplatz 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 18. Dezember 2001, Zl. RV-431.96/1-9/96, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Lohnabgaben für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1993 sowie Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1993 sowie vom 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der Bescheid wird, soweit er die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Lohnabgaben 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1993 und Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1993 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, soweit er Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1994 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt ein Personalleasingunternehmen.

Im Jahr 1994 fand bei der Beschwerdeführerin eine am 24. Mai 1994 abgeschlossene Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1993 statt, die Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) umfasste. In dem auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Bescheid wurde die Beschwerdeführerin gemäß § 82 EStG zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von 30.686 S herangezogen. Hinsichtlich DB und DZ lautete die Vorschreibung jeweils auf "0". Einem Aktenvermerk des Prüfers vom 25. Mai 1994 ist zu entnehmen, die im Anschluss an verschiedene Anzeigen durchgeführte Lohnsteuerprüfung habe zu keinem Ergebnis geführt. Es sei zwar zu kleineren Nachversteuerungen gekommen (lt. Bericht), die Unterlagen seien jedoch vollständig vorhanden gewesen und es hätten keinerlei grobe Mängel festgestellt werden können.

Einem weiteren Bericht über das Ergebnis einer am 31. Oktober 1995 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1993 ist eine "Aufstellung über die anlässlich der Lohnsteueraußenprüfung bei der Firma (Beschwerdeführerin) am 31.10.95 festgestellten und nachzufordernden Lohnsteuerbeiträge" angefügt, die folgenden Text beinhaltet:

"Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 1990-93, da im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass die an die einzelnen AN ausbezahlten Reisekosten (lt. Lohnkonto Aufwandsentschädigungen) nicht ordnungsgemäß versteuert bzw. verrechnet wurden.

1.) Wurden steuerfrei Diäten in der Höhe von täglich 360 S zur Auszahlung gebracht, auch dann, wenn 12 Std. tägl. nicht erreicht wurden.

2.) Wie aus den Arbeitszetteln zu ersehen ist, die bisher mo. steuerfrei ausbezahlten Aufwandsentschädigungen sich aus steuerpflichtigen Beträgen wie

a)

Reinigung der Arbeitskleidung (ohne Beleg)

b)

Werkzeuggeld

u.

c) Fahrtkosten Whg. - Arbeitsstätte - Whg. zusammensetzt.

Die Bemessungsgrundlage zur Nachversteuerung wird durch Schätzung gem. § 184 BAO u.§ 86 Abs. 2 EStG 88 ermittelt."

Die Abgabennachforderungen wurde in dieser "Aufstellung" so berechnet, dass von den "Aufwandsentschädigungen lt. Bilanz" der Jahre 1990 bis 1993 von insgesamt 7,768.427 S ein Betrag von 40 % "gem. § 184 BAO" als Bemessungsgrundlage für die Abgabenberechnung herangezogen wurde. Auf dieser Berechnungsbasis wurden unter Ansatz von 32 % für Lohnsteuer ("§ 86 (2) EStG 88") und 4,5 % bzw. 0,4 % für DB und DZ entsprechende Abgabenbeträge ermittelt.

Mit Bescheid des Finanzamtes S. vom 3. November 1995, wurde die "Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß§ 303 Abs. 4 BAO" verfügt und unter einem die Abgabenfestsetzung nach Maßgabe des Prüfungsberichtes vom 31. Oktober 1995 vorgenommen (Lohnsteuer insgesamt 1,025.044 S gegenüber bisher 30.686 S, DB 142.395 S und DZ 12.657 S gegenüber bisher jeweils "0"). Zusätzlich gelangten Säumniszuschläge hinsichtlich DB und DZ zur Vorschreibung.

Dem Bericht über die am 31. Oktober 1995 abgeschlossene Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1994 war eine "Aufstellung" angeschlossen mit folgendem Text:

"Nachversteuerung von Aufwandsentschädigungen für das Jahr 1994, da im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass die an die AN ausbezahlten Reisekosten (Aufwandsentschädigungen) nicht ordnungsgemäß versteuert bzw. verrechnet wurden.

1.) Wurden steuerfreie Diäten in der Höhe von tägl. 360 S zur Auszahlung gebracht, auch dann, wenn 12 Std. tägl. nicht erreicht wurden.

2.) Wie aus den Arbeitszetteln zu ersehen ist, die bisher mo. steuerfrei ausbezahlten Aufwandsentschädigungen sich aus steuerpflichtigen Beträgen wie

a)

Reinigung der Arbeitskleidung (ohne Beleg)

b)

Werkzeuggeld

u.

c) Fahrtkosten Whg. - Arbeitsstätte - Whg. zusammensetzt.

Die Bemessungsgrundlage zur Nachversteuerung wird durch Schätzung gem. § 184 BAO u.§ 86 Abs. 2 EStG 88 ermittelt. Aufwandsentschädigung geschätzt gem. § 184 BAO, da die Bilanz 1994 beim FA nicht vorliegt."

Die entsprechende Abgabenvorschreibung für das Jahr 1994 erfolgte mit Bescheid vom 3. November 1995 (Lohnsteuer 403.200 S, DB 56.700 S und DZ 5.040 S zzgl. Säumniszuschläge).

In der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß§ 303 Abs. 4 BAO betreffend Lohnabgaben für den Zeitraum 1990 bis 1993 führte die Beschwerdeführerin aus, dass es sich dabei um eine Ermessensentscheidung handle, wobei nicht nur das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen zu belegen, sondern auch die konkrete Ermessensübung zu begründen sei. Zwar werde in der Begründung behauptet, dass im Zuge der Betriebsprüfung Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme rechtfertigten, inwieweit es sich dabei tatsächlich um "neue Tatsachen oder Beweismittel" handle, werde indessen nicht näher erläutert. Dazu wäre das Finanzamt wohl auch nicht in der Lage, weil zum einen tatsächlich keine (Lohnsteuer-)Prüfung stattgefunden habe, als deren Ergebnis die erwähnten Feststellungen hätten getroffen werden können, und zum anderen die verfahrensgegenständlichen Aufwandsentschädigungen dem Finanzamt bereits aus der ersten Lohnsteuerprüfung bekannt gewesen seien, wie sich aus dem diesbezüglichen Bericht ergebe. Der Versuch der Revidierung der seinerzeitigen rechtlichen Beurteilung im Wege einer Wiederaufnahme sei von § 303 Abs. 4 BAO nicht gedeckt.

In der Berufung gegen die Bescheide über die Vorschreibung der Lohnabgaben für die Zeiträume 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1993 und 1. Jänner bis 31. Dezember 1994 hielt die Beschwerdeführerin zunächst fest, dass die über den Prüfungszeitraum 1990 bis 1993 am 24. Mai 1994 abgeschlossene Lohnsteuerprüfung keine Beanstandung der gegenständlichen Reisekosten ergeben habe. Vielmehr habe der diesbezügliche Bericht festgestellt, dass "die steuerfreien Reisekosten über das Lohnkonto der einzelnen Arbeitnehmer geführt und ordnungsgemäß abgerechnet wurden". Die für die Jahre 1990 bis 1993 praktizierte Vorgangsweise bei der Abrechnung der Aufwandsentschädigungen sei auch in den Folgejahren beibehalten worden.

Die nunmehr vorgenommene Nachversteuerung berufe sich auf eine am 31. Oktober 1995 in der Betriebsstätte in T. anscheinend stattgefundene Lohnsteuerprüfung, welche die Feststellungen zu den steuerfreien Diäten und Aufwandsentschädigungen getroffen habe. Tatsächlich sei eine solche Lohnsteuerprüfung aber nicht durchgeführt worden. Vielmehr habe vom 24. Februar 1995 bis 30. Juni 1995 eine Buchprüfung über die Jahre 1991 bis 1993 in den Räumen des Finanzamtes stattgefunden, wobei in der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 30. Juni 1995 mit keinem Wort auf eventuelle Unregelmäßigkeiten bei der Lohnabrechnung hingewiesen worden sei. Am 31. Oktober 1995 sei "der (vorher nicht angekündigte) Versuch des Lohnsteuerprüfers, mit den Prüfungshandlungen 1994 zu beginnen, an der zeitlichen Indisponiertheit des Lohndatenverarbeiters" gescheitert. Ein Prüfungsauftrag sei weder zugestellt noch ausgehändigt worden.

Auch fehle es an den Voraussetzungen für eine Wiederholungsprüfung für die Jahre 1990 bis 1993. Nachdem für diese Jahre bereits eine rechtskräftig abgeschlossene Lohnsteuerprüfung stattgefunden habe, wäre eine nochmalige Überprüfung nur unter den Voraussetzungen des § 148 Abs. 3 lit. b BAO vom Gesetz gedeckt gewesen. Der Bericht über das Prüfungsergebnis, auf das sich der mit Berufung bekämpfte Bescheid stütze, sei der Beschwerdeführerin weder formell ausgehändigt noch inhaltlich zur Kenntnis gebracht worden. Es liege der Verdacht einer missbräuchlichen Schätzung nahe.

Zur Schätzung sei nicht nachvollziehbar, warum die Ansätze in den jeweiligen Gewinn- und Verlustrechnungen im Ausmaß von 40 % als lohnsteuerpflichtig qualifiziert worden seien. Es gebe im Betrieb der Beschwerdeführerin keine

"Arbeitszettel" wie vom Finanzamt angenommen, sondern "Wochenarbeitsberichte". Wenn sich das Finanzamt auf "Arbeitszettel" berufe, so biete das Grund für die Annahme, dass sich das Finanzamt nicht einmal die Mühe gemacht habe, die für die Besteuerung wesentlichen Grundaufzeichnungen einzusehen. Die Dienstnehmer seien in verschiedenen Branchen eingesetzt gewesen und folglich auch verschiedenen kollektivvertraglichen Regelungen unterfallen, was auch steuerrechtlich zu beachten sei. Die Reisekostenersätze seien nicht stets in vollem Umfang "angesprochen" worden und zur Auszahlung gelangt. Die Fragen zur Besteuerung seien bereits aus Anlass der für die Jahre 1990 bis 1993 ordnungsgemäß durchgeführten Lohnsteuerprüfung besprochen und als gesetzmäßig qualifiziert worden.

Die belangte Behörde forderte die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren auf, die Lohnkonten sowie die Grundaufzeichnungen über die steuerfrei belassenen Aufwandsentschädigungen und die Reisekostenersätze vorzulegen. Die Behörde merkte dazu in einem Vorhalt vom 8. Mai 2001 u.a. an, dass bisher keine aussagekräftigen Unterlagen vorgelegt worden seien, auf Grund derer die Behörde die Berechtigung der Wiederaufnahme und der Höhe der Abgabenforderung hätte überprüfen können. Der belangten Behörde stünden die Prüfungsakten der Gebietskrankenkasse über eine durchgeführte Beitragsprüfung zur Verfügung, wobei auch die Gebietskrankenkasse die Unterlagen nicht von der Beschwerdeführerin erhalten, sondern direkt bei den Beschäftigerfirmen ermittelt habe.

Im Schreiben vom 6. Juni 2001 und in weiteren Eingaben an die belangte Behörde, vor allem in einem Schriftsatz vom 7. Mai 2001, machte die Beschwerdeführerin geltend, dass die verfahrensgegenständliche Lohnsteuerprüfung gar nicht stattgefunden habe und außerdem von einem örtlich unzuständigen Finanzamt bescheidmäßig abgehandelt worden sei. Am 16. Oktober 1995 habe die Beschwerdeführerin an das Finanzamt Sp. nämlich die entsprechende Mitteilung über die Neubegründung der örtlichen Zuständigkeit dieses Finanzamtes erstattet. Das Finanzamt Sp. habe sich zu seiner Zuständigkeit weder positiv noch negativ geäußert. Auf Grund einer "mutwilligen, die Gesellschaft schädigenden Absprache zwischen den Behördensachbearbeitern" sei das nach der BAO tatsächlich zuständige Finanzamt Sp. nicht tätig geworden, sondern habe das Finanzamt S. seine Zuständigkeit beibehalten. Die Gebietskrankenkasse habe monatelang eine Beitragsprüfung sämtlicher Lohnkonten und Lohnauszahlungsbelege für den Zeitraum 1990 bis 1994 bei der Beschwerdeführerin durchgeführt mit dem Ergebnis, dass im Durchschnitt ca. 4,8 % der Jahressumme an Aufwandsentschädigungen als Bemessungsgrundlage herangezogen worden seien, wovon 40 % als dem Beitragssatz entsprechende Nachzahlung festgesetzt worden seien. Dies habe einen Nachforderungsbetrag von 79.600 S pro Jahr (jeweils für die Jahre 1990 bis 1994) ergeben. Nur dieser Satz von 4,8 % hätte allenfalls als Bemessungsgrundlage bei der "Schätzung gemäß BAO" herangezogen werden dürfen. Da eine Schätzung auf Grund der dem Finanzamt von der Gebietskrankenkasse zur Verfügung gestellten Unterlagen für den Lohnsteuerprüfer "nicht zu dem von ihm gewünschten Millionenergebnis" geführt hätte, sei offenbar eine Schätzmethode zu Lasten der Beschwerdeführerin gewählt worden. Der durchschnittliche Lohnsteuersatz hätte weiters entsprechend den von der Gebietskrankenkasse zur Verfügung gestellten Unterlagen mit 11 % an Stelle von 32 % angesetzt werden müssen. Außerdem seien dem Prüfer im Rahmen der bereits durchgeführten Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1990 bis 1993 auch sämtliche Lohnkonten und Abrechnungsunterlagen zur Verfügung gestanden und unbeanstandet geblieben. Auch aus dieser Lohnsteuerprüfung sei ein durchschnittlicher Lohnsteuersatz von 6 % ersichtlich gewesen. Zumindest wäre der Einkommensteuersatz von 32 % um allfällige Absetz- und Abzugsbeträge zu vermindern gewesen. Es sei auch nicht richtig, dass die Gebietskrankenkasse seitens der Beschwerdeführerin keine Unterlagen erhalten habe und daher "bei den Beschäftigerfirmen ermittelt" habe. Da der belangten Behörde die entsprechenden Prüfungsakten der Gebietskrankenkasse angeblich vorlägen, sei es für die belangte Behörde leicht feststellbar, dass die ursprünglich hohen Nachforderungen lt. "Vermerke auf den einzelnen internen Prüfungsfeststellungen der Dienstnehmerblätter" große Abweichungen zum tatsächlich von der Gebietskrankenkasse festgestellten Prüfungsergebnis aufwiesen. Zur Frage, worauf sich die Wiederaufnahme des Verfahrens für den Zeitraum 1990 bis 1993 eigentlich stütze, habe der Geschäftsführer im Rahmen persönlicher Vorsprachen bei der Behörde herausgefunden, dass eine Anregung eines Sachbearbeiters der Betriebsprüfungsabteilung zur Durchführung einer Lohnsteuerprüfung ergangen sei, weil der Betriebsprüfer ein "lohnsteuerliches Fehlverhalten" hinsichtlich eines Dienstnehmers angenommen habe (dieses sei allerdings - wird im Schreiben vom 7. Mai 2001 ausgeführt - gar nicht vorgelegen). Das Ersuchen der belangten Behörde um die Vorlage von Unterlagen, "um nach Wiederaufnahmsgründen zu suchen", finde im Gesetz keine Deckung.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen keine Folge.

In der Begründung hielt die belangte Behörde zunächst fest, auf Grund der Feststellungen anlässlich einer Betriebsprüfung über die Jahre 1991 bis 1993 habe die Betriebsprüfungsabteilung unter Hinweis auf eine im Jahr 1994/1995 durchgeführte Beitragsprüfung der Gebietskrankenkasse eine neuerliche Lohnsteuerprüfung angeregt. Der Lohnsteuerprüfer habe für die Zeit vom 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1993 den Auftrag erhalten, nochmals - "im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO" - eine Lohnsteuerprüfung durchzuführen; weiters habe er für das Jahr 1994 einen Prüfungsauftrag erhalten. Der Prüfer habe mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin telefonisch einen Prüfungstermin für den 30. und 31. Oktober 1995 vereinbart. Am 30. Oktober 1995 hätten die Prüfer an der Anschrift der Beschwerdeführerin in T. versucht, die angekündigte Lohnsteuerprüfung vorzunehmen, wobei die Räumlichkeiten leer vorgefunden worden seien. Am 31. Oktober 1995 sei von den Prüfern versucht worden, die Lohnverrechnungsunterlagen beim Lohnverrechnungsbüro Herr E. zu erhalten, der bisher die Lohnverrechnung durchgeführt habe. Herr E. habe die Prüfer darüber informiert, dass er die Lohnverrechnungsunterlagen bereits an die Beschwerdeführerin ausgehändigt habe. Daraufhin seien die bekämpften erstinstanzlichen Bescheide vom 3. November 1995 ergangen.

Zur Zuständigkeitsfrage führte die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides aus, dass in Angelegenheiten des Steuerabzuges vom Arbeitslohn und der Dienstgeberbeiträge das Finanzamt der Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 örtlich zuständig sei. Gemäß § 81 Abs. 1 EStG 1988 sei Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn der Betrieb oder Teil des Betriebes des Arbeitgebers, in dem die Berechnung des Arbeitslohnes und der Lohnsteuer vorgenommen werde. Erfolge die Lohnverrechnung über Auftrag des Arbeitgebers außerhalb seiner betrieblichen Einrichtungen, gelte als Betriebsstätte jene räumliche Einrichtung, von der aus dieser Auftrag erteilt worden sei. Unbestritten sei die Zuständigkeit des Finanzamtes S. zumindest bis zum 13. Oktober 1995, dem Tag, an dem der Lohnsteuerprüfer mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin einen Prüfungstermin für den

30. und 31. Oktober 1995 vereinbart habe.

Die Zuständigkeit eines Finanzamtes für die Erhebung der Lohnsteuer ende gemäß § 73 BAO mit dem Zeitpunkt, in dem ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlange. Die Beschwerdeführerin habe das Finanzamt Sp. am 16. Oktober 1995 davon verständigt, dass sie den Sitz der Geschäftsleitung ab diesem Zeitpunkt von T. in einen Ort im Zuständigkeitsbereich dieses Finanzamtes verlegt habe. Das Finanzamt Sp. habe zwar die entsprechenden Akten angefordert, sei aber auf Grund durchgeführter Erhebungen zu dem Schluss gelangt, dass nur eine Scheinverlegung des Ortes der Geschäftsleitung vorgelegen sei. Das Finanzamt S. sei daher zu Recht von seiner Zuständigkeit ausgegangen.

Zwingend sei im Übrigen, dass in den Fällen des Überganges der örtlichen Zuständigkeit die bisher zuständige Abgabenbehörde für die Erledigung des Rechtsmittels gegen einen von ihr erlassenen Bescheides sorge, zumal die dem bisher zuständig gewesenen Finanzamt übergeordnete Finanzlandesdirektion hinsichtlich aller Bescheide, welche die bisher zuständig gewesene Behörde erlassen habe, zuständig bleibe.

Für die belangte Behröde habe somit kein Anlass bestanden, "den bekämpften Bescheid aus dem Grunde der örtlichen Unzuständigkeit aufzuheben".

Zur Zulässigkeit einer Wiederholungsprüfung führte die belangte Behörde aus, dass das Finanzamt auf Grund der ihm vorliegenden Urkunden und Angaben genügend konkrete Anhaltspunkte für das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen (insbesondere von neu hervorgekommenen Tatsachen) gehabt habe. Es sei kein Hindernis für eine Wiederholungsprüfung gemäß § 148 Abs. 3 lit. b BAO, dass Urkunden, die Rückschlüsse auf die tatsächlich in den steuerfrei belassenen "Reisekosten" enthaltenen Lohnbestandteile zuließen, erst nach der mit Bericht vom 11. Mai 1994 abgeschlossenen Vorprüfung im Zuge einer Betriebsprüfung berücksichtigt worden seien, bei der erstmalig auch Prüfungsunterlagen über eine vom 26. September 1994 bis 22. März 1995 durchgeführte Beitragsprüfung der Gebietskrankenkasse zur Verfügung gestanden seien. Außerdem sei eine Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos und nur bei der Ermessensübung zur Wiederaufnahme des Verfahrens zu berücksichtigen.

Auch zur Berechtigung zur Wiederaufnahme des Verfahrens sei der Beschwerdeführerin zu erwidern, dass "die erst 1994 im Zuge einer Betriebsprüfung aufgetauchten - für die Entscheidung des Finanzamtes maßgeblichen - Urkunden aus einer Beitragsprüfung der Gebietskrankenkasse betreffend Reisekostenvergütungen und Zulagen den Schluss auf

Tatsachen in den vorangegangenen Jahren zulassen, sodass insoweit sowohl neu hervorgekommene Beweise (Urkunden) als auch neu hervorgekommene Tatsachen vorliegen, deren Kenntnis iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte".

Die Beschwerdeführerin behaupte, dass zum einen eine Lohnsteuerprüfung, die zu eine Wiederaufnahme rechtfertigenden Feststellungen geführt hätte, gar nicht stattgefunden habe, und dass zum anderen die fraglichen "Aufwandsentschädigungen" dem Finanzamt bereits aus der ersten Lohnsteuerprüfung bekannt gewesen seien.

Im Bericht über die am 11. Mai 1994 abgeschlossene Lohnsteuerprüfung sei zwar (durch Ankreuzen des entsprechenden Punktes) dokumentiert worden, dass in die Lohnkonten, die Buchhaltung bis 1993 und die Bilanzen bis 1992 Einsicht genommen worden sei, und dass die steuerfreien Reisekosten über das Lohnkonto der einzelnen Arbeitnehmer geführt worden seien; dies heiße aber nicht, dass auch die entsprechenden Grundaufzeichnungen, aus denen die Zusammensetzung der "Aufwandsentschädigungen" hervorgehe, anlässlich der Prüfung vorgelegt worden seien. "Nichts im gesamten Prüfungsakt" untermauere die Behauptung der Beschwerdeführerin, alle, insbesondere "die tatsächlich und ausschließlich für die Lohnsteuerbemessung herangezogenen Unterlagen und Bemessungsgrundlagen" seien dem Lohnsteuerprüfer im Mai 1994 vorgelegt und von diesem für "gesetzeskonform gehalten" worden. Die entscheidungsrelevanten Unterlagen seien der Behörde ausschließlich auf dem Umweg der Beitragsprüfung der Gebietskrankenkasse zugekommen. Auch wenn es die Behörde im Erstverfahren schuldhaft verabsäumt haben sollte, weitere Nachforschungen anzustellen, stünde dies einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen.

Wenn die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf eine "inoffizielle Vorabbesprechung" geltend mache, dass lediglich die steuerliche Behandlung in Bezug auf einen (namentlich genannten) Mitarbeiter als Wiederaufnahmegrund genannt worden sei, entspreche dies "in keiner Weise den Tatsachen". Der "einzige" im erstinstanzlichen Bescheid angeführte Wiederaufnahmegrund sei nämlich der gewesen, "dass die an die einzelnen Arbeitnehmer ausbezahlten Reisekosten (Aufwandsentschädigungen) nicht ordnungsgemäß versteuert bzw. berechnet wurden...". Mit keinem Wort werde in der Bescheidbegründung der Mitarbeiter erwähnt. Nur in seiner "Anregung für eine Lohnsteuerprüfung" habe der Betriebsprüfer als Beispiel die Abrechnung dieses Mitarbeiters genannt. Die bei dieser Betriebsprüfung zur Verfügung gestellten Prüfungsunterlagen der Gebietskrankenkasse "machten dem Finanzamt nachträglich diesbezügliche Tatumstände erkenntlich". Das Finanzamt sei daher zu Recht vom Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel ausgegangen und habe keineswegs "lediglich eine andere rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes vorgenommen".

Mit der Rüge der unterbliebenen Begründung der Ermessensübung im Bescheid erster Instanz sei die Beschwerdeführerin zwar im Recht, die Wiederaufnahme sei unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit allerdings gerechtfertigt gewesen, weil "im öffentlichen Interesse an der richtigen Abgabeneinhebung materiell unrichtige Abgabenbescheide durch richtige ersetzt werden sollen". Eine wirtschaftliche Situation, welche die Einhebung der sich aus der Wiederaufnahme ergebenden Nachforderung unbillig erscheinen ließe, sei nicht eingewendet worden.

Unter dem Punkt "Schätzung" wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, nachdem die Beschwerdeführerin ihrer Verpflichtung zur Gewährung einer Einsicht in die Lohnverrechnungsunterlagen nicht nachgekommen sei und auch eine bereits vereinbarte Lohnsteuerprüfung offensichtlich verhindert habe, habe der Lohnsteuerprüfer zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen schreiten müssen. Als geeignete Basis habe dieser die "Aufwandsentschädigungen" aus den Bilanzen angesehen. Anhand der von der Gebietskrankenkasse zur Verfügung gestellten Unterlagen (z.B. "Mitteilungsblätter der Bw") habe der Prüfer festgestellt, dass von den steuerfrei ausbezahlten Aufwandsentschädigungen mindestens 40 % auf jeden Fall steuerpflichtig seien (z.B. Fahrtkostenpauschale, Werkzeuggeld, Telefonpauschale). Die Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung sei daher im Schätzungswege mit 40 % der "Aufwandsentschädigungen" ermittelt worden.

In der dagegen erhobenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin "in ihrem Recht auf Nichtdurchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1990-1993, betreffend die lohnabhängigen Abgaben 1990-1993, und Nichtfestsetzung der lohnabhängigen Abgaben 1994, aufgrund einer Schätzung gem. § 184 BAO" verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 30. September 1987, 87/13/0006). Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 5. April 1989, 88/13/0052).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. (vgl. zum Ganzen beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 12. April 1994, 90/14/0044, vom 30. November 1999, 94/14/0124, und vom 2. Februar 2000, 97/13/0199).

Im Beschwerdefall ist davon auszugehen, dass das Finanzamt im Bescheid vom 3. November 1995 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Lohnabgaben 1990 bis 1993 die Wiederaufnahme nur damit begründet hat, "da im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass die an die einzelnen AN ausbezahlten Reisekosten (lt. Lohnkonto Aufwandsentschädigungen) nicht ordnungsgemäß versteuert bzw. verrechnet wurden". Damit war aber in keiner Weise konkret dargelegt, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen wären, welche die Beurteilung in Richtung einer nicht ordnungsgemäßen Versteuerung von Lohnbezügen hätten tragen können. Der Hinweis auf Feststellungen "im Zuge der Betriebsprüfung" war nicht bestimmt und sollte lt. den weiteren Verfahrensergebnissen und den Ausführungen im angefochtenen Bescheid damit ohnedies nur eine Anregung des Betriebsprüfers zur Durchführung einer Lohnsteuerprüfung angesprochen werden, die aber als solche keine Tatsache oder Beweismittel im Sinne des Wiederaufnahmetatbestandes nach § 303 Abs 4 BAO bilden konnte. Wenn im angefochtenen Bescheid der Standpunkt vertreten wird, der einzige im erstinstanzlichen Bescheid angeführte Wiederaufnahmegrund sei der, "dass die an die einzelnen Arbeitnehmer ausbezahlten Reisekosten (Aufwandsentschädigungen) nicht ordnungsgemäß versteuert bzw. berechnet wurden", verkennt sie, dass mit der solcherart angesprochenen (übrigens dem Sachbescheid für das Jahr 1994 gleich lautenden) Beurteilung von Reisekosten noch keine Aussage darüber getroffen wurde, auf welche nachträglich hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel sich diese jeweils gründete.

Im Sinne der oben zitierten Judikatur zur Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache der von der Behörde erster Instanz gebrauchten Wiederaufnahmegründe hätte die belangte Behörde daher den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben müssen. Indem sie dies unterließ, vielmehr durch Heranziehen von Unterlagen einer Beitragsprüfung der Gebietskrankenkasse auch versuchte, unzulässig Wiederaufnahmegründe nachzuschieben (vgl. in diesem Zusammenhang etwa das hg. Erkenntnis vom 21. Juli 1998, 93/14/0187), hat sie den angefochtenen Bescheid in seinem Abspruch über die Wiederaufnahme des Verfahrens mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang überdies, dass Ausführungen im angefochtenen Bescheid, wie "die bei dieser Betriebsprüfung zur Verfügung gestellten Prüfungsunterlagen der Gebietskrankenkasse machten dem Finanzamt nachträglich diesbezügliche Tatumstände erkenntlich", auch keineswegs den Anforderungen an eine klare und unmissverständliche Darlegung von Wiederaufnahmegründen genügten.

Damit erweist sich der angefochtene Bescheid in seinem Abspruch über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Lohnabgaben für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1993 und den darauf beruhenden Sachbescheiden für denselben Zeitraum als inhaltlich rechtswidrig, sodass der angefochtene Bescheid in diesem Umfang nach § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben war.

Zur Begründung hinsichtlich der Schätzung, und damit der Sachbescheide, im angefochtenen Bescheid ist an die Erfordernisse einer nach § 93 Abs. 3 lit a BAO gebotenen Bescheidbegründung zu erinnern, die in einer Weise erfolgen muss, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist, und u. a. erfordert, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (vgl. grundlegend das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Diesen Anforderungen an eine Bescheidbegründung wird der angefochtene Bescheid in Bezug auf die Sachbescheide schon deshalb nicht gerecht, weil er jegliche Auseinandersetzung zum Vorbringen der Beschwerdeführerin zu den von ihr im Schriftsatz vom 7. Mai 2001 aufgezeigten Diskrepanzen einer Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Schätzungsweg mit 40 % der "Aufwandsentschädigungen" lt. Bilanz und eines pauschalen Lohnsteuersatz nach § 86 Abs. 2 EStG 1988 von 32 % zu den sich aus den Unterlagen der Gebietskrankenkassenprüfung ergebenden Daten vermissen lässt (lt. Beschwerde hätten bei Durchführung der Gebietskrankenkassenprüfung "die selben Feststellungen die Bemessungsgrundlage um rund 3 % erhöht" und wäre auch der durchschnittliche Lohnsteuerbelastungsprozentsatz mit 11 % an Stelle 32 % anzusetzen gewesen).

Hinsichtlich der Lohnabgaben für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1994 war der angefochtene Bescheid daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nach § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Auf die in der Beschwerde angesprochene Frage der örtlichen Zuständigkeit des Finanzamtes war bei diesen Verfahrensergebnissen nicht weiter einzugehen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 16. November 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2006140014.X00

Im RIS seit

19.12.2006

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at