

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A-GmbH, Anschrift, vertreten durch MOORE STEPHENS Salzburg GmbH, Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft, Innsbrucker Bundesstraße 126, 5020 Salzburg, gegen den Sammelbescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 20. November 2013 zu Steuernummer 90 000/0000 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, des Säumniszuschlages für den Dienstgeberbeitrag sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für das Jahr 2012, zu Recht erkannt:

- ☐ **Der Bescheidbeschwerde wird teilweise Folge gegeben.** Die angefochtenen Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag werden aufgehoben.
- ☐ Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Sammelbescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 20. November 2013 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) des Säumniszuschlages für den DB und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), jeweils für das Jahr 2012, schrieb die belangte Behörde der A-GmbH insgesamt einen Betrag in Höhe von € 7.358,25 zur Entrichtung vor. In der Begründung verweist das Finanzamt auf den *Bericht vom 20.11.2013*. Gemeint ist damit offensichtlich der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der A-GmbH vom 20. November 2013. Dieser lautet im Wesentlichen wie folgt:

" Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) iVm § 202 Abs 1 und § 224 Abs 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wurde im Rahmen der

Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Dem Gesetzesbegriff 'Billigkeit' ist dabei die Bedeutung 'berechtigte Interessen der Partei', dem Gesetzesbegriff 'Zweckmäßigkeit' ist insbesondere die Bedeutung 'öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben' beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen."

Die anschließenden Feststellungen in diesem Bericht unterteilen sich in zwei verschiedene Sachverhalte. Zum einen wurde zu bestimmten, namentlich genannten Arbeitnehmern des geprüften Unternehmens festgestellt, dass mangels geeigneter Aufzeichnungen die Steuerfreiheit der ausbezahlten Reisekostenvergütungen (KM-Geld) nicht anerkannt werden kann. Und zum anderen hielt der Prüfer fest, für die dem jeweiligen Arbeitnehmer zugeflossenen geldwerten Vorteile der Privatnutzung des Firmenfahrzeuges für Fahrten zwischen der Arbeitsstätte und dem Wohnort wäre kein Sachbezug angesetzt worden.

Unter anderem gegen diesen Bescheid brachte die A-GmbH, vertreten durch die MOORE STEPHENS Salzburg GmbH, mit Schreiben vom 20. Dezember 2013 beim zuständigen Finanzamt form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Die drei genannten Einzelbescheide werden mit der Berufung vollinhaltlich angefochten und deren ersatzlose Behebung beantragt.

Die Sammelberufung hatte keinen Erfolg. Mit der Beschwerdeverentscheidung (BVE) des zuständigen Finanzamtes vom 27. August 2014 wurde die Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid Lohnsteuer für das Jahr 2012 - der nicht Gegenstand des vorliegenden Erkenntnisses ist - sowie die Berufungen gegen den Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2012 und den Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2012 als unbegründet abgewiesen. In der Folge stellte die A-GmbH mit Schreiben vom 29. September 2014 form- und fristgerecht einen Vorlageantrag betreffend die BVE vom 27. August 2014 und beantragte darin eine Entscheidung durch den gesamten Senat sowie eine mündliche Berufungsverhandlung. Mit Schreiben vom 9. Jänner und 21. April 2015 reichte sie zwei ergänzende Schriftsätze nach. Während in der ersten Ergänzung überwiegend inhaltliche Argumente für die angestrebte stattgebende Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (BFG) vorgebracht werden, wird im zweiten Schreiben erstmals Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht und dazu auf zwei aktuelle Erkenntnisse des BFG verwiesen.

Dem Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See wurden beide Schreiben im Rahmen des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Die belangte Behörde reichte dazu jeweils einen Schriftsatz mit Gegenargumenten ein und hielt in der Stellungnahme vom 23. Jänner 2015 den Antrag aus dem Vorlagebericht vom 13. Oktober 2014 auf Abweisung der ursprünglichen Berufung und nunmehrigen Bescheidbeschwerde aufrecht. In der Stellungnahme vom 18. Mai 2015 beantragte das Finanzamt über die Beschwerde inhaltlich zu entscheiden und die Beschwerde abzuweisen. Ein unter Umständen bestehender verfahrensrechtlicher Begründungsmangel in den (Erst-)Bescheiden kann nach Ansicht der belangten Behörde mit der Entscheidung des BFG behoben werden. Sollte das BFG die Bescheide jedoch aufheben, so das Finanzamt weiter, beantragt es, da die Aufhebung als meritorische Entscheidung gemäß § 279 BAO ergeht, über "res iudicata" abzusprechen.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2015 hat die A-GmbH die Anträge auf Senatsentscheidung und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen

Im verfahrensgegenständlichen Sammelbescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) des Säumniszuschlages für den DB und des Zuschlages zum DB ist die Verweisung auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20. November 2013 weitgehend als verfehlt zu betrachten. In diesem Bericht finden sich auf Seite 2 unter Nennung des § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) und der §§ 202 Abs 1 und 224 Abs 1 BAO Ausführungen über die Haftung zur Lohnsteuer und eine Begründung zur erforderlichen Ermessensübung. Bei der Festsetzung von einem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag handelt es sich jedoch um einen Abgabenbescheid und nicht um die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 82 EStG 1988 (VwGH 22.09.2005, 2005/14/0078).

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag sind Selbstbemessungsabgaben. Für sie gilt § 201 BAO (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081). Diese Bestimmung lautet wie folgt:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann 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 bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,
2. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)
3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Der Verzicht auf eine eigenständige, abgabenartbezogene Begründung im verfahrensgegenständlichen Sammelbescheid führt zu einem wesentlichen Begründungsmangel.

Bei der Festsetzung einer Abgabe nach § 201 BAO hat nämlich das Finanzamt nach ständiger Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichts jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs 2 und 3 BAO zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen. Dies kann im Rechtsmittelverfahren bzw im gerichtlichen Verfahren nicht nachgeholt werden (vgl dazu zB UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06; 22.11.2012, RV/2368-W/08; 12.02.2013, RV/0362-I/09; BFG 18.03.2015, RV/6100848/2014; 16.04.2015, RV/6100430/2012).

Da die belangte Behörde diese Zuordnung nicht vorgenommen hat und damit eine Grundvoraussetzung für die erstmalige Abgabenfestsetzung nach § 201 BAO fehlt, war - ohne Eingehen auf die weiteren Vorbringen - spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis: Die Berufung vom 20. Dezember 2013 gegen den *Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB vom 20. November 2013* konnte nicht Gegenstand des vorliegenden Erkenntnisses sein, weil dazu noch keine Beschwerdeentscheidung (§ 262 BAO) der zuständigen Abgabenbehörde ergangen ist.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall zulässig, weil eine Rechtsprechung des VwGH zur Frage, ob bei der Festsetzung einer Abgabe nach § 201 BAO das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs 2 und 3 BAO zuzuordnen hat, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen, und dies im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt werden kann, fehlt.

Salzburg-Aigen, am 27. Mai 2015