

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100416/2010

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R***** in der Beschwerdesache B*****, vertreten durch Mag. Harald Houdek, Sillgasse 19, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 11. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. März 2010 betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 2007 bis Jänner 2009

zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Mit Antrag vom 4. März 2010 teilte die Arbeitgeberin dem Finanzamt durch ihren steuerlichen Vertreter mit, dass sie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in den Jahren 2007 bis 2009 abgeführt habe. Nach „genauer Prüfung der Sachlage“ wäre festgestellt worden, dass die Arbeitgeberin kein Mitglied der österreichischen Wirtschaftskammer sei und daher die DZ-Pflicht entfalle. Es werde daher ersucht, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 gutzuschreiben.

Das Finanzamt wertete diese Eingabe als Antrag auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und folgte diesem Antrag für den Zeitraum Feber bis Dezember 2009. Für diesen Zeitraum wurde nach § 201 Abs 2 Z 2 BAO der Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag mit € 0,00 festgesetzt. Für den verbleibenden Zeitraum vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass eine Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 2 BAO nicht erfolgen könne, da dieser Zeitraum außerhalb der Jahresfrist liege.

Gegen diesen Bescheid wurde rechtzeitig (damals) Berufung erhoben. Diese war „gegen die Abweisung der beantragten Rückvergütung des fälschlicherweise abgeführten Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate 01/2007 – 01/2009“ gerichtet. Die Finanzbehörde hätte richtigerweise von § 201 Abs 2 Z 3 BAO und nicht von § 201 Abs 2 Z 2 BAO ausgehen müssen, der ausdrücklich ohne zeitliche Begrenzung darauf hinweise, dass eine Festsetzung zu erfolgen habe, wenn „bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs 4 BAO die Voraussetzung für die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen“ vorliegen würde. Die „Anwendung des § 303 Abs 4 BAO“ stehe im vorliegenden Fall zweifelsfrei fest“, da Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden wären und „die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“. Es werde daher beantragt, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag „für die Jahre 01/2007 – 01/2009 gemäß § 201 Abs 2 Z 3 iVm § 303 Abs 4 BAO mit 0 festzusetzen“ und die zu Unrecht abgeführten Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag dem Abgabekonto der Arbeitgeberin gutzuschreiben.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2010 abgewiesen. Das Finanzamt begründete dies damit, dass die „Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens“ nicht vorliegen würden. Es wären keine neuen Tatsachen hervorgekommen, sondern ein Rechtsirrtum. In der Folge wurde auf das Erkenntnis VwGH 17.9.1990, 90/15/0118, und weitere Judikatur verwiesen. Die Berufungswerberin habe infolge eines Rechtsirrtums die Selbstberechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nicht richtig durchgeführt. Die Selbstberechnung habe sich infolge einer unrichtigen Rechtsauffassung offenbar im Nachhinein als objektiv rechtswidrig erwiesen. Es wäre somit ein Sachverhalt rechtlich unrichtig beurteilt worden und sei keine Tatsache neu hervorgekommen. Es sei jedem Unternehmer „zuzumuten, sich zu vergewissern, ob er Mitglied der WKO“ sei oder nicht. Eine beantragte Wiederaufnahme wäre als unbegründet abzuweisen. Auf die Verfügung einer amtswegigen Wiederaufnahme bestehe kein subjektives Recht.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat und das Finanzamt legte sie im Juni 2010 vor. Diese war am 31. Dezember 2013 noch unerledigt anhängig und ist daher nach § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Im Vorlageantrag führte der Vertreter der Beschwerdeführerin aus, dass der Sachverhalt vollkommen unrichtig dargelegt worden sei. Es wären weder neue Erkenntnisse aufgetreten noch habe es seinerzeit eine falsche rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes gegeben. Richtig wäre, dass sich seinerzeit die Kammer der gewerblichen Wirtschaft auf den Standpunkt gestellt habe, dass die Beschwerdeführerin dort Mitglied sei und deshalb der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen wäre. Von einer fehlerhaften rechtlichen

Beurteilung könne daher keine Rede sein. Insbesondere, da seinerzeit bereits eine GPLA-Prüfung stattgefunden habe und anlässlich dieser Prüfung vom Prüfer ebenfalls festgestellt worden wäre, dass aufgrund der Auskunft der Kammer der gewerblichen Wirtschaft die Zahlung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag korrekt gewesen sei.

Mit Schreiben vom 20. September 2018 wurde die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf § 201 Abs 2 Z 3 iVm § 303 Abs 1 lit c BAO um Bekanntgabe ersucht, ob

- ob im Vorfeld/zeitlichen Zusammenhang mit der erstmaligen (und sodann laufenden) Selbstberechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag Kontaktaufnahmen mit der Wirtschaftskammer betreffend die Klärung der Frage der Pflichtmitgliedschaft und Beitragspflicht erfolgt sind,
- ob seitens der Beschwerdeführerin ein Verfahren nach § 128 WKG angestrengt wurde und
- ob zu einem späteren Zeitpunkt gegenüber der Beschwerdeführerin bindend über diese Vorfrage in wesentlichen Punkten (kein Bestehen einer Pflichtmitgliedschaft und keine Beitragspflicht) anders entschieden wurde.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Eingabe vom 2. April 2019 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

2. Sachverhalt:

Im vorliegenden Fall besteht Einigkeit darüber, dass

- der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag eine Selbstberechnungsabgabe darstellt,
- die Beschwerdeführerin nicht Mitglied der Wirtschaftskammer ist,
- keine Verpflichtung bestand, von den von ihr ausbezahlten Arbeitslöhnen den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu berechnen und abzuführen sowie
- von der Beschwerdeführerin Zahlungen an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (nunmehr noch strittig) ab Jänner 2007 bis Jänner 2009 geleistet wurden.

Weiters ergibt sich durch die Nichtvorlage entsprechender Nachweise auf Grund des Vorhaltes vom 20. September 2018, dass kein Anwendungsfall von § 201 Abs 2 Z 3 iVm § 303 Abs 1 lit c BAO gegeben ist.

3. Rechtslage:

Im Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides und der Beschwerdeverentscheidung lautete § 201 BAO wie folgt:

Abs 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.

Abs 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 Abs 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Abs 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. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

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

Nunmehr lautet § 201 BAO wie folgt:

Abs 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.

Abs 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.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Abs 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.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

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

Nach § 303 Abs 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Abs 2 der genannten Bestimmung hat der Wiederaufnahmsantrag zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs 1), auf die der Antrag gestützt wird.

Der Bundesminister für Finanzen wird in Abs 3 leg cit ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

4. Erwägungen:

§ 201 BAO wurde durch das AbgRmRefG, BGBl I Nr 97/2002, mit Wirksamkeit für Abgaben, für die der Abgabensanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entsteht, neu gefasst. Nach mehreren, für den gegenständlichen Fall nicht relevanten Novellierungen erhielt § 201 BAO mit dem FVwGG 2012, BGBl I Nr 14/2013, und dem VwG-AnpG-BMF, BGBl I Nr 70/2013, seine nunmehr gültige Fassung.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob beim gegebenen Sachverhalt eine falsche Selbstberechnung über die in § 201 Abs 2 Z 2 BAO normierte Jahresfrist hinaus, also für einen noch nicht verjährten Zeitraum, der länger als ein Jahr ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen über § 201 Abs 2 Z 3 BAO erfolgen kann. § 201 Abs 2 Z 3 BAO bestimmt, dass im Falle einer durch Abgabenvorschriften angeordneten Selbstberechnung von Abgaben durch den Abgabepflichtigen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen kann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist und bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen.

Gegenständlich kommt für eine sinngemäße Anwendung die Bestimmung des § 303 Abs 1 lit b BAO in Frage. Dazu müssten Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sein und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens müsste zu einer anderen Selbstberechnung geführt haben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit ausführlicher Begründung, auf welche hiermit verwiesen wird, auf die Übertragbarkeit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme auf Festsetzungen gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO hingewiesen.

Dem klaren Wortlaut der Bestimmungen des § 303 Abs 1 lit b iVm Abs 2 lit b BAO folgend wurde ausgeführt, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist und Gleiches spiegelbildlich für eine Wiederaufnahme von Amts wegen gilt (vgl VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Auf die diese Rechtsansicht bestätigenden Erkenntnisse VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071, VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063, uam, wird ebenfalls verwiesen.

Unter Übertragung dieser Rechtsprechung ergibt sich für § 201 Abs 2 Z 3 iVm § 303 Abs 1 lit b BAO, dass im Falle einer beantragten Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben auf Grund von „neu hervorgekommenen“ Tatsachen oder Beweismitteln dieses Neuhervorkommen aus der Sicht des Antragstellers oder der Antragstellerin zu beurteilen ist.

Das Finanzamt hat nunmehr auf Grund des Antrages der Beschwerdeführerin vom 4. März 2010 mit Bescheid vom 5. März 2010 eine antragsgemäße Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Feber bis Dezember 2009 nach § 201 Abs 2 Z 2 BAO durchgeführt. Dem Finanzamt kann nicht entgegengetreten werden, wenn es für darüber hinaus reichende Zeiträume eine Festsetzung auf Grund des Neuerungstatbestandes nicht vorgenommen hat. Die Beschwerdeführerin

begründet ihren Antrag nämlich ausschließlich mit der Tatsache, dass sie kein Mitglied der Wirtschaftskammer und daher auch nicht verpflichtet war, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu bezahlen.

Diese Tatsache ist aber für sie keinesfalls „neu hervorgekommen“. Vielmehr ergibt sich die Mitgliedschaft in der Wirtschaftskammer aus den Bestimmungen des § 2 WKG 1998. Der Umstand der Mitgliedschaft ist somit bei der Gründung zu prüfen. Wenn nun im Vorlageantrag darauf hingewiesen wird, dass seitens der Wirtschaftskammer der Standpunkt vertreten worden sei, dass sich aus den Bestimmungen des WKG 1998 eine Mitgliedschaft der Beschwerdeführerin in der Kammer ergäbe und die Beschwerdeführerin diese nicht geteilt hätte, hätte die Möglichkeit bestanden, ein Verfahren nach § 128 WKG 1988 anzustrengen und eine Klärung herbeizuführen. Ein derartiges Verfahren wurde jedoch tatsächlich nicht geführt.

Es kann nun dahingestellt bleiben, ob, wann und von wem allenfalls eine unrichtige Rechtsmeinung vertreten wurde. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet nämlich nur die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, dient aber nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines bekannten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Entsprechend der oben zitierten Rechtsprechung sind somit die Voraussetzungen für eine Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO auf Antrag für den Zeitraum Jänner 2007 bis Jänner 2009 nicht erfüllt.

4. 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.

Das Bundesfinanzgericht hat gegenständliche Entscheidung in Einklang mit der bestehenden und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes getroffen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor.

Innsbruck, am 8. April 2019

