

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterInBV in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 5. Jänner 2012 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008, 2009 und 2010 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

Verfahrensgang

Bei der OG, FN 123, welche in der Folge durch Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch E am 22.01.2013 aufgelöst und gelöscht wurde, wurde eine Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2010 durchgeführt und im Bericht vom 05.01.2012 einleitend die eingesehenen Unterlagen angeführt: Lohnkonten, Betriebssummenblätter, Bilanzen, keine vollständigen Arbeitsaufzeichnungen, obwohl sie seit 01.01.2008 zu führen seien.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 BAO erfolgte eine kurze Begründung des geübten Ermessens.

Unter dem Titel „Feststellungen“ erfolgte zunächst eine „pauschale Nachrechnung Finanz“ und wurde eine Hinzurechnung von 17.777,40 Euro für den Zeitraum 01.01.2008 bis 31.12.2010 mit nachstehender Begründung vorgenommen:

„Das als Fremdleistung ausbezahlte Entgelt für den Lohnzahlungszeitraum 2008 bis 2010 ist aufgrund der vorgelegten Unterlagen und des festgestellten Sachverhaltes im Sinne des § 25 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu werten. Die pauschalisierte Nachverrechnung erfolgte aufgrund der nicht ordnungsgemäß geführten Aufzeichnungen bzw. die Zahlungen waren keinem Dienstnehmer zuzuordnen.“

Summe über die gesamte Feststellung für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (neben der Lohnsteuer):

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
DB	01.01.2008 – 31.12.2010	0,00	17.777,40	17.777,40	799,98
DZ	01.01.2008 – 31.12.2010	0,00	17.777,40	17.777,40	75,85

Zusätzlich seien zu verschiedenen namentlich genannten Personen für unterschiedliche Zeiträume Nachforderungen von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in einer betraglich festgesetzten Höhe festgestellt worden. Begründend ist dazu immer wieder gleichlautend Folgendes ausgeführt worden:

„Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören alle Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis, auch wenn diese nicht über das Lohnkonto abgerechnet wurden. Das als Fremdleistungen ausbezahlte Entgelt für den Lohnzahlungszeitraum 2008 (2009 und 2010) ist aufgrund der vorgelegten Unterlagen und des festgestellten Sachverhaltes im Sinne des § 25 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu werten.“

In der Ergebnisübersicht für die Jahre 2008 bis 2010 wurden (neben der Lohnsteuer) folgende Hinzurechnungen zum Dienstgeberbeitrag und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgestellt:

	2008	2009	2010
Dienstgeberbeitrag	803,01	1.053,22	1.787,95
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	76,74	100,63	166,89

Als Folge der durchgeführten Außenprüfung erließ das Finanzamt am 05.01.2012 ua. folgende Bescheide:

- Haftungsbescheide für die Jahr 2008, 2009 und 2010 betreffend Lohnsteuer

- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2008, 2009 und 2010 und
- Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008, 2009 und 2010.

Sämtliche Bescheide enthalten nachstehende Begründung:

„Die Begründung für obige Bescheide entnehmen Sie bitte dem Bericht vom 5.1.2012.“

Die OG brachte gegen die Haftungsbescheide für die Jahre 2008, 2009 und 2010 betreffend Lohnsteuer, gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2008, 2009 und 2010 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008, 2009 und 2010 mit Schriftsatz vom 10.02.2012 Berufung ein, beantragte darin eine Entscheidung durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und führte ua begründend Folgendes aus:

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung würden sich detailliert nach Personen und Zeiträumen der Tätigkeit aufgegliederte Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Nachforderungen finden. Als einzige inhaltliche Begründung werde bei jeder angeführten Person derselbe Textbaustein verwendet. Eine Darstellung des Sachverhaltes fehle im Bericht und in den angefochtenen Bescheiden zur Gänze. Es sei nicht erkennbar, von welchen Tatsachen die Behörde ausgehe. Der bloße Hinweis auf durchgeführte Erhebungen reiche nicht. Vielmehr wäre es Aufgabe der Behörde gewesen, schlüssig darzulegen, welche Erwägungen die Behörde zu ihrer Ansicht gelangen ließen. Die vorgenommene rechtliche Würdigung der Behörde entspreche nicht den verfahrensrechtlichen Vorschriften. Mit der Behauptung alleine, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorgelegen seien, könne nichts anfangen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 05.05.2012 wurde der Beschwerde gegen sämtliche Bescheide *„teilweise stattgegeben“*. Die Haftungsbescheide betreffend die Lohnsteuer 2008 bis 2010 wurden aufgehoben, da sich aufgrund der geringen Höhe der zugeflossenen Einkünfte keine Verpflichtung zur Einbehaltung von Lohnsteuer ergebe. Im Übrigen wurde die Beschwerde betreffend die Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses abgewiesen.

Die OG beantragte daraufhin mit Schriftsatz vom 06.06.2012 die Vorlage der Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2008, 2009 und 2010 und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008, 2009 und 2010 an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz und abermals die Entscheidung durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Ergänzend wurde ua. festgehalten, dass es in der Berufungsvorentscheidung wieder nicht zu einer Feststellung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde gekommen sei, der Sachverhalt aber ein zentrales Begründungselement bilde.

Nach Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat mit Bericht vom 13.06.2012 führte die OG in einem ergänzenden Schriftsatz vom 28.04.2015 noch Folgendes ausgeführt:

Die Berufung, nunmehr Beschwerde, richte sich auch gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, da der Bescheid insofern mangelhaft begründet sei, als in Anwendung des § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO beim Neuerungstatbestand die Darlegung, welche Tatsachen oder Beweismittel für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen seien, nicht hinreichend konkret bekannt seien und darüber hinaus die getroffene Ermessensentscheidung nicht bzw. floskelhaft begründet sei. Im vorliegenden Sachverhalt gehe es um die Meldung von Selbstbemessungsabgaben – es komme daher nur der Tatbestand des § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO in Frage, demnach die Abgabenbehörde die Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben vornehmen könne, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Bei der Festsetzung einer Abgabe nach § 201 BAO habe das Finanzamt nach ständiger Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates bzw. des Bundesfinanzgerichtes jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabenrechtfertigen würden. Dies könne im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt werden. Da die Abgabenbehörde dies unterlassen habe, werde die ersatzlose Behebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

In einem eMail vom 07.05.2015 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um Stellungnahme zu § 201 BAO und wies zusätzlich - im Hinblick darauf, dass die angefochtenen Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag „für das Jahr 2008“, „für das Jahr 2009“ und „für das Jahr 2010“ ergangen sind - auf die Problematik der zusammengefassten Festsetzungen hin.

In einer Stellungnahme vom 20.05.2015 verwies das Finanzamt im Zusammenhang mit der zu der zusammengesetzten Festsetzung nach § 201 Abs. 4 BAO darauf, dass im gegenständlichen Fall für den Zeitraum 01.01.2008 bis 31.12.2010 eine pauschale Nachverrechnung an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erfolgt sei. Im Übrigen wurde um Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO ersucht.

Mit Beschluss vom 02.06.2015 erfolgte eine zwischenzeitige Aussetzung der Beschwerde gemäß § 271 Abs. 1 BAO wegen des beim Verwaltungsgerichtshof zu Ra 2014/15/0058 schwebenden Verfahrens.

Am 27.08.2020 übermittelte das Finanzamt das Erkenntnis gemäß § 137 FinStrG vom 23.01.2018.

Mit Schriftsatz vom 06.09.2020 zog ***B1*** den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

Dazu wird erwogen

1 Zuständigkeit

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 10.02.2012 gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 2008, 2009 und 2010 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2 Sachverhalt

Der oben dargestellte Verfahrensgang gibt auch den entscheidungswesentlichen Sachverhalt wieder, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens und des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ergibt und insoweit unbedenklich ist.

3 Dienstgeberbeitrag

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 erster Satz FLAG 1967 alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Der Beitrag des Dienstgebers ist gemäß § 41 Abs. 3 erster Satz FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Beim Dienstgeberbeitrag handelt es sich grundsätzlich um eine Selbstbemessungsabgabe, welche vom Arbeitgeber zu berechnen und abzuführen ist, ohne dass das zuständige Finanzamt in diesen Vorgang eingebunden ist. Eine bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages ist daher nur in Ausnahmefällen vorgesehen bzw. möglich. (Kuprian in Lenneis/Wanke, FLAG², §§ 41-43, Rz 95 und 96, VwGH 20.10.2010, 2007/13/0065).

Wenn Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten, hat die bescheidmäßige Festsetzung nach § 201 BAO zu erfolgen. (VwGH vom 20.10.2010, 2007/13/0065).

4 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

Die Pflicht eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Die Landeskammern können nach § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 FLAG 1967 finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist ebenso wie der Dienstgeberbeitrag eine Selbstbemessungsabgabe, für die § 201 BAO gilt. (VwGH 31.01.2019, Ra 2017/15/0013, VwGH vom 16.12.2009, 2009/15/0081).

5 Selbstberechnung – Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß [§ 201 Abs. 1 BAO](#) 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.

Die Festsetzung kann nach [§ 201 Abs. 2 BAO](#) idF BGBl I 70/2013 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. aufgehoben durch BGBl I 20/2009
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann nach [§ 303 Abs. 1 BAO](#) idF BGBl I 14/2013 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) 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 § 323 Abs. 1 Z. 37 und 40 BAO tritt § 201 Abs. 2 und 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 70/2013 ebenso wie § 303 BAO idF BGBl I 14/2013 mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Einleitend ist festzuhalten, dass § 201 BAO zwar nicht erfordert, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt wird. Dies muss aber (zumindest) aus der Begründung hervorgehen. (Vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 201 Rz21).

In den angefochtenen Bescheiden wurde weder im Spruch noch in der Begründung bzw. im verwiesenen Bericht über die Außenprüfung § 201 BAO angeführt. Es fehlt jeglicher Hinweis darauf, dass der selbst berechnete Dienstgeberbeitrag und der selbst berechnete Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unter Beachtung des § 201 BAO festgesetzt wurde.

Ob das Finanzamt erkannte, dass eine bescheidmäßige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben nur aus den unter § 201 Abs. 2 und 3 BAO aufgezählten Gründen erfolgen durfte oder musste, ist aus der Bescheidbegründung bzw. dem Bericht vom 05.01.2012 nicht ersichtlich. Dies spricht bereits für eine ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Geht man aber – wie dies auch im ergänzenden Schriftsatz der OG vom 28.04.2015 geschah – davon aus, dass (mangels bereits ergangener Bescheide) die Erwähnung eines „festgestellten Sachverhaltes“ und der „vorgelegten Unterlagen“ und einer „Nachverrechnung“ im verwiesenen Bericht darauf hindeuten, dass das Finanzamt die angefochtenen Bescheide auf § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO stützte, so ist dazu Folgendes auszuführen:

§ 201 Abs. 2 Z. 3 BAO hat den Zweck, einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage herbeizuführen. Aus diesem Gleichklang ergibt sich auch eine Übertragbarkeit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme auf Festsetzungen gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO. (Vgl. VwGH 18.12.2017, Ra

2017/15/0063, VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, VwGH 30.01.2014, 2011/15/0156, VwGH 25.09.2012, 2008/13/0175)

§ 303 Abs. 1 BAO normiert drei erschöpfend aufgezählte Wiederaufnahmegründe, dh dass es nur aus diesen drei Gründen zu einer Wiederaufnahme kommen kann. Welche der gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solcher herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde. (Vgl. VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280, VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108).

Das Finanzamt kann in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug nehmen. So ist auch ein Verweis auf den Prüfungsbericht und die Niederschrift zur Schlussbesprechung zulässig. Wird also in der Begründung auf den Bericht der Außenprüfung und die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen, so ist dies ausreichend, wenn der für die Wiederaufnahme des Verfahrens maßgebliche gesetzliche Wiederaufnahmetatbestand diesen Schriftstücken zu entnehmen ist. Der Hinweis auf einzelne Textziffern im Zusammenhang mit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens lässt im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist. (Vgl. VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280, VwGH 26.11.2015, Ro 2014/0035, VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030).

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung im abgeschlossenen Verfahren bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind. (Vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058)

Entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind. (Vgl. Ritz, BAO⁶, § 303 Rz 43).

Gemäß § 279 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht außer in den hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt

als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides des Finanzamtes gebildet hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständige Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde. (Vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063, VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280, VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommen Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos aufheben. (Vgl. VwGH 29.03.2017, Ro 2015/15/0030, VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280, VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108)

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist in der Beschwerdevorentscheidung oder im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht nachholbar. (Vgl. Ritz BAO⁶, § 307 Rz 3, BFG 30.09.2019, RV/6100144/2010).).

Entscheidend ist somit im Fall einer amtswegigen Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind. (Vgl. VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0012, VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0044, VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063, VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058)

Diese Rechtsausführungen bedeuten für den gegenständlichen Fall Folgendes:

In den angefochtenen Bescheiden wird – nach den vorstehenden Rechtsausführungen grundsätzlich zulässigerweise - in der Begründung auf den Bericht der Außenprüfung vom 05.01.2012 verwiesen, was tatsächlich den Schluss zulässt, dass das Finanzamt die angefochtenen Festsetzungsbescheide auf den Neuerungstatbestand stützten wollte. Zu prüfen bleibt, ob in diesem Bericht seitens des Finanzamtes Prüfungsfeststellungen über neu hervorgekommenen Umstände dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind.

Wie der Darstellung des Verfahrensgangs zu entnehmen ist, wurden im Bericht vom 05.01.2012 Entgelte, die an namentlich genannte Personen für bestimmte festgestellte

Zeiträume und in festgestellter Höhe „*aufgrund der vorgelegten Unterlagen und des festgestellten Sachverhaltes*“ ausbezahlt wurden, als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gewertet. Als Sachverhaltselemente lassen sich also die namentlich angeführten Personen, die Leistungen an die OG erbrachten, und die Höhe des dafür gezahlten Entgelts für einen jeweils abgegrenzten Zeitraum feststellen. Für welche Leistungen das jeweilige Entgelt von der OG an die namentlich genannten Personen zahlte, ist dem Bericht von 05.01.2012 nicht zu entnehmen. Es wird lediglich von „*als Fremdleistungen ausbezahlten Entgelt*“ gesprochen und auf einen festgestellten Sachverhalt verwiesen, der sich im Bericht vom 05.01.2012 aber nicht finden lässt.

Welche Art von Leistungen die namentlich genannten Personen erbrachten, ob es sich dabei um verschieden- oder gleichartige Leistungen handelte, unter welchen konkreten Rahmenbedingungen diese Leistungen jeweils erbracht wurden und wovon eine Entgeltzahlung durch die OG im Einzelnen abhängig war, lässt sich dem Bericht vom 05.01.2012 somit nicht einmal ansatzweise entnehmen. Das Finanzamt begnügte sich vielmehr damit auf einen festgestellten Sachverhalt hinzuweisen, ohne diesen darzulegen.

Damit verbunden blieb gleichzeitig völlig offen, inwieweit Sachverhaltselemente überhaupt neu hervorkamen. Ein diesbezüglicher Hinweis fehlt ebenso zur Gänze.

Zu den Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden Dienstverhältnis. Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinnes des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist – wie nur kurz erwähnt sei - anhand einer Vielzahl von Sachverhaltselementen wie Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, das Fehlen von Unternehmerrisiko etc. zu beurteilen.

Da im Bericht vom 05.01.2012 weder die von den namentlich genannten Personen erbrachten Leistungen an sich noch die konkreten Rahmenbedingungen, unter denen die Leistungserbringung erfolgte, oder die Voraussetzungen für eine Entgeltzahlung durch die OG festgestellt wurden, und damit verbunden kein Hinweis darauf erfolgte, welcher Sachverhalt neu hervorgekommen ist, wurden somit im Bericht vom 05.01.2012 keine bisher unbekannten, aber für die Beurteilung der an die namentlich genannten Personen gezahlten Entgelte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entscheidungswesentlichen Sachverhaltselemente dargestellt.

Ebensowenig wird im Bericht vom 05.01.2012 erwähnt, welche Unterlagen konkret vorgelegt wurden und welcher Sachverhalt aus diesen Unterlagen hervorging.

Die Bescheidbegründung, die auf den Bericht vom 05.01.2012 verwies, bringt somit hinsichtlich der Hinzurechnung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen im Zusammenhang mit einzelnen namentlich genannten Personen nicht zum Ausdruck, welche wesentlichen Sachverhaltsmomente das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat.

Zusätzlich erfolgte laut Bericht über die Außenprüfung vom 05.01.2012 eine Hinzurechnung von 17.777,40 Euro als „*pauschale Nachrechnung Finanz*“ für den Zeitraum 01.01.2008 bis 31.12.2010 aufgrund nicht ordnungsgemäß geführter Aufzeichnungen bzw. der Nichtzuordenbarkeit von Zahlungen zu einem Dienstnehmer. Das als Fremdleistung ausbezahlte Entgelt sei aufgrund der vorgelegten Unterlagen und des festgestellten Sachverhaltes im Sinne des § 25 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu werten (vgl. Verfahrensgang).

Das Finanzamt beruft sich anlässlich dieser Hinzurechnung ebenfalls auf einen festgestellten Sachverhalt und auf vorgelegte Unterlagen, ohne diese Angaben an irgendeiner Stelle im Bericht darzustellen. Es wird nicht dargelegt, aufgrund welches konkreten Sachverhaltes eine pauschalisierte Nachverrechnung erfolgte. Es fehlt auch jeglicher Hinweis darauf, welche „*Aufzeichnungen*“ nicht ordnungsgemäß geführt worden seien. Die im Bericht erwähnten „*Zahlungen*“ wurden weder ihrer Art, dem Zeitpunkt ihrer Entrichtung noch ihrer Höhe nach konkretisiert und über die Umstände, die eine Zuordnung der „*Zahlungen*“ zu einzelnen Arbeitnehmern unmöglich gemacht haben sollen, wurde ebenfalls kein Wort verloren. Es ist daher nicht nachvollziehbar, auf welchem festgestellten Sachverhalt und auf welchen Unterlagen die vorgenommen pauschale Nachrechnung basiert. Ebenso fehlt es an Feststellungen über die Art und Weise der Berechnung des Pauschalbetrages, die Ermittlung der Höhe des Pauschalbetrages und Feststellungen zu seiner zeitlichen Zuordnung.

Im Bericht wird zwar auch nicht dargelegt, auf welche Rechtsgrundlage sich die pauschale Nachrechnung stützt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes könnte hierfür möglicherweise § 86 Abs. 2 EStG 1988, der unter bestimmten Voraussetzungen eine pauschale Nachforderung der Lohnsteuer ermöglicht, und § 184 BAO, der die Möglichkeit zur Schätzung einräumt, in Betracht kommen.

Ergibt sich bei einer Lohnsteuerprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so kann gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages ist auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer Bedacht zu nehmen.

§ 86 Abs. 2 EStG 1988 eröffnet keine Möglichkeit, von der Ermittlung des steuererheblichen Sachverhaltes abzusehen und der Nachforderung etwa einen bloß vermuteten Sachverhalt zugrunde zu legen. Es ist also bei einer Nachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben. Lediglich bei der Berechnung der Lohnsteuer, die auf diese Vorteile entfällt, kann pauschal vorgegangen werden, indem anhand der Merkmale des § 86 Abs. 2 S 2 EStG 1988 eine Durchschnittssteuerbelastung ermittelt wird, die auf die Vorteile

der „durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer“ entfällt. Auch im Falle der pauschalen Nachforderung muss aber grundsätzlich für den Arbeitgeber ermittelbar sein, was auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt. Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen wird dann vorliegen, wenn zwar feststeht, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmern nicht (ordnungsgemäß) versteuerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewährte, der Arbeitgeber selbst aber der Abgabenbehörde die Möglichkeit nimmt die betreffenden Arbeitnehmer festzustellen. (Vgl. VwGH 12.06.2019, Ro 2017/13/0016, VwGH 24.05.1993, 92/15/0037, VwGH 14.10.1992, 90/13/0009)

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente sind für die pauschale Nachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 jedenfalls jene, an Hand derer das Vorliegen von Dienstverhältnissen und die Gewährung unrichtig versteuerter Vorteile aus den Dienstverhältnissen sowie die unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der genauen Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Steuernachforderungen beurteilt werden können. Zusätzlich werden Sachverhaltselemente benötigt, die eine Klärung der Frage, ob und wie eine Zuordnung an einzelne Arbeitnehmer möglich ist.

Die Vornahme einer Schätzung der Bemessungsgrundlage gemäß § 184 BAO erfordert jedenfalls Sachverhaltselemente, die eine Schätzungsberechtigung erkennen lassen, und Sachverhaltselemente, die einer Schätzungsmethode zugrunde gelegt wurden.

Der Bericht vom 05.01.2012 führt – wie ausgeführt - keine Sachverhaltselemente an, anhand derer das Vorliegen von Dienstverhältnissen überprüft werden könnte, es ist nicht ersichtlich welche konkreten Zahlungen bei der pauschalen Nachrechnung Berücksichtigung fanden, wie die Höhe der pauschalen Nachrechnung ermittelt wurde und die zeitliche Verteilung erfolgte. Sachverhaltselemente, die eine Überprüfung der Zuordenbarkeit zu einzelnen Arbeitnehmern ermöglichen würden, und eine Darstellung der unverhältnismäßigen Schwierigkeiten, die einer exakten Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Steuernachforderungen entgegenstünden, sind im Bericht vom 05.01.2012 ebenfalls nicht zu entnehmen.

Gleichzeitig ist durch den generellen Hinweis auf nicht ordnungsgemäß geführte Aufzeichnungen in keiner Weise eingegrenzt, auf welche konkreten Sachverhaltselemente die Schätzungsbefugnis im Zusammenhang mit der pauschalen Nachrechnung gestützt wurde. Aufgrund welcher Sachverhaltselemente bzw. nach welcher Methode die Höhe des Pauschalbetrages und dessen zeitliche Verteilung erfolgte, ist aus dem Bericht vom 05.01.2012 nicht nachvollziehbar.

Es finden sich somit im Bericht vom 05.01.2012 keine Darstellung von entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen zu der vorgenommenen pauschalen Nachverrechnung.

Im Bericht vom 05.01.2012 werden somit aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts insgesamt keine Tatsachenkomplexe dargelegt, die als neu hervorgekommen zur Unterstellung unter einen Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurden. Als Wiederaufnahmegründe beurteilte wesentliche Sachverhaltsmomente sind den angefochtenen Bescheiden, die auf den Bericht vom 05.01.2012 verweisen, nicht zu entnehmen, sodass das Bundesfinanzgericht nicht prüfen kann, ob die Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte.

Die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in den angefochtenen Bescheiden sind im gerichtlichen Verfahren nicht sanierbar.

Die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008, 2009 und 2010 sind somit mangels Bekanntgabe der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel aufzuheben

6 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. (Art. 133 Abs. 4 B-VG)

Im gegenständlichen Fall wird die Revision nicht zugelassen, da über keine Rechtsfrage entschieden wird, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Bundesfinanzgericht orientiert sich bei den zu lösenden Rechtsfragen am eindeutigen Gesetzestext sowie der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Salzburg, am 8. September 2020