

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Sonja Stradner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Michael Heumesser und Mag. Andrea Prozek in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, und die in der Beilage unter 1 bis 499 angeführten Personen (als Beigetretene zur Beschwerde) über die Beschwerde vom 4. Dezember 2018 gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 30. Oktober 2018 betreffend Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2012 – 2015, Steuernummer ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) ***Bf*** fand für die Jahre 2012 bis 2015 eine Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) statt. Der Schwerpunkt der GPLA lag dabei ua. in der Überprüfung der zur Verfügung gestellten Naturalwohnungen an Arbeitnehmer des ***Bf*** und der Frage, ob für die Überlassung geldwerte Vorteile gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzen seien. Beim „***Bf***“ handelt es sich um eine dem ***BM*** nachgeordnete Dienststelle.

Infolge der Prüfung erließ das Finanzamt am 30.10.2018 jeweils für die Jahre 2012 bis 2015 Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG betreffend Lohnsteuer, Abgabenbescheide für Dienstgeberbeitrag (DB) sowie Säumniszuschläge (SZ) für beide Abgaben. Die festgesetzten Mehrbeträge hinsichtlich Lohnsteuer setzen sich wie folgt zusammen:

Jahr	Lohnsteuer	SZ	Summe
2012	€ 527.441,45	€ 10.548,83	€ 537.990,28
2013	€ 544.483,24	€ 10.889,66	€ 555.372,90
2014	€ 484.672,08	€ 9.693,44	€ 494.365,52
2015	€ 508.797,58	€ 10.175,95	€ 518.973,53

In der Begründung wurde jeweils auf den Bericht über die Außenprüfung vom 30.10.2018 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Zusammengefasst kam es zu einer Nachversteuerung von geldwerten Vorteilen aus der verbilligten Überlassung von Wohnraum an Arbeitnehmer. Den Bediensteten der Bf. sei von ihrem Arbeitgeber Wohnraum zur Verfügung gestellt und aufgrund arbeitsrechtlicher Bestimmungen – insbesondere gemäß § 24ff GehG – ein zu leistender Kostenersatz/zur leistende Vergütung vorgeschrieben worden. Dieser Kostenersatz sei jedoch in den meisten Fällen geringer gewesen, als der sich bei Anwendung des § 2 Sachbezugswerteverordnung ergebende geldwerte Vorteil.

Die Bf. erhob gegen diese Bescheide fristgerecht Beschwerde. Begründend wurde ausgeführt, dass insbesondere deshalb kein Sachbezug aus der verbilligten Überlassung von Wohnraum anzusetzen sei, da die Bediensteten des ***Bf*** entsprechend des Erlasses des Bundeskanzleramtes vom 17.11.1986, GZ 923.101/35-II/2/86 (als „Dienst- und Naturalwohnungen, Durchführungsbestimmungen“ bezeichnet), einen „angemessenen“ Kostenersatz iSd § 24 ff GehG für die Überlassung der Wohnungen leisten, und die Anwendung der einschlägigen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes sowie der Sachbezugswerteverordnung aus Sicht der Beschwerdeführerin durch diesen Erlass ausgeschlossen worden sei. Auch aufgrund des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 2.4.1997, GZ 923.101/1- VII/4/97, sei die Sachbezugswerteverordnung auf die verbilligte Überlassung von Wohnraum an Bedienstete des ***Bf*** nicht anwendbar. Überdies liege eine Verletzung verfahrensrechtlicher Bestimmungen vor, da die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorgelegen seien.

Dem Beschwerdeverfahren betreffend Haftung für Lohnsteuer traten 499 Arbeitnehmer bei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.01.2020, gerichtet an die Bf. sowie an die in der Beilage aufgezählten 499 Personen, wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Heranziehung zur Haftung für Lohnsteuer ab. Begründend wurde ausgeführt, dass der nach § 24a GehG für die verbilligte Zurverfügungstellung von Wohnraum zu leistende Kostenersatz bzw. die zu leistende Vergütung einen geldwerten Vorteil nicht ausschließe. Die Beurteilung des Vorliegens eines geldwerten Vorteils aus der verbilligten Überlassung von Wohnraum habe zwingend nach der Sachbezugswerteverordnung zu erfolgen. Die nach dem Gehaltsgesetz festgelegte Angemessenheit des Kostenersatzes/der zu leistenden Vergütung habe dabei keinen Einfluss auf die Anwendbarkeit der Sachbezugswerteverordnung. Eine Angemessenheit des vom Bediensteten zu leistenden Kostenersatzes iSd GehG bedeute daher

nicht, dass sich nach der Sachbezugswerteverordnung (bzw. nach § 15 Abs. 2 EStG 1988) kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil ergeben könne. Im Übrigen bestritt das Finanzamt die Verletzung verfahrensrechtlicher Bestimmungen.

Mit Schreiben vom 18.02.2020 beantragte die Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung im Senat samt Durchführung einer mündlichen Verhandlung vorzulegen. 86 Personen, die dem Beschwerdeverfahren betreffend Haftung für Lohnsteuer beigetreten waren, gaben die Erklärung ab, auch der Vorlage beizutreten.

Zusätzlich regte die Bf. die Verbindung der Verfahren in Bezug auf die Beschwerden des ***BM*** vom 03.12.2018 zu den Abgabekonten ***StNr *** (***)BM DS 1***) und ***StNr*** (***)BM DS 2***) an, da die Kernfrage, nämlich ob die zur Verfügung-Stellung von Naturalwohnungen durch das ***BM*** unter den dargelegten rechtlichen Rahmenbedingungen eine Steuerpflicht im Sinne des § 15 EStG auslöse, für alle drei Beschwerden gleichlautend sei.

Das Finanzamt legte den Akt am 17.08.2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, wobei der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung der Fall am 01.03.2023 zugewiesen wurde.

Mit Erkenntnis vom 26.05.2023 zu RV/7103469/2020 entschied das BFG in einem der drei vorliegenden Verfahren zugunsten der Bf. und hob die angefochtenen Bescheide auf. Es stellte einen Begründungsmangel der Bescheide fest, der weder durch das Finanzamt (im Rahmen einer Beschwerdeentscheidung) noch durch das Verwaltungsgericht sanierbar sei. Im Erkenntnis vom 18.06.2024, Ra 2023/13/0074 ist der VwGH dieser Auffassung gefolgt (Zurückweisung der vom Finanzamt dagegen eingebrachten Revision in diesem Punkt).

Unter Verweis auf die Erkenntnisse des BFG vom 26.05.2023, RV/7103469/2020 bzw. VwGH vom 18.06.2024, Ra 2023/13/0074 und BFG vom 26.05.2023, RV/7104358/2020 bzw. VwGH vom 18.06.2024, Ra 2023/13/0083 wurde das Finanzamt mit Beschluss vom 03.10.2024 darüber informiert, dass der vom BFG in der angesprochenen Entscheidung monierte Begründungsmangel auch im gegenständlichen Fall vorliege. Es werde daher die Aufhebung der mit gegenständlicher Beschwerde angefochtenen Bescheide beabsichtigt, sofern das Finanzamt nicht detaillierte Gründe bekanntgebe, die gegen die intendierte Erledigung sprechen könnten. Dem Finanzamt wurde Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Mit Schreiben vom 25.10.2024 hat das Finanzamt der Vorgangsweise zugestimmt und wurden keine Gründe aufgezeigt, die gegen die beabsichtigte Erledigung sprechen.

Mit Schreiben vom 26.11.2024 zog die Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Mit Schriftsatz vom 13.02.2025 widerrief das Finanzamt seine bisher abgegebene Stellungnahme zum Beschluss vom 03.10.2024 ohne Angabe von Gründen und führte aus, dass

für eine allfällige Zustimmung zur geplanten Vorgehensweise noch interne Abstimmungsmaßnahmen nötig seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Bereich der Bf. werden Bediensteten Naturalwohnungen zur Verfügung gestellt. Die Wohnungen stehen teils im Eigentum der Bf. oder werden mittels langfristiger Verträge angemietet und sind unterschiedlichen Wohnungskategorien zuzuordnen. Vermieter sind unterschiedliche natürliche und juristische Personen, darunter eine große Anzahl von Wohnbaugenossenschaften. Die Wohnungen werden den Bediensteten mit Bescheid zugewiesen. Die Wohnungsnutzer haben dafür nach § 24 ff GehG ein „angemessenes Entgelt“ an die Bf. zu leisten und sämtliche Betriebskosten zu ersetzen.

Für Naturalwohnungen, deren Vergabe, Berechnung der zu leistenden Vergütung und Behandlung im Rahmen der Lohn- und Gehaltsverrechnung im Bund und damit auch im Bereich der Bf. liegen, sind die Bestimmungen des Erlasses des BKA vom 17.11.1986, GZ 923.101/35-11/2/86, „Dienst- und Naturalwohnungen, Durchführungsbestimmungen“ zu beachten.

Zur Administration der Naturalwohnungen verwendete die Bf. seit 1985 eine Wohnungsdatenbank (WOHNIS I). WOHNIS I wurde ab 1999 von der Weiterentwicklung „WOHNIS II“ abgelöst. Die Datei erfasst alle Daten zu sämtlichen Wohnungen (Adresse, Größe, Vermieter, Wohnungsqualität nach Kategorie, die gezahlte Miete und die Betriebskosten) und zu den Wohnungsnutzern (SVNR, Dienststelle, Dienstgrad bzw. Amtstitel, Personenstand, Nutzungsübernahme, zu zahlende Grundvergütung und Betriebskosten).

Die Naturalwohnungen wurden bis Ende 2018 bei der Bf. nicht als Sachbezug behandelt und/oder versteuert. Nach Rechtsansicht der Bf. sei aufgrund § 24ff GehG eine angemessene Vergütung zu leisten. Es könne daher kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegen, zumal der mit dem BMF abgestimmte Erlass des BKA vom 17.11.1986, GZ 923.101/35- 11/2/86 einen Sachbezug ausdrücklich ausschließe.

Unter Punkt „D Wohnraumbewertung, Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer“ des genannten Erlasses wird zunächst unter Punkt 1. die Benützung von echten Dienstwohnungen unter Beachtung der Sachbezugswerte anhand diverser Berechnungsbeispiele ausführlich dargelegt.

Punkt 2. lautet wörtlich:

2. Für die Benützer von Natural- und „unechten“ Dienstwohnungen findet die Hinzurechnung des Wohnraumwertes bei der Ermittlung der o.a. Bemessungsgrundlagen nicht statt.

Aus dem Erlass des BKA vom 17.11.1986, GZ 923.101/35-11/2/86 „Dienst- und Naturalwohnungen, Durchführungsbestimmungen“ ist aus dem Verteiler und dem Text eindeutig ableitbar, dass der Inhalt des Erlasses mit der zuständigen Fachabteilung für Lohnsteuer im BMF (damals Abteilung IV/7) abgestimmt war. Derartige Abstimmungen eines ressortübergreifenden Erlasstextes – der alle verwaltungsinternen Stellen der jeweils betroffenen Ressorts einbindet – ist erfahrungsgemäß ein Vorgang der zumindest mehrere Wochen und zahlreiche Abstimmungssitzungen erfordert. Es ist daher davon auszugehen, dass der endgültige und hier vorliegende Erlasstext die Rechtsansicht des BMF, vertreten durch die zuständige Fachabteilung Lohnsteuer, zur steuerlichen Behandlung von Naturalwohnungen wiedergibt. Dabei ist aufgrund der komplexen Berechnungen und inhaltlichen Ausführungen zusätzlich davon auszugehen ist, dass der genannten Punkt D zur Gänze von der zuständigen Fachabteilung im BMF verfasst wurde. Dem BMF kann nicht unterstellt werden, dass bei (Mit-) Verfassung der die das BMF betreffenden Rechtsfragen – nämlich die steuerrechtliche Behandlung - nicht zuvor sämtliche Sachverhalts- und Rechtsgrundlagen umfassend ermittelt und ausführlich besprochen wurden. Ein inhaltlich diesbezüglich geänderter Erlass „Dienst- und Naturalwohnungen, Durchführungsbestimmungen“ wurde soweit ersichtlich bis Ende 2015 nicht erlassen.

Auf Seite 35 des genannten Erlasses vom 17.11.1986 wird zudem darauf verwiesen, dass zur Festsetzung der Höhe der Vergütung für jede einzelne Wohnung die Zustimmung des BMF einzuholen ist. Erst nach Vorliegen dieser Zustimmungen werden die festgesetzten Vergütungsgrößen der zuständigen Dienstbehörde zur Durchführung der weiteren Verfahren bekanntgegeben.

Weder im Bericht über die Außenprüfung vom 30.10.2018 noch in den übrigen Unterlagen (Niederschrift), auf die der Bericht verweist, finden sich klare Aussagen darüber, welcher der beiden Tatbestände des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO herangezogen worden ist, zumal beide Tatbestände zitiert wurden.

Für die festgesetzten Zeiträume hat die Bf. Lohnsteuer berechnet, gemeldet und abgeführt. Ausführungen, ob und gegebenenfalls welche neuen Tatsachen/Beweismittel für die Berechnung der Lohnsteuer neu hervorgekommen sind, fehlen.

Es fehlen sämtliche Hinweise zur Ermessensübung.

Wird die Bf. im Haftungsweg zur Zahlung von Lohnsteuernachforderungen herangezogen, besteht die Verpflichtung, diese Beträge im Regressweg bei den Bediensteten rückzufordern. Die Rückforderung stellt dabei keinen Übergenuss dar, sondern ist im Einzelfall im Klagswege einbringlich zu machen.

Dem Beschwerdeverfahren betreffend Haftung für Lohnsteuer traten 499 Arbeitnehmer bei.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Akten und den Unterlagen aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung (GPLA). Die Auswertungen aufgrund der Datenbank WOHNIS II liegen vor.

Die Feststellungen zur Erarbeitung eines interministeriellen Erlasses entsprechen der diesbezüglichen Lebenserfahrung. Dass der Erlass und die Berechnungsgrundlagen dem BMF bekannt waren, steht für das Gericht außer Zweifel.

Da es sich um drei zusammenhängende Verfahren handelt, deren Kernfrage die steuerliche Behandlung der zur Verfügung-Stellung von Naturalwohnungen durch das ***BM*** unter den dargelegten rechtlichen Rahmenbedingungen beinhaltet, fließen auch die Ergebnisse des BFG-Verfahrens RV/7103469/2020 in die Beweiswürdigung ein und wird auf diese verwiesen.

Dass die Bf. die Lohnsteuer in den streitgegenständlichen Zeiträumen selbst berechnet, abgeführt und somit dem Finanzamt gegenüber bekanntgegeben hat, ist unstrittig. Tatsächlich wird in den Bescheiden betreffend Haftung für Lohnsteuer auch nur die Differenz auf die Neuberechnung im Haftungswege geltend gemacht.

Dass sich weder im Bericht über die Außenprüfung noch in der Niederschrift, auf die der Bericht verweist, klare Aussagen darüber finden, welcher der beiden Tatbestände des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO zur Bescheiderlassung herangezogen worden ist, hat das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 25.10.2024 bestätigt. Der Widerruf der Stellungnahme erfolgte am 13.02.2025 und somit fast vier Monaten nach Abgabe der ersten Stellungnahme. Entgegen der Aufforderung mit Beschluss vom 03.10.2024 erfolgte der Widerruf ohne Darlegung detaillierter Gründe, die gegen die intendierte Erledigungsabsicht des Gerichts sprechen würden, sondern führte lapidar interne Abstimmungsmaßnahmen an. Da keine detaillierte Darstellung erfolgte, worin die klaren Aussagen hinsichtlich der beiden Tatbestände des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO nun doch im Bericht und in der Niederschrift zu finden seien, geht das Gericht nach wie vor davon aus, dass diesbezüglich keine klaren Aussagen vorliegen. Der Widerruf der Stellungnahme wird daher als unzureichend, weil nicht begründet, und somit unbedeutend gewertet.

Die Regressverpflichtung der Bf. gegenüber den Mitarbeitern deckt sich mit diesbezüglicher Judikatur und einschlägigen Rechtsvorschriften. Wird die Bf. im Haftungswege zur Zahlung einer Lohnsteuernachforderung verpflichtet, übernimmt es eine fremde Schuld iSd § 1358 ABGB und ist befugt, vom Arbeitnehmer den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern (OGH 17.06.1987, 14 Ob A 80/87). Die zivilrechtliche Qualifikation dieses Anspruches besteht unabhängig davon, ob das zugrundeliegende Dienstverhältnis öffentlich-rechtlich oder privatrechtlichen Charakter hat.

Nach § 72 BHG 2013 hat das zuständige Organ eine irrtümlich erbrachte Leistung des Bundes, zurückzufordern.

Gemäß § 74 BHG 2013 kann der Bund nur aufgrund von Einzelfallprüfungen auf Forderungen gegenüber den Bediensteten verzichten. Wenn der Bedienstete der Rückforderung nicht zustimmt, so hat der Arbeitgeber (Bund) eine Klage gegenüber seinen Bediensteten bei einem ordentlichen Gericht einzubringen (VfGH 02.10.1996, A7/96-B2844/95).

Bei der Forderung der Bf. gegenüber den Bediensteten liegt bei der Bezahlung der Lohnsteuer im Haftungswege und bei späterer Rückforderung kein Übergenuss nach § 13a GehG vor. Damit kann die Forderung des Bundes gegenüber den Bediensteten auch nicht im Aufrechnungswege hereingebracht werden (VwGH 23.11.2011, 2011/12/0024). Die Rückforderung hat sohin im Zivilrechtsweg durch Einzelklagen der jeweiligen Bediensteten zu erfolgen.

Die Beitrittserklärungen zur Beschwerde gemäß § 257 BAO der einzelnen Arbeitnehmer gegen die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer liegen dem Gericht vor. In einigen Fällen wurden die Beitritte zur Beschwerde doppelt erklärt. Im Falle von Todesfällen der Beigetretenen wurden dem Gericht die Beschlüsse über die Verlassenschaftssache übermittelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt abzuführen.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn zieht - §§ 78 Abs. 1 und 79 Abs. 1 EStG 1988 zufolge - zwangsläufig die

Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nach sich. Die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber ist in diesem Fall die vom Gesetz angeordnete Erhebungsform der Einkommensteuer. Kommt ein Arbeitgeber seinen Verpflichtungen zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer nicht nach, so ist der Arbeitgeber mit Haftungsbescheid (§ 82 EStG 1988) zur Entrichtung der Lohnsteuer heranzuziehen.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an, kann nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 BAO von Amts wegen eine Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist (§ 201 Abs. 1 BAO). Die Festsetzung kann gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wurde oder bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 202 Abs. 1 BAO zufolge gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

Sache einer Festsetzung nach § 201 BAO ist nicht nur die konkrete Festsetzung der konkreten Abgabe gemäß § 198 BAO, sondern auch der jeweils konkrete herangezogene Tatbestand des § 201 BAO (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, § 102 Rz 21).

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann eine Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme vorliegen würden.

Weder im Bericht noch in den übrigen Unterlagen (Niederschrift), auf die der Bericht verweist, finden sich klare Aussagen darüber, welcher der beiden Tatbestände des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO herangezogen wurde. Nach der Rechtsprechung des VwGH erfordert § 201 BAO nicht, dass im Spruch angeführt wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt wird. Der Tatbestand muss aber zumindest aus der Begründung des Bescheides hervorgehen. Eine allenfalls mangelhafte Begründung kann vom Verwaltungsgericht ersetzt werden (VwGH 27.04.2017, Ra 2016/15/0047, 24.01.2017, Ro 2016/16/0004). Es ist aber unzulässig, dass das Verwaltungsgericht oder die belangte Behörde im Rahmen der BVE Gründe für die Wiederaufnahme „nachschiebt“ (VwGH 21.07.1998, 93/14/0187, 0188).

Im Beschwerdefall verweisen die Festsetzungsbescheide zur Begründung auf den Bericht, die Niederschrift über die Schlussbesprechung und diese auf eine Beilage. Im Bericht wird in einem Satz ausgeführt, dass für die festzusetzenden Zeiträume noch keine selbstberechneten Beträge bekannt gegeben worden seien. In einem weiteren Satz wird darauf verwiesen, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, der Niederschrift und den Sachverhaltsdarstellungen laut Beilage zu entnehmen seien. Dieser Beilage sind umfangreiche rechtliche Ausführungen zu entnehmen, an keiner Stelle wird jedoch dargestellt, ob die

Festsetzung erfolgte, weil zuvor keine Lohnsteuerbeträge gemeldet wurden oder ob bzw. welche neue Tatsache(n) oder Beweismittel konkret neu hervorgekommen wären.

Im hier gegenständlichen Fall kann daher den Bescheiden bzw. der gesonderten Begründung nicht entnommen werden, ob diese auf § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO oder auf § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO gestützt werden, zumal beide Tatbestände angeführt wurden. Aus der Aktenlage ist jedoch erkennbar, dass die Bf. eine Selbstberechnung der Dienstgeberbeiträge vorgenommen und diese abgeführt und somit der Abgabenbehörde bekannt gegeben hat. Das Finanzamt konnte daher nicht von § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO ausgehen. Ausführungen zu neuen Tatsachen/ Beweismitteln fehlen, womit insofern auch keine allenfalls mangelhafte Begründung vorliegt, die das Bundesfinanzgericht präzisieren bzw. ergänzen könnte. Auch wenn in der BVE in diesen Punkten ergänzende Ausführungen zu finden sind, darf nicht übersehen werden, dass der Erstbescheid bzw. dessen Begründungen den Tatsachenkomplex und damit die „Sache“ des Beschwerdeverfahrens determinieren.

Diese Frage war auch bereits Gegenstand ebenfalls das BMfLV betreffender Verfahren, nämlich BFG vom 26.05.2023, RV/7103469/2020 bzw. VwGH vom 18.06.2024, Ra 2023/13/0074 und BFG vom 26.05.2023, RV/7104358/2020 bzw. VwGH vom 18.06.2024, Ra 2023/13/0083.

Die (den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen betreffende und dem Beschwerdebegehren Rechnung tragende) Entscheidung vom 26.05.2023, RV/7103469/2020, hat das BFG ua. wie folgt begründet: Den zur Begründung der Festsetzungsbescheide verwiesenen Erledigungen (Bericht/ Niederschrift) sei nicht zu entnehmen, welcher der beiden Tatbestände des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO herangezogen worden sei; daraus gehe nicht hervor, ob die Festsetzung deshalb erfolgt sei, weil zuvor keine Abgabenbeträge gemeldet worden seien oder ob bzw. gegebenenfalls welche neue(n) Tatsache(n) oder Beweismittel konkret neu hervorgekommen sei(en).

Das BFG hat (unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des VwGH) weiters ausgeführt, dass es sich dabei um einen Begründungsmangel handelt, der weder durch das Finanzamt (im Rahmen der Beschwerdeentscheidung) noch durch das Verwaltungsgericht sanierbar ist. Im Erkenntnis vom 18.06.2024, Ra 2023/13/0074 ist der VwGH dieser Auffassung gefolgt (Zurückweisung der vom Finanzamt dagegen eingebrachten Revision in diesem Punkt).

Es ist dem Bundesfinanzgericht verwehrt, in einem Erkenntnis erstmalig den konkreten Tatbestand des § 201 BAO zu benennen, auf den die Festsetzung gestützt wird.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis des

Bundesfinanzgerichts im Sinne des § 279 Abs. 1 zweiter Satz BAO ist durch die Sache nach § 279 Abs. 1 erster Satz BAO begrenzt (VwGH vom 17.12.2020, Ra 2020/16/0137). Unter der Sache des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist jene Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruchs des Bescheids der Abgabenbehörde erster Instanz bildet (VwGH vom 01.02.2021, Ra 2018/16/0121; 17.12.2020, Ra 2020/16/0137).

Das Bundesfinanzgericht darf in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, kein Erkenntnis erlassen, das im Ergebnis einer erstmaligen Erlassung eines Sachbescheides gleichkommt. Ein solches Vorgehen ist als unzulässig anzusehen (VwGH vom 18.09.2007, 2007/16/0089).

Entscheidend ist im Fall einer amtswegigen (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO somit, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes dargetan wurden, die als Wiederaufnahmsgrund geeignet sind (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Bedeutsam ist in dem Zusammenhang somit ua, dass das Finanzamt seiner erstmaligen Abgabenfestsetzung auch – und mag es durch einen entsprechend konkreten Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung sein (VwGH 29.03.2017, Ro 2015/15/0030; 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; 29.01.2015, 2012/15/0030, sowie 22.11.2012, 2012/15/0172) – klar erkennbar einen bestimmten Tatsachenkomplex zu Grunde gelegt hat. Ein Austausch (oder erstmaliger Ansatz) von Wiederaufnahmsgründen durch das Verwaltungsgericht ist – im Gegensatz zur bloßen Ergänzung der Begründung hinsichtlich des vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundes – auch im Rahmen des § 201 BAO (aufgrund der „sinngemäßen“ Anwendung von § 303 BAO im „Gleichklang“ mit diesem) nicht zulässig. Diesfalls wäre der Bescheid aufzuheben.

Auch zum Umstand des Neu-Hervorkommens sind Feststellungen zu treffen (warum/bis wann dem Finanzamt die Tatsachen nicht bekannt waren) (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, § 201 Anm 23). Führt das Finanzamt im Bericht aus, dass für die festzusetzenden Zeiträume noch keine selbstberechneten Beträge bekanntgegeben worden seien, so steht dies im krassen Widerspruch zu den tatsächlichen Gegebenheiten. Vielmehr hat die Bf. monatlich die Lohnsteuerbeträge selbstberechnet, abgeführt und somit dem Finanzamt gegenüber gemeldet/bekanntgegeben. Da seitens des Finanzamtes auch nur die Differenz im Rahmen der Haftung für Lohnsteuer nachgefordert wurde, ist somit auch das Finanzamt von selbstberechneten Beträgen ausgegangen. Die Feststellung im Bericht erweist sich daher als unrichtig. Hinsichtlich § 201 Abs. 2 Z 3 BAO iZm der sinngemäßen Anwendung des § 303 BAO finden sich weder im Bericht noch in der Niederschrift Aussagen darüber, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Es ist aber Aufgabe des Finanzamtes, die verfügte Festsetzung durch unmissverständliche Hinweise dahingehend zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014). Nach Ansicht des Gerichts ist das Finanzamt daher seiner

Begründungspflicht nicht ausreichend nachgekommen ist (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Eine Sanierung derartiger Begründungsmängel in Wiederaufnahme- bzw. Festsetzungsbescheiden ist im Rahmen des Beschwerdeverfahrens weder durch die Beschwerdeentscheidung noch durch das Erkenntnis des Verwaltungsgericht möglich (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Da nach § 202 Abs. 1 BAO § 201 BAO sinngemäß anzuwenden ist, gilt dies auch für die Haftungsinanspruchnahme betreffend Lohnsteuer.

Mit Beschluss vom 03.10.2024 wurde das Finanzamt darüber informiert, dass - aufgrund des genannten Begründungsmangels - die Aufhebung der mit gegenständlicher Beschwerde angefochtenen Bescheide beabsichtigt werde. In seiner Stellungnahme vom 25.10.2024 wurden seitens des Finanzamtes keine Gründe aufgezeigt, die gegen die intendierte Erledigung sprechen, und der Vorgangsweise zugestimmt.

Mit Schreiben vom 13.02.2025 – somit fast vier Monate nach Abgabe der Stellungnahme – hat das Finanzamt seine Stellungnahme ohne Angabe von Gründen widerrufen. Ausgeführt wurde lediglich, dass eine allfällige Zustimmung noch von internen Abstimmungsmaßnahmen abhängig sei. Da keine detaillierte Darstellung erfolgte, worin die klaren Aussagen hinsichtlich der beiden Tatbestände des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO nun doch im Bericht und in der Niederschrift zu finden seien, hat das Gericht keine Veranlassung, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln.

Da im Erstbescheid auch sämtliche Aussagen zur Ermessensübung fehlen, liegt der Schluss nahe, dass das Finanzamt im gegenständlichen Fall gänzlich auf die verfahrensrechtlichen Grundlagen der Festsetzungsbescheide vergessen hat.

Aufgrund des Fehlens der verfahrensrechtlichen Grundlagen zur Festsetzung nach § 201 BAO erweisen sich die angefochtenen Bescheide als mit Rechtswidrigkeit behaftet. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und sind die Bescheide aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt hier nicht vor, zumal sich die gegenständliche Entscheidung an der zitierten Judikatur des VwGH orientiert.

Wien, am 25. Februar 2025