

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin DSW in der Beschwerdesache XXX vertreten durch YYY gegen die Bescheide des FA Salzburg-Land vom 14.09.2012, das sind die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für 2009 bis 2011, die Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen 2009 bis 2011 und die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zu Dienstgeberbeiträgen 2009 bis 2011, zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Im Anschluss an ein Außenprüfungsverfahren gem. § 147 BAO (GPLA) wurden vom Finanzamt Salzburg Land am 14. September 2012 die angefochtenen Bescheide erlassen, wobei in diesen Bescheiden jeweils auf den Bericht über die Außenprüfung, ebenfalls vom 14. September 2012, als Begründung verwiesen wurde.

In diesem Bericht gemäß § 150 BAO wird einleitend ausgeführt, dass die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 BAO 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 wurde.

Weiter werden im Bericht die einzelnen Feststellungen betragsmäßig dargestellt, wobei inhaltlich zum Sachverhalt lediglich auf *lt BP* verwiesen wurde.

Mit Schreiben vom 26. September 2012 erhob die Beschwerdeführerin (Bf) fristgerecht Beschwerde gegen die genannten Bescheide und führte darin aus, dass die GKK soweit ersichtlich die Auffassung vertrete, dass Werkverträge mit Unternehmensberatungs-

GmbH's nicht anzuerkennen seien und das für diese Werkverträge geleistete Entgelt der Lohnsteuer und den Lohnnebenkosten unterliege. Eine schriftliche Begründung für diese Rechtsansicht liege nicht vor. Hinsichtlich der Haftungsbescheide betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag werde ausgeführt, dass die Bf nicht Mitglied der Kammer der Gewerblichen Wirtschaft sei.

Die Abgabenbehörde übermittelte daraufhin der Bf am 5. Oktober 2012 eine detaillierte Sachverhaltsdarstellung. Auf dieses der Bf. nachweislich übermittelte Schriftstück wurde weder in den angefochtenen Bescheiden noch im Bericht verwiesen.

In dem als Bescheidebegründung bezeichneten Schriftstück des FA vom 5. Oktober 2012 wird der Sachverhalt betreffend Verrechnung sämtlicher GF-Bezüge zwischen den Geschäftsführern und der Bf über zwischengeschaltete Management GmbH's dargestellt. Die Durchführung und Abrechnung der GF-Tätigkeit über eine zwischengestaltete Management GmbH, wie in der GF-Vereinbarung formell festgelegt, werde nicht anerkannt, da nach geltender Rechtslage Vergütungen für Leistungen demjenigen zuzurechnen seien, der die Leistung persönlich erbringe bzw. zu erbringen habe. Laut Feststellung der GPLA Prüfung liegen für die beiden Geschäftsführer zumindest ab dem Zeitpunkt der Übernahme der handelsrechtlichen Geschäftsführung unselbständige Dienstverhältnisse gemäß § 47 EStG vor.

Am 16. November 2012 erließ das FA einen Bescheid Mängelbehebungsauftrag. Die der Bescheidbeschwerde fehlende Begründung hinsichtlich des Begehrens die streitgegenständlichen Verträge über den gesamten Zeitraum als Werkverträge mit den beiden Unternehmensberatungs GmbH's anzuerkennen und daher kein Raum dafür bleibt, Lohnsteuer und Lohnnebenkosten der Bf vorzuschreiben, wurde von der Bf fristgerecht nachgereicht.

Einem weiteren Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde vom 7. Dezember 2012 wurde mit Schreiben vom 31. Jänner 2013 nachgekommen.

Die Beschwerde wurde mit abweisender BVE am 20. Februar 2013 erledigt.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Vor Vorlage der Beschwerde an das BFG am 26. April 2013 erging von Seiten des FA wiederum ein Ergänzungsersuchen, das die Bf mit Schreiben vom 17. April 2012 beantwortet hat.

In ergänzenden Stellungnahmen, die dem BFG von der Abgabenbehörde nach Vorlage der Beschwerde nachgereicht wurden, wurde neben diversen Rechtstheorien zur Drittanstellung von Geschäftsführern auch auf die sich mit der Problematik der sogenannten Drittanstellung von Geschäftsführern ergangenen abweisenden Entscheidungen des UFS verwiesen (RV/1106-L/09, RV/2057-W/10).

Der VwGH bestätigte allerdings in der Zwischenzeit in den dazu ergangenen Erkenntnissen vom 4.9.2014, Zl. 2011/15/0149 bzw 24.9.2011, Zl. 2011/13/0092, dass die

sogenannte Drittanstellung von Geschäftsführen durch eine GmbH grundsätzlich möglich und steuerlich anzuerkennen ist.

Mit Schreiben vom 7. Mai 2015 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung von der Bf zurückgezogen.

Rechtslage:

§ 201 BAO lautet:

(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 das 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.

§ 202 Abs. 1 BAO lautet:

Die §§ 201 und 201a gelten sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

§ 279 BAO lautet:

- 1. Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis 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.*
- 2. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.*
- 3. Im Verfahren betreffend Bescheide, die Erkenntnisse (Abs. 1) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Abgabenbehörden an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.*

303 Abs. 1 lit. b BAO lautet:

- 1. Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

...

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

Erwägungen:

Die Bf. wurde mit Haftungsbescheiden gemäß § 82 EStG 1988 in Verbindung mit § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 BAO als Dienstgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Wie § 82 EStG bestimmt, haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Gem. § 202 Abs. 1 BAO gelten die §§ 201 und 201a BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mit Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen. Gem. § 79 EStG ist die Lohnsteuer eine derartige Selbstberechnungsabgabe.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen. § 201

BAO ist anzuwenden, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten. Beim Dienstgeberbeitrag ordnet § 43 FLAG eine solche Selbstberechnung an.

Nach Maßgabe der Bestimmungen des § 122 Abs. 7 und Abs. 8 Wirtschaftskammergesetz kann ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unter sinngemäßer Anwendung des § 43 FLAG eingehoben werden.

Demzufolge ist sowohl bei der Erlassung der Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2009 bis 2011 als auch bei der Erlassung der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag 2009 bis 2011 § 201 BAO anzuwenden (Ritz, BAO, Kommentar, § 201, Tz4).

Dem Verwaltungsgeschehen und dem oben dargestellten Sachverhalt ist zu entnehmen, dass die Bekanntgabe der selbstberechneten Beträge zumindest bis 07/2011 jeweils mehr als ein Jahr vor der Erlassung der angefochtenen Bescheide erfolgt ist. Demzufolge kommt im Zusammenhang mit den angefochtenen Bescheiden bis zu diesem Zeitpunkt jedenfalls die Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO zur Anwendung, dass bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen müssen, wobei in der gegenständlichen Beschwerdesache ausschließlich der Neuerungsstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO einschlägig sein dürfte.

Die Begründung des Festsetzungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen. Stützt sich die Abgabenbehörde auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO, so hat sie diese Tatsachen oder Beweismittel und ihr "Neuhervorkommen" im Bescheid darzulegen. Im Bescheid einer Selbstberechnungsabgabe, welche gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erstmals festgesetzt wird, sind somit jene entscheidungsrelevanten Tatsachen oder Beweismittel anzuführen, die der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren.

Die Bestimmung des § 201 BAO in der derzeitigen Form geht zurück auf das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGB. I 2002/97. In den Materialien zur Gesetzwerdung wird zur Zweckbestimmung dieses Gesetzes u.a. ausgeführt (666/A BlgNR 21. GP, 9):

"Die Neufassung des § 201 BAO dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkung (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden. Erstmalige Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben (zB von Dienstgeberbeiträgen) sollen somit grundsätzlich nur innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide gemäß § 299 BAO aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen. ... Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben hat zwingend zu erfolgen, wenn die Voraussetzungen einer beantragten Wiederaufnahme (abgesehen von einem durch

Bescheid abgeschlossenen Verfahren) vorliegen. Dies bewirkt einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage. ..."

Der Gesetzgeber bezweckte somit mit der Neufassung des § 201 BAO eine Harmonisierung der Rechtswirkungen von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden. Wie in *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 201 Tz 3, dargestellt, entspricht die erstmalige Festsetzung gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bei Veranlagungsbescheiden der Wiederaufnahme nach § 303 BAO. Die angestrebte Harmonisierung ist nur dann zu erreichen, wenn nicht nur § 303 BAO an sich, sondern auch die dazu ergangene VwGH-Rechtsprechung auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO uneingeschränkt angewendet wird. Somit ist nach Ansicht des BFG die in den Erstbescheiden nicht erfolgte Darlegung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Beschwerdeverfahren nicht mehr sanierbar (siehe dazu z.B. RV//2100356/2014 vom 15.9.2014, RV/6100866/2014 vom 17.3.2015).

Da im streitanhängigen Verfahren auch § 201 Abs. 2 Z 3 BAO und somit die Bestimmungen des § 303 BAO sinngemäß anzuwenden sind und das FA in den angefochtenen Bescheiden die Gründe für die Wiederaufnahme nicht genannt hat, waren die angefochtenen Bescheide gem. § 279 BAO ersatzlos aufzuheben.

Darüber hinaus vertritt das BFG in mehreren Erkenntnissen die grundsätzliche Rechtsansicht, dass die Nichtbenennung der Rechtsgrundlagen, nach denen die erstmalige Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben erfolgte und für deren Entrichtung der Bf. mittels Haftungsbescheides herangezogen wurde, im Beschwerdeverfahren nicht nachgeholt werden kann und für sich allein bereits zur ersatzlosen Aufhebung der angefochtenen Bescheide führen muss. Nach ständiger Rechtsprechung des BFG und des seinerzeitigen UFS hat das FA bei der Festsetzung einer Abgabe nach § 201 BAO jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen (vgl. dazu UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06; 25.8.2010, RV/0419-S/10; 21.01.2010, RV/1570-W/07; 14.01.2011, RV/3459-W/08; 23.11.2011, RV/2201-W/08; 25.11.2011, RV/2204-W/08, BFG 15.3.2015, RV/6100848/2014). Eine Nachholung im Beschwerdeverfahren ist nicht möglich, sodass alle angefochtenen Bescheide (und somit auch die für die im streitanhängigem Verfahren § 201 Abs. 2 Z 3 BAO nicht anwendbar ist) ersatzlos aufzuheben sind.

Grundsätzliche Feststellungen zur inhaltlichen Rechtsfrage der Beschwerde:

1.) Nach der Judikatur des VwGH ist die sogenannte Drittanstellung von Geschäftsführern durch eine GmbH grundsätzlich möglich und steuerlich anzuerkennen (siehe dazu VwGH vom 4.9.2014, 2011/15/0149 bzw 24.9.2011, 2011/13/0092).

Eine *automatische Zurechnung* der Geschäftsführungsentgelte an natürliche Personen, welche die Aufgaben der Geschäftsführung tatsächlich wahrnehmen, ist somit *nicht mehr* möglich.

Lediglich wenn sachverhaltsmäßig feststeht, dass die den Geschäftsführern bereitstellende Gesellschaft nur als Zahlstelle fungiert, sind die Vergütungen direkt zuzurechnen. Gleiches gilt, wenn die Feststellungen der Abgabenbehörde ergeben, dass eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO bzw. ein Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO vorliegen.

In ihrem weiteren Vorgehen wird daher das Finanzamt den vorliegenden Sachverhalt und die Vorbringen iSd oben angeführten Rechtsprechung umfassend zu würdigen haben.

2.) Nach Maßgabe der Bestimmung des § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 - in der im Streitzeitraum noch geltenden Fassung - hatte über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde nach bestritten wurde, die Landeskammer zu entscheiden.

Auch diesbezüglich hat die Abgabenbehörde den Sachverhalt und das Vorbringen der Bf umfassend zu würdigen.

Zulässigkeit einer Revision:

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG).

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.

Eine höchstgerichtliche Judikatur zur Rechtsfrage, ob im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Nichtnennung der für die Wiederaufnahme maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel bei der Erlassung des Festsetzungsbescheides im Rechtsmittelverfahren saniert werden kann, liegt ebenso nicht vor. Auch führt *Ritz* in BAO, 5. Auflage, § 201, Tz 39 aus, dass zwar bei Wiederaufnahmebescheiden die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel in der Bescheidsbegründung nicht im Beschwerdeverfahren sanierbar sei. Ob der VwGH diese Auffassung auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vertreten wird, bleibt abzuwarten.

Da für die gegenständliche Rechtsfrage keine Judikatur der Höchstgerichte besteht und dieser Rechtsfrage nach Ansicht des BFG grundsätzliche Bedeutung zukommt, war die Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 19. Mai 2015