

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter R in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 03.12.2012, betreffend Haftung für die Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Kalenderjahre 2010 und 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**

Nach Durchführung einer Außenprüfung nach § 147 Bundesabgabenordnung - BAO (GPLA) wurden vom Finanzamt Salzburg-Stadt am 03.12.2012 die angefochtenen Bescheide erlassen, in deren Begründung jeweils auf den schriftlichen Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom selben Tag verwiesen wird.

In diesem Bericht wird einleitend ausgeführt, dass die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988 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.

Im Bericht werden die einzelnen Feststellungen dann betragsmäßig dargestellt, wobei inhaltlich zum Sachverhalt darauf verwiesen wird, dass gemäß § 41 Abs 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) auch von sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 der Beitrag des Dienstgebers zu leisten ist. Die Geschäftsführerbezüge sowie der Privatanteil Pkw seien daher in die Beitragsgrundlage mit einzubeziehen.

Ab Dezember 2010 bestehe nur mehr eine mittelbare Beteiligung von X von 24,5 Prozent. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung bis 25 Prozent am Stammkapital unterliege generell der Lohnsteuerpflicht und sei in der Beitragsgruppe D1 zur Pflichtversicherung anzumelden.

Mit Schreiben vom 28.01.2013 erhob die Beschwerdeführerin (Bf) durch ihren Vertreter fristgerecht Berufung gegen die genannten Bescheide und führt darin unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH im Wesentlichen aus, dass ein nicht wesentlich beteiligter Geschäftsführer nur dann lohnsteuerpflichtig werde, wenn sowohl die Weisungsgebundenheit als auch die Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft kumulativ vorliege. Im verfahrensgegenständlichen Fall liege weder gesellschaftsrechtlich noch schuldrechtlich eine Weisungsbindung für den Geschäftsführer X vor weshalb beantragt werde, die laut Prüfung festgesetzten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit rückzuqualifizieren. Der Privatanteil für das vom Geschäftsführer genutzte Kfz seien aufgrund des geführten Fahrtenbuches festzusetzen. Die Berufung wurde mit abweisender BVE am 28.11.2013 erledigt.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wird die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 29.05.2015 bzw vom 16.06.2015 zurückgezogen.

### Übergangsbestimmungen

Die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind gemäß § 323 Abs 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

### Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen:

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 1988 bestimmt, haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Gemäß § 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. Gemäß § 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.

Demzufolge ist sowohl bei der Erlassung der Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2010 und 2011 als auch bei der Erlassung der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2010 und 2011 § 201 BAO anzuwenden (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, § 201, Tz 4).

§ 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."*

Die Nichtbenennung der Rechtsgrundlagen, nach denen die erstmalige Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben erfolgte und für deren Entrichtung die Bf mittels Haftungsbescheiden herangezogen wurde, kann im Beschwerdeverfahren nicht nachgeholt werden und muss für sich gesehen bereits zur ersatzlosen Aufhebung der angefochtenen Bescheide führen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFG und des seinerzeitigen UFS hat das Finanzamt 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 18.03.2015, RV/6100848/2014). Eine Nachholung im Beschwerdeverfahren ist nicht möglich, sodass alle angefochtenen Bescheide (unabhängig davon ob § 201 Abs 2 Z 3 BAO anwendbar ist) ersatzlos aufzuheben sind.

#### Zur Zulässigkeit einer Revision:

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

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall zulässig, weil eine Rechtsprechung des VwGH zur Frage fehlt, 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. Somit liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Salzburg-Aigen, am 22. Juni 2015