

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde-sache A-GmbH, Anschrift, gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 07. Mai 2014 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

1. **Der Bescheidbeschwerde wird Folge gegeben.** Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit drei Haftungsbescheiden des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2010, 2011 und 2012, jeweils vom 7. Mai 2014, schrieb die belangte Behörde der A-GmbH Beträge in Höhe von € 1.555,68, € 1.555,80 und € 1.555,68, insgesamt also einen Betrag in Höhe von € 4.667,16, zur Entrichtung vor. In der Begründung wird auf den "Bericht vom 7.5.2014" verwiesen. Gemeint ist damit offensichtlich der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der A-GmbH vom 7. Mai 2014. Laut diesem Bericht ist bezüglich des Geschäftsführers BB festgestellt worden, dass dieser ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug auch privat nutzt. Ein diesbezüglicher "Sachbezug PKW" sei bisher nicht abgerechnet worden. Weiters ist im Bericht zu lesen, die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG iVm § 202 Abs 1 und § 224 Abs 1 BAO sei 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 worden. In weiterer Folge wird das Ermessen begründet.

Unter anderem gegen diese drei Haftungsbescheide brachte die A-GmbH mit Schreiben vom 15. Mai 2014 beim zuständigen Finanzamt form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde ein. Darin wird im Wesentlichen die fehlende Begründung

beanstandet und abschließend die ersatzlose Aufhebung der genannten Bescheide beantragt.

Die Beschwerde hatte keinen Erfolg. Sie wurde mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 4. September 2014 als unbegründet abgewiesen. In der Folge stellte die A-GmbH mit Schreiben vom 6. Oktober 2014 form- und fristgerecht einen Vorlageantrag und reichte mit Schreiben vom 20. Februar 2015 eine ausführliche Begründung nach. In einem verfahrensrechtlichen Teil der Begründung vertritt die Beschwerdeführerin (Bf) die Ansicht, in Bescheiden, auf die § 201 Abs 2 Z 3 BAO Anwendung findet, sei in Analogie zu Wiederaufnahmsbescheiden die Wiederaufnahme zu begründen. Dieser Mangel sei im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar. Im inhaltlichen Teil der Begründung räumt die Bf eine Privatnutzung des KFZ im "geringstmöglichen Ausmaß" ein und regt als Lösung für den Rechtsstreit die Ansetzung eines so genannten Mini-Sachbezugs an.

Das Finanzamt hat dazu mit Schriftsatz vom 4. März 2015 Stellung genommen. Erstmals im bisherigen Verfahren nennt es indirekt den Neuerungstatbestand des § 303 Abs 1 lit b BAO als Grundlage für den nach § 82 EStG ergangenen Haftungsbescheid. Im Wesentlichen ist die belangte Behörde der Ansicht, das Wort "sinngemäß" in § 201 Abs 2 Z 3 BAO gehe nicht soweit, dass das Nichtanführen von Wiederaufnahmsgründen einen nicht sanierbaren Mangel darstelle. Den Vorschlag der Bf bezüglich der Verrechnung eines geringeren Sachbezugs im Sinne des § 4 Abs 3 der Sachbezugswerteverordnung lehnt die Behörde mangels Vorliegen eines Fahrtenbuches ab.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2015 hat die A-GmbH den im Vorlage-antrag gestellten Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen und am 16. März 2015 auch den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen

Die A-GmbH wurde mit den drei Haftungsbescheiden gemäß § 82 EStG 1988 in Verbindung mit §§ 202 Abs 1 und 224 Abs 1 BAO als Arbeitgeber des Herrn B 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. Nach § 202 Abs 1 BAO gelten die §§ 201 und 201a BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs 1) geltend zu machen. Gemäß § 79 EStG 1988 ist die Lohnsteuer eine derartige Selbstberechnungsabgabe.

§ 202 Abs 1 BAO normiert unter anderem die sinngemäße Geltung des § 201 BAO. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

"(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 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."

Aufgrund des angenommenen Sachverhalts kommt verfahrensgegenständlich die Anwendung des § 202 Abs 1 BAO nur in Verbindung mit § 201 Abs 2 Z 3 BAO (Vorliegen von Wiederaufnahmegründen) in Betracht. Die belangte Behörde nahm weder in den angefochtenen Bescheiden noch in der Beschwerdevorentscheidung dazu Stellung, welcher Wiederaufnahmegrund ihrer Ansicht nach vorliegt. Einzig infrage kommender Wiederaufnahmegrund ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts der so genannte Neuerungstatbestand des § 303 Abs 1 lit b BAO.

In der Begründung eines Haftungsbescheides sind unter anderem die Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme darzulegen. Dies erfordert laut Ritz, BAO⁵, § 202 Tz 6, im Fall der sinngemäßen Anwendung des § 201 Abs 2 Z 3 beim Neuerungstatbestand die Darlegung, welche Tatsachen oder Beweismittel für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen sind. Einzig die Feststellung der Prüferin, bisher sei kein PKW-Sachbezug abgerechnet worden, als Argument für das neu Hervorkommen einer

Tatsache - und damit als Begründung für eine Wiederaufnahme - vermag das BFG nicht zu überzeugen. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes Salzburg-Stadt in der Stellungnahme vom 4. März 2015, bleibt die Abgabenbehörde sowohl im Abgaben- als auch im Rechtsmittelverfahren die Darlegung, welche Tatsachen oder Beweismittel für sie neu hervorgekommen sind, schuldig.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO [nunmehr: § 279 Abs 1 BAO] die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108).

Die Rechtsansicht der belangten Behörde, das Wort "sinngemäß" in § 201 Abs 2 Z 3 BAO gehe nicht soweit, dass das Nichtanführen von Wiederaufnahmegründen einen nicht sanierbaren Mangel darstelle, teilt das BFG nicht. Die Rechtstechnik der Verweisung ist in der juristischen Methodenlehre ein anerkanntes Instrument zur Vereinfachung, weil dadurch in Gesetzen und Verordnungen die Tatbestände und Rechtsfolgen nicht immer in vollem Umfang beschrieben werden müssen. Bei der legistischen Verweisung werden die Texte, auf die Bezug genommen wird, zu einem Bestandteil der verweisenden Norm (Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Teil B Z 4, <hdr.bmj.de>). Genau genommen liegt durch die Verweisung von § 202 BAO auf § 201 BAO und die weitere Verweisung von § 201 Abs 2 Z 3 BAO auf § 303 BAO eine an sich verpönte Kettenverweisung vor (siehe Legistische Richtlinien 1990, Teil I Z 55, <bka.gv.at>). Durch die zweimalige Verwendung des Wortes "sinngemäß" kommt aber auch jeweils eine Analogieverweisung vor. Die sinngemäße Anwendung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO bedeutet, dass die Bestimmung des § 303 BAO im Geltungsbereich der Ausgangsnorm insoweit angewendet werden darf, als dies dem Sinn und Zweck des § 201 Abs 2 Z 3 BAO entspricht (siehe dazu etwa VwGH vom 14.02.1991, 90/16/0184; 30.09.1994, 93/08/0254). Die Bestimmung des § 201 BAO in der derzeitigen Form geht zurück auf das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl I 2002/97. Der Sinn und Zweck dieser Regelung erschließt sich nicht zuletzt aus den Materialien zu diesem Gesetz (666/A BlgNR 21. GP, 9):

" Die Neufassung des § 201 BAO dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (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 also mit der Neufassung des § 201 BAO eine Harmonisierung der Rechtswirkungen von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden. Wie in *Ritz*, BAO⁵, § 201 Tz 3, dargestellt, entspricht die erstmalige Festsetzung des § 201 Abs 2 Z 3 BAO bei Veranlagungsbescheiden der Wiederaufnahme nach § 303 BAO. Die angestrebte Harmonisierung ist jedoch nur dann in vollem Umfang zu erreichen, wenn nicht nur § 303 BAO an sich, sondern auch die dazu ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung auf § 201 Abs 2 Z 3 BAO uneingeschränkt angewendet wird. Somit ist nach Ansicht des BFG auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 BAO die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung im Rechtsmittelverfahren nicht mehr sanierbar.

Da verfahrensgegenständlich die Bestimmung des § 201 Abs 2 Z 3 BAO und in weiterer Folge auch die Bestimmung des § 303 BAO über die Wiederaufnahme des Verfahrens sinngemäß anzuwenden sind und das Finanzamt weder im Abgaben- noch im Beschwerdeverfahren einen Wiederaufnahmegrund - und demnach auch nicht die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel - genannt hat, war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Nach *Ritz*, BAO⁵, § 201 Tz 39, ist bei Wiederaufnahmebescheiden die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung nicht im Berufungsverfahren sanierbar (vgl zB VwGH 21.6.1994, 91/14/0165 ; 21.7.1998, 93/14/0187 , 0188). Weiters meint Ritz, es bleibe abzuwarten, ob der VwGH diese Auffassung auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 [BAO] vertreten wird.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall zulässig, da bis dato eine Rechtsprechung des VwGH, ob auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 BAO

die Nichtdarlegung des Wiederaufnahmegrundes im abgabenbehördlichen Verfahren zwingend zur Bescheidaufhebung durch das Bundesfinanzgericht führen muss, fehlt.

Salzburg-Aigen, am 17. März 2015