

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache IGmbH gegen die Bescheide des FA Salzburg-Land vom 05.07.2013, das sind die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für 2008 bis 2011 die Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen 2008 bis 2011 die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2008 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

### I. Sachverhalt

Im Anschluss an ein Außenprüfungsverfahren gemäß § 147 Bundesabgabenordnung (BAO), GPLA, wurden vom Finanzamt (FA) am 5.Juli 2013 die angefochtenen Bescheide erlassen, wobei in diesen Bescheiden jeweils auf den Bericht über die Außenprüfung, ebenfalls am 5.Juli 2013, 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.

Mit Schreiben vom 26. Juli 2013 erhab die Beschwerdeführerin (Bf) fristgerecht Beschwerde gegen die genannten Bescheide und führte darin aus, dass im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung für die von der Bf für den Geschäftsführer Herrn H. und für die Dienstnehmerin A.H. zur Verfügung gestellte Wohnung ein Sachbezug für 80 m<sup>2</sup> zur Gänze bei Herrn H. angesetzt worden wäre. Gemäß der Lohnsteuerrichtlinien Rz 162c wäre der Sachbezug entsprechend der eingeräumten Nutzungsmöglichkeiten aufzuteilen, im Zweifel durch die Anzahl der Arbeitnehmer zu dividieren. Die Bf beantragte, den Sachbezug für eine Wohnung von 120 m<sup>2</sup>, die im Jahre 2006 renoviert worden wäre, je zur Hälfte bei Frau H. und bei Herrn H. anzusetzen. Der bisher von der laufenden Lohnverrechnung angesetzte Betrag für den Sachbezug wäre bei Herrn H. gegenzuverrechnen.

Mit Ergänzungsauftrag vom 1. August 2013 wurde die Bf aufgefordert, nachstehende Unterlagen vorzulegen:

- Mietvertrag
- Bauplan
- Genaue Aufteilung der Räumlichkeiten (Privat-betrieblich)
- Nachweis der Renovierungskosten
- Nachweis über die eingeschränkte Wohnungs Nutzung durch Frau bzw. Herrn H.
- Mietverträge der übrigen Mieter

Die Beschwerde wurde mit abweisender Beschwerdevorentscheidung vom 3. Oktober 2013 erledigt.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 4. November 2013 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und deren Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Fax vom 3.6.2015 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung von der Bf zurückgezogen.

## **II. 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 BGBI. 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 BGBI. 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 ...*

### **III. Erwägungen:**

Die Bf wurde mit Haftungsbescheiden gemäß § 82 EStG 1988 in Verbindung mit § 202 Abs 1 und § 224 Abs 1 BAO als Dienstgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Wie § 82 EStG bestimmt, haftet die Arbeitgeberin 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 2008 bis 2011 als auch bei der Erlassung der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag 2008 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 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 Verfahren vorliegen müssen, wobei in der gegenständlichen Beschwerdesache ausschließlich der Neuerungstatbestand 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 die 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 streitähnigem Verfahren § 201 Abs 2 Z 3 BAO nicht anwendbar ist) ersatzlos aufzuheben sind.

#### **IV. 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 Wiederaufnahmbescheiden die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel in der Bescheidbegründung 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 8. Juni 2015