

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb gegen Bescheide des Finanzamt Salzburg-Land und zwar betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer 2010, 2011 und 2012, Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen 2010, 2011, 2012 und Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zu Dienstgeberbeiträgen 2010, 2011, 2012, jeweils vom 6.8.2014 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Hinsichtlich des Verkürzungszuschlagsbescheid 2014 wird erkannt: Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig; nur hinsichtlich des Verkürzungszuschlags wird die Revision nicht zugelassen.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Haftungsbescheiden für die Kalenderjahre 2010 bis 2012 wurde der Beschwerdeführer als Haftender gem § 82 EStG in Anspruch genommen. In der Begründung des angefochtenen Bescheides bzgl Haftung Lohnsteuer wird auf einen Bericht vom 6.8.2014 verwiesen, ebenso bei den Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für dieselben Kalenderjahre (gemeint offenbar: Bericht über die Außenprüfung nach § 150 BAO vom 6.8.2014). Detaillierte Begründungslemente können diesem Bericht vom 6.8.2014 nicht entnommen werden; es wird aber ausgeführt, dass die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG iVm § 202 Abs 1 und § 224 Abs 1 BAO im Rahmen der gesetzeskonformen Ermessensübung getroffen worden sei.

Eine etwas detailliertere Sachverhalts- und Begründungsdarstellung scheint der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1.7.2014 durch die GKK zu entnehmen sein. Unter Punkt 7 „Umqualifizierung einer Werkvertragsnehmerin“ die als „Subunternehmerin für Bf-Schreibweise2 im Prüfungszeitraum tätig war: „Nach eingehender Prüfung des Sachverhalts wurde auf Basis der Abgrenzungskriterien ein unselbständiges Dienstverhältnis gem § 4 Abs 2 ASVG festgestellt“. Die belangte Behörde verweist in diesem Zusammenhang auf die Einvernahme eines Auftraggebers, einer Dienstnehmerin und der Werkvertragsnehmerin. Es sei auch, so die belangte Behörde, die Stellungnahme des Steuerberaters vom 1.4.2014 berücksichtigt worden. Aufgrund der persönlichen und wirtschaftlichen Bindung iZm dem Ablauf der Tätigkeit (Bindung an Arbeitszeit, Arbeitsort, Weisungsgebundenheit, Kontrollunterworfenheit, mangelnde freie Vertretungsmöglichkeit, keine unternehmerische Struktur etc) erfolge die Beurteilung des Vertragsverhältnisses als abhängiges Dienstverhältnis iSd § 4 Abs 2 ASVG. Es werde auf die dem Akt beiliegenden Ermittlungsgrundlagen (incl. niederschriftlichen Einvernahmen) verwiesen.“ In einem Prüfbericht der GKK vom 29.7.2014 kann ersehen werden, dass es sich bei der Werkvertragsnehmerin um die Reinigungskraft „M-Schreibweise1“ handelt, die am 14.5.2014 von der GKK einvernommen wurde.

In der Beschwerde vom 5.9.2014 verwies der Bf darauf, dass der Sachverhalt nicht ausreichend erhoben werden sei, vor allem nicht vollständig. Er betonte, dass seiner Ansicht nach das steuerliche Verfahren auszusetzen sei, um weitere Ermittlungen der GKK abzuwarten, bis der Sachverhalt entsprechend geklärt sei. In einer Stellungnahme an die GKK hat er – um den Sachverhalt ausreichend zu klären - eine Reihe von Beweisanträgen gestellt; diese als Beilage B zu seiner Beschwerde vor der Finanzbehörde zum Inhalt seines Vorbringens gemacht und als Stützung für seine Argumente verwendet.

Aufgrund eines weitergehenden Ermittlungsverfahren und Ersuchens um Ergänzung durch das Finanzamt führte der Bf mit Schreiben vom 22.10.2014 nähere Details aus, die hier aber nicht dargestellt werden brauchen, weil eine materiellrechtliche Betrachtung des Sachverhalts sich nicht im Rahmen des Verfahrensgegenstandes bewegt, wie noch darzulegen sein wird.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.11.2014 wies die belangte Behörde die eingebrachte Beschwerde als unbegründet ab und führte näher aus, weshalb sie von einem unselbständigen Dienstverhältnis der Frau M-Schreibweise2 ausgehe.

Im Vorlageantrag wiederholte der Bf im Wesentlichen seine Ausführung und vertrat die Ansicht, dass unzweifelhaft von keinem Dienstverhältnis auszugehen sei.

Rechtslage

§ 201 Abs. 1 BAO lautet:

"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."

§ 201 Abs. 2 Z. 3 BAO lautet:

"Die Festsetzung kann erfolgen,

....

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,..."

§ 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

Auch wenn es das Verfahren nicht entscheidungserheblich trägt, darf zunächst Grundsätzliches bemerkt werden: Die Behörde ist berechtigt, in einem Abgabenbescheid

auf einen Außenprüfungsbericht zu verweisen, sofern dieser Bericht den erforderlichen „Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt“ (s schon VwGH 28.5.1997, 94/13/0200, 27.5.1998, 95/13/0282 oder zuletzt: 22.11.2012, 2012/15/0172). Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1.7.2014 durch die GKK, die offenbar die Finanzbehörde veranlasst hat, Abgabenvorschreibungen vorzunehmen und von einem Dienstverhältnis auszugehen, ist aus Sicht des BFG mangelhaft: Nähere Angaben wer einvernommen worden ist, um welche „Werkvertragsnehmerin“ es sich handle, welcher Auftraggeber einvernommen worden ist, welche Rechtsansicht der Vertretene vertrat und welche Erwägungen die GKK veranlasst haben, der Rechtsansicht des Vertreters nicht zu folgen und weshalb die GKK in Würdigung aller Argumente von einer persönlichen und wirtschaftlichen Bindung ausgehe, können der Niederschrift nicht entnommen werden. Es wird von der GKK zwar ergänzend auf alle dem Akt beiliegenden Ermittlungsunterlagen verwiesen; eine nähere Determinierung welche konkreten Aktenteile die GKK als Begründungselement zur Stützung ihrer Schlussfolgerung erhoben hat, erfolgte aber nicht. Deswegen kommt dem nachfolgenden Ermittlungsverfahren vor dem Finanzamt besondere Bedeutung zu, um nicht von einem Bescheid ohne jeglichen Begründungswert ausgehen zu müssen. Auf die Judikatur des VwGH zu „Verweisungsketten“ wird hier ausdrücklich Bezug genommen (s Jud oben).

Der 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. Zum Zuschlag s § 122 Abs 7, 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Demzufolge ist sowohl bei der Erlassung der Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2010 bis 2012 als auch bei der Erlassung der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages § 201 BAO anzuwenden.

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 § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO zur Anwendung, welche bestimmt, 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 Gesetzwertung 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 Rsp des VwGH 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 zB RV//2100356/2014 vom 15.9.2014, RV/6100866/2014 vom 17.3.2015). Da im streitanhängigen Verfahren § 201 Abs. 2 Z 3 BAO und somit auch 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.

Die Beschwerde hinsichtlich Verkürzungszuschlag war hingegen als unzulässig zurückzuweisen, da ein solcher Zuschlag zum Entscheidungszeitpunkt nicht mehr im Rechtsbestand war.

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 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 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 Bescheidbegründung nicht im Beschwerdeverfahren sanierbar sei. Ob der VwGH diese Auffassung auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vertrete, bleibe 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.

Verkürzungszuschlagsbescheid und Revision

Dass ein Rechtsmittel gegen einen Bescheid, der nicht im Rechtsbestand ist, zurückzuweisen ist, braucht keiner näheren Erörterung. Diesbezüglich wird eine Revision nicht zugelassen.

Salzburg-Aigen, am 18. Mai 2015