

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 06.03.2013 über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 2009 nach Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 8.4.2013 wird nach Einschränkung des Beschwerdebegehrens vollinhaltlich stattgegeben.

Die Lohnsteuer wird anstatt in Höhe von Euro 5.305,91 in Höhe von Euro 1.857,07 festgesetzt.

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

## **Entscheidungsgründe**

Über die Beschwerdeführerin wurde mit Antrag vom 3.8.2011 ein Sanierungsverfahren eingeleitet, welches mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes mit einer Quote von 35% am 19.12.2011 abgeschlossen worden war. Mit Datum vom 16.9.2011 verfasste die Gebietskrankenkasse eine „Verständigung über die Durchführung der gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“, mit dem Inhalt, es sei beabsichtigt, in nächster Zeit im Betrieb der Beschwerdeführerin eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben durchzuführen.

Mit gleichem Datum erließ die Gebietskrankenkasse einen an die Beschwerdeführerin gerichteten Bescheid über einen Prüfungsauftrag mit dem Inhalt, dass die Beschwerdeführerin eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO zu dulden und ihren Mitwirkungspflichten gegenüber den mit der Prüfung beauftragten Personen nachzukommen habe. Als Gegenstand der Außenprüfung bzw. Zeiträume wurden

genannt: „Sozialversicherungsprüfung (gem. § 41a ASVG) 01/01/2008 – 31/08/2011“. Nach den Angaben der Beschwerdeführerin ist die Prüfung mit Prüfbericht vom 30.3.2012 abgeschlossen worden. Seitens der prüfenden Behörde seien keinerlei Feststellungen iZm Lohnsteuern während des geprüften Zeitraumes gemacht worden.

Mit Datum vom 18.1.2013 richtete das Finanzamt an die Beschwerdeführerin ein Ersuchen um Ergänzung mit dem Inhalt, dass nach Überprüfung der Lohnabgaben für das Jahr 2009 Abfuhrdifferenzen festgestellt worden seien. Im Jahr 2009 seien Euro 39.386,09 an Lohnsteuer einbehalten, jedoch nur Euro 34.080,18 abgeführt worden. Die Beschwerdeführerin werde gebeten, entweder die Lohnsteuer für 2009 nachzumelden bzw. seien die Lohnzettel für 2009 zu korrigieren. Sollte bis zur Frist am 25.2.2013 keine Stellungnahme erfolgen, werde die Differenz für 2009 festgesetzt.

Mit Bescheid vom 6.3.2013 erließ das Finanzamt den gegenständlich angefochtenen Bescheid über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 2009 in Höhe von Euro 5.305,91 und führte begründend aus, dass die Festsetzung der Lohnsteuer für den Zeitraum 2009 erforderlich gewesen sei, da die Lohnsteuer iHv. Euro 39.386,09 einbehalten, jedoch nur Euro 34.080,18 abgeführt worden seien.

In der dagegen erhobenen Beschwerde verweist die Beschwerdeführerin darauf, dass für den gegenständlichen Zeitraum bereits eine GPLA stattgefunden habe, in der keine diesbezüglichen Feststellungen seitens der prüfenden Behörde gemacht worden wären. Eine diesbezügliche Wiederaufnahme und nachträgliche Festsetzung für das Jahr 2009 sei aus diesem Grund nicht mehr möglich. Darüber hinaus sei für die Beschwerdeführerin am 19.12.2011 ein Sanierungsverfahren mit einer Quote von 35% abgeschlossen worden, womit maximal die nachträgliche Festsetzung von Euro 1.857,07 (35% der Euro 5.305,91) möglich werden könnte. Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid vom 6.3.2013 aufzuheben.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verweist das Finanzamt zusammengefasst darauf, dass die Festsetzung der Abgabe nicht im Zuge einer GPLA erfolgt sei. Eine Wiederholungsprüfung liege nicht vor. Vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei zwar seitens der GKK die Anmeldung für eine GPLA erfolgt, diese habe jedoch nicht stattgefunden. Stattdessen sei eine Insolvenzprüfung ausschließlich hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge erfolgt. Eine Überprüfung bzw. Festsetzung der Lohnsteuer seitens der GKK hätte nicht stattfinden dürfen. Mittels Haftungsbescheid sei der gesamte aushaftende Betrag festzusetzen gewesen. Der Abschluss des Insolvenzverfahrens mit einer Quote von 35% habe auf den Haftungsbescheid selbst keinen Einfluss.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird unter anderem festgestellt, dass das Finanzamt Liezen keine aushaftende Lohnsteuer aus 2009 im Verfahren angemeldet habe. Das Sanierungsverfahren sei mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes mit einer Quote von 35% am 19.12.2011 abgeschlossen worden. Die Mittel zur Erfüllung der Quote seien von der Gesellschafterin zur Verfügung gestellt worden. Die angemeldeten Forderungen des Finanzamtes Liezen seien daraus in Höhe der Quote vollständig

entrichtet worden. Während des Sanierungsverfahrens hätte eine GPLA über den Zeitraum 1.1.2008 bis 31.8.2011 beim Sanierungsverwalter stattgefunden. Die Prüfung sei mit Prüfungsauftrag vom 16.8.2011 beim Sanierungsverwalter eingeleitet und mit Prüfbericht vom 30.3.2012 abgeschlossen worden. Es seien seitens der prüfenden Behörde keinerlei Feststellungen iZm Lohnsteuern während des geprüften Zeitraumes gemacht worden. Das Ergänzungsansuchen seitens des Finanzamtes Liezen vom 18.1.2013 habe die bereits geprüfte Lohnsteuer im Rahmen der GPLA während des Sanierungsverfahrens betroffen. Im Rahmen der GPLA in den Jahren 2011 und 2012 seien bereits alle Unterlagen offengelegt worden und die Feststellungen gemäß Ergänzungsansuchen hätten zum Zeitpunkt der GPLA bereits gemacht werden können.

Der Bescheid über den Prüfungsauftrag vom 16.9.2011 umfasse eine Sozialversicherungsprüfung gemäß § 41a ASVG für den Zeitraum 1.1.2008 bis 31.8.2011. Der Bescheid über den Prüfungsauftrag verweise auf eine Außenprüfung gem. § 147 BAO. Dieser Bescheid enthalte keine Einschränkung auf § 147 Abs. 2 BAO. § 148 Abs. 2 BAO normiere, dass der Prüfungsauftrag den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben habe. Soweit es sich nicht um eine unter § 147 Abs. 2 BAO fallende Prüfung handeln würde, habe der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen. Im Prüfungsauftrag sei die Abgabenart sowie der Prüfungszeitraum angeführt. Es handle sich beim vorliegenden Prüfungsauftrag gerade eben nicht um eine Prüfung im Sinne des § 147 Abs. 2 BAO, die nur den Zweck verfolgen würde, die Zahlungsunfähigkeit eines Abgabepflichtigen und deren voraussichtliche Entwicklung festzustellen.

Gemäß § 41a Abs. 3 ASVG „ist“ vom Krankenversicherungsträger auch die Lohnsteuerprüfung nach § 86 EStG durchzuführen. Gemäß § 41a Abs. 4 ASVG würden für die Sozialversicherung die für Außenprüfungen (§ 147 BAO) maßgeblichen Vorschriften der BAO gelten. Bei der Durchführung der Lohnsteuerprüfung sei das Prüforgan des Krankenversicherungsträgers als Organ des für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamtes tätig.

Gemäß Prüfungsauftrag habe der Prüfer eine GPLA ohne Einschränkungen durchgeführt. Also sei die Lohnsteuer ebenso bereits Gegenstand der durchgeführten Prüfung gemäß Prüfungsauftrag gewesen. Dass im Bereich der Lohnsteuer keine tatsächliche Prüfung stattgefunden habe, gehe weder aus dem Prüfungsauftrag noch aus dem Prüfungsbericht hervor. Eine diesbezügliche Prüfung wäre jedenfalls möglich gewesen. Die Prüfung gemäß § 41a ASVG sei mittels Abschlussprüfungsbericht vom 30.3.2012 ohne Feststellungen zur Lohnsteuer abgeschlossen worden. Eine abermalige Prüfung desselben Zeitraumes und derselben Abgabenart sei nun nicht mehr möglich.

§ 148 Abs. 3 BAO sehe vor, dass für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden sei, ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur unter bestimmten Voraussetzungen, welche alle im gegenständlichen Fall nicht vorliegen würden, erteilt werden könne. Da kein neuer Prüfungsauftrag erteilt worden wäre, die Wiederaufnahmegründe nicht vorliegen

würden und auch kein Rechtsmittelverfahren anhängig gewesen sei, dürfe gemäß § 148 Abs. 3 BAO keine Änderung des Prüfungsauftrages ohne Zustimmung seitens der Beschwerdeführerin erfolgen, da insbesondere keine Ausdehnung, sondern eine Änderung des Prüfungsauftrages vorliegen würde.

Durch das Ersuchen um Ergänzung vom 18.1.2013 liege eine Wiederholungsprüfung der Sozialversicherungsbeiträge bzw. der Lohnsteuer für 2009 vor, welche der Zustimmung der Beschwerdeführerin bedurft hätte. Eine solche Zustimmung liege nicht vor. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens der Lohnsteuer 2009 sei demnach nicht mehr möglich.

Bezüglich der Quote von 35% wird ausgeführt, dass das Finanzamt keine Lohnsteuer aus 2009 angemeldet habe. Zum Zeitpunkt der Tagsatzung im Jahr 2011 hätte eine etwaige Differenz zwischen Lohnsteuermeldung und Lohnsteuerabfuhr aus dem Jahr 2009 dem Finanzamt bereits bekannt sein können. Es seien aber diesbezüglich keine Schritte seitens des Finanzamtes unternommen worden, um eine solche Differenz zu klären bzw. die eventuellen Ansprüche daraus geltend zu machen. Im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 20 BAO sei billigend zu berücksichtigen, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im abgeschlossenen Sanierungsverfahren festgelegten Ausgleichsquote von 35% orientieren würde, womit die nachträgliche Festsetzung von Euro 1.857,07 (35%) möglich werden könnte.

Im Vorlagebericht vom 4.2.2014 wiederholte das Finanzamt seinen Standpunkt, stimmte der Beschwerdeführerin allerdings darin zu, als sich die Behörde entsprechend der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit betragsmäßig an der festgelegten Quote orientieren sollte. Die Behörde beantrage daher, die Beschwerdeführerin gemäß § 82 EStG zur Haftung der Lohnsteuer für das Jahr 2009 iHv lediglich Euro 1.857,07 in Anspruch zu nehmen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 148 Abs. 5 BAO sind Außenprüfungen dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, sofern hiedurch der Prüfungszweck nicht vereitelt wird. Bei der Verständigung der GKK über die Durchführung der gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben vom 16.9.2011, wonach beabsichtigt ist, eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben durchzuführen, handelt es sich augenscheinlich um die Ankündigung der Außenprüfung.

Nach Ritz, BAO Kommentar, 5. Auflage, Tz 1 zu § 148, ist der Prüfungsauftrag eine verfahrensleitende Verfügung iSd § 94 (zB Iro, BAO, 126; Tanzer/Unger, BAO 2010, 85). Der Prüfungsauftrag ist somit ein Bescheid und hat neben den sich aus § 93 Abs. 2 und 3 sowie § 96 BAO ergebenden Inhaltserfordernissen weiters die im § 148 Abs. 2 BAO geforderten zu enthalten. Er hat daher den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung sowie die prüfungsgegenständlichen Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen. Gegebenenfalls sind auch Feststellungen (vor allem gem. § 188) im Prüfungsauftrag anzuführen (vgl. zB Ellinger, in Treuhandwesen, 431).

Der Verständigung kommt somit im Gegensatz zum Prüfungsauftrag keine bescheidmäßige Wirkung zu und ist nur als Information für den Abgabepflichtigen zu verstehen. Dadurch, dass im Prüfungsauftrag als Gegenstand der Außenprüfung lediglich die „Sozialversicherungsprüfung (gem. § 41a ASVG) und als Zeitraum 01/01/2008 – 31/08/2011“ genannt wird, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Lohnsteuer von der Prüfung mitumfasst war. Der Ansicht der Beschwerdeführerin, es habe auch eine Prüfung der Lohnsteuer im Rahmen der Sozialversicherungsprüfung stattgefunden, kann daher nicht gefolgt werden.

Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang im Besonderen auf § 41a Abs. 3 ASVG hinweist, wonach gemeinsam mit der Sozialversicherungsprüfung vom Krankenversicherungsträger auch die Lohnsteuerprüfung nach § 86 EStG 1988 durchzuführen „ist“, woraus die Beschwerdeführerin ableitet, dass zwingend mit der Sozialversicherungsprüfung auch eine Lohnsteuerprüfung zu verbinden sei, wird auf § 148 Abs. 2 BAO hingewiesen, wonach der Prüfungsauftrag den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung, die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen hat. Das bedeutet, dass irgendwelche die Lohnsteuer betreffenden Überprüfungshandlungen im Zuge der gegenständlichen Sozialversicherungsprüfung wirkungslos gewesen wären, da die Lohnsteuer nicht als Gegenstand der Prüfung im Prüfungsauftrag genannt wurde. Die Einwendungen der Beschwerdeführerin im Hinblick auf eine Wiederholungsprüfung bzw. auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Lohnsteuer 2009 gehen daher ins Leere. § 41a Abs. 3 ASVG wird wohl nur so zu verstehen sein, dass dann, wenn gleichzeitig mit der Sozialversicherungsprüfung eine Prüfung der Lohnsteuer stattfindet, diese miteinander zu verbinden sind.

Bezüglich der Höhe der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Lohnsteuer hat der Amtsbeauftragte des Finanzamtes den im Vorlagebericht vertretenen Standpunkt, wonach lediglich Lohnsteuer in Höhe der im Insolvenzverfahren festgesetzten Quote nachgefordert werden sollte, wiederholt und begründend auf die Ermessensübung des Finanzamtes hingewiesen. Die Ermessensüberlegungen des Finanzamtes sind jedenfalls nachvollziehbar, weil bei Geltendmachung der Lohnsteuerforderung im Zuge des Insolvenzverfahrens ebenfalls nur ein Betrag in Höhe der Quote einbringlich gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin hat diesem Vorschlag zugestimmt und sich mit der Festsetzung der Lohnsteuer in Höhe von 35% von Euro 5.305,91=Euro 1.857,07 einverstanden erklärt. Dies kommt einer Einschränkung des Beschwerdebegehrens dahingehend gleich, als lediglich der über dem Betrag von Euro 1.857,07 liegende Betrag in Höhe von Euro 3.448,84 angefochten wird. Dem Begehren der Beschwerdeführerin konnte somit stattgegeben werden.

Aus den vorgenannten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5.9.2014