

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf vertreten durch WTH , gegen die Bescheide des Finanzamt Salzburg-Land vom 26.03.2014, betreffend

Haftungsbescheide Lohnsteuer 2009-2012, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags 2009-2012 und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag 2009-2012 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Im Bericht gem § 150 BAO vom 26.3.2014 über das Ergebnis der Außenprüfung wurde einleitend ausgeführt, dass die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG in Verbindung mit § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 BAO im Rahmen einer gesetzeskonformen Ermessensentscheidung getroffen worden sei; es wird auf die Sachverhaltsdarstellung ab Seite 4 ff verwiesen. Vorausgehend wurde eine Niederschrift der GKK vom 11.3.2014 verfasst, die denselben Sachverhalt zum Gegenstand hatte. Im Wesentlichen ging es um die Frage, welche steuerlichen Folgen sich an die Auslagerung von Tätigkeiten durch die Bf an die KG knüpfen. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine unmittelbare Beschäftigung der Gesellschafter der KG bei der Bf. vorliege. In der Beschwerde vom 22.10.2014 führte die Bf aus, dass die Behörde den Sachverhalt unrichtig festgestellt habe und die Beweiswürdigung fehlerhaft sei. Vielmehr waren die Gesellschafter nicht zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet, hatten eigene Betriebsmittel; es habe sich nicht um eine Ausgliederung von zu leistenden Überstunden gehandelt wie von der Behörde behauptet. Mit Bescheid vom 6.10.2014 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde vertrat die Ansicht, dass die Weisungsgebundtheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

unstrittig sei. Mit Vorlageantrag vom 3.11.2014 verweist die Bf auf das parallel abgeführte Verfahren vor der GKK.

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 ..."*

## Würdigung

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 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 2009 bis 2012 als auch bei der Erlassung der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages § 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 Neuerungsstatbestand 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 vom 30.4.2014 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.

### **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.

Salzburg-Aigen, am 29. Juni 2015