

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache Bf, abc, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 20.01.2011 gegen den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2009 und den Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 des Finanzamtes jeweils vom 08.11.2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (Bf) wurde über den Zeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2009 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt und im Bericht vom 08.11.2010 im Wesentlichen Folgendes festgestellt:

Der Bf, ein Bauunternehmer, sei mit Abbruch- und Trockenbauarbeiten beauftragt worden. Mit der Rechnung Nr. 29 vom 08.09.2009 habe er die im Zeitraum 01.09. bis 21.09.2009 erbrachten Leistungen abgerechnet. Zur Ausführung der abgerechneten Leistungen habe er sich 12 slowakischer Arbeiter bedient, mit denen er Werkverträge abgeschlossen habe. Diese Werkverträge seien als Dienstverträge zu beurteilen.

Am 08.11.2010 wurde ein Haftungsbescheid für das Jahr 2009 betreffend Lohnsteuer erlassen und in der Begründung auf den Bericht vom 08.11.2010 verwiesen. Gleichzeitig ergingen ein Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2009 und ein Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009, in denen ebenfalls auf den Bericht vom 08.11.2010 verwiesen wurde.

Gegen diese Bescheide brachte der Bf Berufung ein und beantragte in eventu die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Dies Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Dazu wird erwogen:

1 Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBI I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 20.01.2011 gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2 Dienstgeberbeitrag:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 erster Satz FLAG 1967 alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Der Beitrag des Dienstgebers ist gemäß § 41 Abs. 3 erster Satz FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Der Dienstgeberbeitrag ist gemäß § 43 Abs. 1 erster Satz FLAG 1967 für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Beim Dienstgeberbeitrag handelt es sich grundsätzlich um eine Selbstbemessungsabgabe, welche vom Arbeitgeber zu berechnen und abzuführen ist, ohne dass das zuständige Finanzamt in diesen Vorgang eingebunden ist. Eine bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages ist daher nur in Ausnahmefällen vorgesehen bzw. möglich. (Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, §§ 41 ff, Rz 95 u. 96, VwGH vom 19.03.2015, 2013/16/0200).

Der Beitragszeitraum für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages ist der Kalendermonat. Der Dienstgeber hat alle in einem Kalendermonat tatsächlich zugeflossenen und beitragspflichtigen Arbeitslöhne in einer Summe der Berechnung des Dienstgeberbeitrages zu Grunde zu legen. (Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, §§ 41 ff, Rz 88)

Wenn Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten, hat die bescheidmäßige Festsetzung nach

§ 201 BAO zu erfolgen. (VwGH vom 20.10.2010, 2007/13/0065, VwGH vom 19.03.2015, 2013/16/0200)

3 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Die Pflicht eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Die Landeskammern können nach § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 FLAG 1967 finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist ebenso wie der Dienstgeberbeitrag eine Selbstbemessungsabgabe, für die § 201 BAO gilt. (VwGH vom 16.12.2009, 2009/15/0081).

Der Beitragszeitraum ist – wie beim Dienstgeberbeitrag – der Kalendermonat.

4 Selbstberechnung – Festsetzungsbescheid - zusammengefasste Festsetzung:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO 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.

Die Festsetzung kann nach § 201 Abs. 2 BAO 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. entfällt.
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Die Festsetzung hat nach § 201 Abs. 3 BAO zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebbracht ist.
3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) nach § 201 Abs. 4 BAO in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Nach § 323 Abs. 1 Z. 37 und 40 BAO tritt § 201 Abs. 2 und 3 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBI I Nr. 14/2013 und BGBI I 70/2013 ebenso wie § 303 BAO idF BGBI I 14/2013 mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Abs. 1 BAO stets voraus, dass sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder dass der Abgabepflichtige, obwohl er hiezu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt. Die (erstmalige) Festsetzung muss somit von der bekanntgegebenen Selbstberechnung abweichen. (Ritz, BAO⁶, TZ 7 zu § 201, Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, TZ 12 zu § 201, VwGH vom 27.1.2009, 2006/13/0096).

§ 201 Abs. 4 BAO räumt die Möglichkeit ein, mehrere Abgaben innerhalb derselben Abgabenart für ein Kalenderjahr zusammengefasst festzusetzen. Diese Vorschrift nimmt vor allem darauf Bedacht, dass bei den meisten Selbstbemessungsabgaben die Abgabe für den einzelnen Abgabenfall oder für jene (kurzen, zumeist Monats-) Zeiträume zu entrichten ist, in denen der Sachverhalt konkretisiert, mithin die Abgabenschuld entstanden ist. Wenn also die bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben geboten ist, so kann die Festsetzung in einem Bescheid mehrere Abgaben derselben Abgabenart umfassen und es muss nicht je Abgabenfall oder je Bemessungszeiteinheit (zum Beispiel Kalendermonat) je ein Bescheid ergehen. Bei einer zusammengefassten Festsetzung ergeht also ein Bescheid für mehrere Abgabenfälle oder mehrere Zeiträume. Der größte Vorteil von zusammengefassten Festsetzungen ist, dass der Bescheid die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhen nur in einer Summe enthalten müssen. Verwaltungsökonomische Überlegungen werden vielfach für die zusammengefasste Festsetzung sprechen. (Stoll, BAO 2125f, Ritz BAO⁶, TZ 43 ff zu § 201, Schwaiger in SWK 22/2010, S 695).

Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben nach § 201 Abs. 4 BAO ist von einem sogenannten Sammelbescheid zu unterscheiden. Unter Sammelbescheiden versteht man die formularmäßige Zusammenfassung mehrerer (isoliert rechtskraftfähiger) Bescheide. Die essentiellen Spruchbestandteile sind in einem Sammelbescheid für sich gesondert anzuführen und dementsprechend gesondert anfechtbar. Demgegenüber ist bei einer zusammengefassten Festsetzung nur eine einheitliche Beurteilung möglich. (Vgl.

Schwaiger in SWK 22/2010, S 695, Ritz, BAO⁶, TZ 8 zu § 198, VwGH vom 3.9.2008, 2005/13/0033, VwGH vom 9.8.2001, 2001/16/0243).

Die Zusammenfassung der Festsetzung mehrerer Abgaben erfordert daher (aufgrund des Vorliegens eines einheitlichen Spruchs), dass für jede dieser Abgaben die Voraussetzungen für eine Festsetzung nach § 201 BAO vorliegen. (Ritz, BAO⁶, TZ 44 zu § 201).

Damit darf die unrichtige Selbstberechnung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag in einzelnen Monaten nur zu einer Festsetzung für diese Monate führen und nicht auch Monate umfassen, in denen kein Anlass für eine bescheidmäßige Festsetzung nach § 201 BAO vorliegt. (Vgl. Ritz, BAO⁶, TZ 44 zu § 201, BFG vom 09.03.2018, RV/6100647/2012).

Wird in einer zusammengefassten Festsetzung von Abgaben auch über Monate abgesprochen, die keinen Anlass für eine bescheidmäßige Festsetzung nach § 201 BAO bieten, ist in einem solchen Fall der Abgabenbescheid ersatzlos zu beheben, da die zusammengefasste Festsetzung von Abgaben nur einheitlich beurteilt werden kann. (Vgl. BFG vom 09.03.2018, RV/6100647/2012, BFG vom 22.01.2015, RV/6100305/2010).

Im gegenständlichen Fall sind der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag jeweils „für das Jahr 2009“ ergangen. Es handelt sich bei beiden Bescheiden um zusammengesetzte Festsetzungen für sämtliche Monate des Jahres 2009, wie auch ein Vergleich mit den tatsächlich in den Monaten 01 bis 12/2009 abgeführten Beträgen bestätigt. Es wurde im Spruch jeweils die gesamte Bemessungsgrundlage sowie die daraus resultierende Steuer für die Monate 01 bis 12/2009 ausgewiesen.

Der Begründung der Bescheide bzw. dem Bericht vom 08.11.2010, auf welchen in der Bescheidbegründung verwiesen wurde, ist demgegenüber zu entnehmen, dass im gegenständlichen Fall ein Festsetzungsbedarf nur für den Monat 09/2009 besteht. Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate 01 bis 08/2009 und 10 bis 12/2009 waren somit die Voraussetzungen für eine Festsetzung nicht gegeben.

Da sowohl der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages als auch der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 (sprich für den Zeitraum 01 bis 12/2009) auch Monate enthält, für die keine Berechtigung zur Festsetzung besteht, und ein Bescheid über eine zusammengesetzte Festsetzung nach § 201 Abs. 4 BAO nur einheitlich beurteilt werden kann, sind diese Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Eine mündliche Verhandlung war nicht durchzuführen, da der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung "in eventu" nach der Judikatur nicht als ausreichender Antrag anzusehen ist. (Vgl. Ritz, BAO⁶, Rz 5 zu § 274, VwGH vom 24.09.1993, 91/17/0139).

5 Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist die Revision nicht zulässig, da die gegenständliche Entscheidung nicht von der angeführten Judikatur abweicht.

Salzburg-Aigen, am 27. April 2018