



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger und den Hofrat Mag. M. Mayr LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Wien 1/23, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25. Februar 2025, Zl. RV/7103466/2020, betreffend Dienstgeberbeitrag 2012 bis 2015 (mitbeteiligte Partei: Bundesministerium für Landesverteidigung, Kommando Landstreitkräfte), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Bescheiden vom 30. Oktober 2018 setzte das Finanzamt gegenüber der mitbeteiligten Partei (Dienststelle in einem Bundesministerium) jeweils für die Jahre 2012 bis 2015 Dienstgeberbeiträge fest. In der Begründung wurde jeweils auf den Bericht über die Außenprüfung vom 30. Oktober 2018 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.
- 2 Die mitbeteiligte Partei erhob fristgerecht Beschwerde, die vom Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung abgewiesen wurde. Die mitbeteiligte Partei beantragte, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.
- 3 Das Bundesfinanzgericht gab mit dem angefochtenen Erkenntnis der Beschwerde Folge und hob die Bescheide auf. Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte es im Wesentlichen aus, die Mitbeteiligte stelle den Bediensteten Naturalwohnungen zur Verfügung. Die Wohnungen stünden teils in ihrem Eigentum oder würden mittels langfristiger Verträge angemietet und seien unterschiedlichen Wohnungskategorien zuzuordnen. Vermieter seien unterschiedliche natürliche und juristische Personen, darunter eine große Anzahl von Wohnbaugenossenschaften. Die Wohnungen würden den



Bediensteten mit Bescheid zugewiesen. Die Wohnungsnutzer hätten dafür nach § 24 ff GehG ein „angemessenes Entgelt“ an die Mitbeteiligte zu leisten und sämtliche Betriebskosten zu ersetzen. Für diese Naturalwohnungen seien die Bestimmungen des Erlasses des BKA vom 17.11.1986, GZ 923.101/35-11/2/86, „Dienst- und Naturalwohnungen, Durchführungsbestimmungen“ zu beachten. Zur Administration der Naturalwohnungen verwende die Mitbeteiligte seit 1985 eine Wohnungsdatenbank.

- 4 Die Naturalwohnungen seien bis Ende 2018 im mitbeteiligten Ministerium nicht als Sachbezug behandelt oder versteuert worden, weil nach Rechtsansicht des Ministeriums nach §§ 24 ff GehG eine angemessene Vergütung zu leisten sei, weshalb kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegen könne und der mit dem Ministerium abgestimmte Erlass des Bundeskanzleramts einen Sachbezug ausdrücklich ausschließe. In diesem Erlass sei - nach Darlegung diverser Berechnungsbeispiele - u.a. festgehalten, für die Benutzer von Naturalwohnungen finde die Hinzurechnung des Wohnraumwertes bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht statt. Aus dem Erlass des Bundeskanzleramts gehe eindeutig hervor, dass dessen Inhalt mit der zuständigen Fachabteilung für Lohnsteuer im Bundesministerium für Finanzen (BMF) abgestimmt gewesen sei. Es sei davon auszugehen, dass der hier vorliegende Erlasstext die Rechtsansicht des BMF zur steuerlichen Behandlung von Naturalwohnungen wiedergebe. Aufgrund der komplexen Berechnungen und inhaltlichen Ausführungen sei überdies davon auszugehen, dass der genannte Punkt D (Wohnraumbewertung, Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer) zur Gänze von der zuständigen Fachabteilung im BMF verfasst worden sei. Dem BMF könne nicht unterstellt werden, dass bei (Mit-)Verfassung dieses Erlasses nicht zuvor sämtliche Sachverhalts- und Rechtsgrundlagen umfassend ermittelt und ausführlich besprochen worden seien. Ein geänderter Erlass sei - soweit ersichtlich - bis Ende 2015 nicht ergangen.
- 5 Weder im Bericht über die Außenprüfung vom 30. Oktober 2018 noch in den übrigen Unterlagen (Niederschrift), auf die der Bericht verweise, fänden sich



klare Aussagen darüber, welcher der beiden Tatbestände des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO herangezogen worden sei. Für die festgesetzten Zeiträume habe die Mitbeteiligte Dienstgeberbeiträge berechnet, gemeldet und abgeführt. Ausführungen, ob und gegebenenfalls welche neuen Tatsachen/Beweismittel für die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge neu hervorgekommen seien, fehlten. Es fehlten sämtliche Hinweise zur Ermessensübung.

- 6 Dass die Mitbeteiligte selbstberechnete Dienstgeberbeiträge in den streitgegenständlichen Zeiträumen abgeführt und somit dem Finanzamt gegenüber bekanntgegeben habe, sei unstrittig. Tatsächlich werde in den Festsetzungsbescheiden die bisherige Vorschreibung der Dienstgeberbeiträge berücksichtigt.
- 7 Nach der Rechtsprechung des VwGH erfordere § 201 BAO nicht, dass im Spruch angeführt werde, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt werde. Der Tatbestand müsse aber zumindest aus der Begründung des Bescheides hervorgehen. Eine allenfalls mangelhafte Begründung könne vom Verwaltungsgericht ersetzt werden. Es sei aber unzulässig, dass das Verwaltungsgericht oder die belangte Behörde im Rahmen der Beschwerdeentscheidung Gründe für die Wiederaufnahme „nachschiebe“.
- 8 Im Beschwerdefall verwiesen die Festsetzungsbescheide zur Begründung auf den Bericht, die Niederschrift über die Schlussbesprechung und diese auf eine Beilage. Im Bericht werde in einem Satz ausgeführt, dass für die festzusetzenden Zeiträume noch keine selbstberechneten Beträge bekannt gegeben worden seien. In einem weiteren Satz werde darauf verwiesen, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, der Niederschrift und den Sachverhaltsdarstellungen laut Beilage zu entnehmen seien. Es könne den Bescheiden bzw. der gesonderten Begründung nicht klar entnommen werden, ob diese auf § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO oder auf § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO gestützt würden. Aus der Aktenlage sei jedoch erkennbar, dass die Mitbeteiligte eine Selbstberechnung der Dienstgeberbeiträge vorgenommen und diese abgeführt und somit der Abgabenbehörde bekannt gegeben habe. Das Finanzamt habe daher nicht von § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO ausgehen können. Ausführungen zu neuen



Tatsachen / Beweismitteln fehlten, womit insofern auch keine allenfalls mangelhafte Begründung vorliege, die das Bundesfinanzgericht präzisieren bzw. ergänzen könnte. Auch wenn in der Beschwerdevorentscheidung in diesen Punkten ergänzende Ausführungen zu finden seien, dürfe nicht übersehen werden, dass der Erstbescheid bzw. dessen Begründungen den Tatsachenkomplex und damit die „Sache“ des Beschwerdeverfahrens determinieren würden. In einem Parallelverfahren sei zudem der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Beschluss vom 18. Juni 2024, Ra 2023/13/0074, der auch dort in gleicher Weise vertretenen Ansicht des Bundesfinanzgerichts gefolgt und habe die Revision betreffend den Dienstgeberbeitrag zurückgewiesen.

- 9 Aufgrund des Fehlens der verfahrensrechtlichen Grundlagen zur Festsetzung nach § 201 BAO erwiesen sich die angefochtenen Bescheide als mit Rechtswidrigkeit behaftet.
- 10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision des Finanzamtes, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht stelle sich der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegen, indem es trotz eindeutigen Verweises in den Haftungsbescheiden bzw. im Bericht auf die Niederschrift, worin neue Tatsachen und Beweismittel dargestellt seien, eine Darstellung der für den Tatbestand des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO maßgeblichen Umstände verneine. Dass sich das revisionswerbende Finanzamt auf neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel stütze, sei zweifelsfrei dem letzten Satz im 3. Absatz auf Seite 2 des Berichts über die Außenprüfung vom 30. Oktober 2018 zu entnehmen. Soweit das Bundesfinanzgericht verneine, dass die Begründung der Bescheide hinsichtlich der sinngemäß anzuwendenden Wiederaufnahmegründe mangelhaft wäre, selbst aber diesbezüglich keine Ergänzung vornehme, setze es sich in Widerspruch zur einschlägigen Rechtsprechung, nach der ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund dieser zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen seien. Soweit das Bundesfinanzgericht ausführe, dass nicht zwischen erstem und zweitem Fall dieser Bestimmung im angefochtenen Bescheid



unterschieden worden sei und demgemäß keine allenfalls mangelhafte Begründung vorliege, die das Bundesfinanzgericht präzisieren bzw. ergänzen könne, sei entgegenzuhalten, dass im Bericht, Seite 2, 3. Absatz wörtlich auf neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel verwiesen werde und die in der Niederschrift auf den Seiten 2 bis 5 dargestellten neuen Tatsachen und Beweismittel dargestellt würden.

- 11 Es liege ein Begründungsmangel vor, weil das Bundesfinanzgericht eindeutige Feststellungen zum Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel durch das Finanzamt im Bericht negiere, ohne dieses Vorgehen schlüssig zu begründen. Weiters macht die Revision diverse Verfahrensmängel geltend.
- 12 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem das mitbeteiligte Ministerium eine Revisionsbeantwortung erstattet hat, erwogen:
- 13 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 14 Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Abgabe, die durch den Abgabepflichtigen selbst zu berechnen ist, mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.
- 15 Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren (u.a.) von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind. Im Fall selbstberechneter Abgaben ist in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages abzustellen (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063, mwN).
- 16 § 201 BAO erfordert zwar nicht, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt wird. Dies muss aber (zumindest) aus der Begründung (samt zulässigem Verweis, etwa auf einen Prüfungsbericht) hervorgehen. Eine allenfalls





mangelhafte Begründung kann vom Bundesfinanzgericht ergänzt werden (vgl. VwGH 27.4.2017, Ra 2016/15/0047, mwN).

- 17 Das Bundesfinanzgericht führt in seinen Erwägungen aus, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 18. Juni 2024, Ra 2023/13/0074, der Ansicht des Bundesfinanzgerichts gefolgt sei, dass keine neu hervorgekommenen Tatsachen im Bescheid, dem Betriebsprüfungsbericht oder der Niederschrift angeführt worden seien. Dies ist unzutreffend. Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem damaligen Beschluss die Amtsrevision betreffend den Dienstgeberbeitrag deshalb zurückgewiesen, weil in der Zulässigkeitsbegründung der Revision die Annahme des Fehlens der Darlegung der neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel in der Begründung (sowie den dort verwiesenen Dokumenten) im Festsetzungsbescheid nicht bekämpft wurde. Der Verwaltungsgerichtshof hatte demgemäß das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts in diesem Punkt auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit nicht überprüft.
- 18 Der Festsetzungsbescheid betreffend den Dienstgeberbeitrag verweist zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht und die Niederschrift.
- 19 Im Betriebsprüfungsbericht findet sich einerseits der Satz, dass für die festzusetzenden Zeiträume noch keine selbstberechneten Beträge bekannt gegeben worden seien. Andererseits wird - im Zusammenhang mit der „Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (DB, DZ)“ - darauf verwiesen, dass „Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind“; die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen seien, seien den unten angeführten Sachverhaltsfeststellungen und der Niederschrift zu entnehmen.
- 20 Wie das Bundesfinanzgericht selbst ausführt, war unstrittig, dass das mitbeteiligte Ministerium eine Selbstberechnung bekannt gegeben hatte. Das Bundesfinanzgericht gibt auch an, dass in den Festsetzungsbescheiden die bisherige Vorschreibung der Dienstgeberbeiträge berücksichtigt wurde. Daraus ergibt sich aber offenkundig, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme nicht auf den ersten Tatbestand des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO stützen wollte.



- 21 In der Niederschrift erfolgen zunächst rechtliche Ausführungen zur Wohnraumbewertung und der Sachbezugsverordnung. Danach wird angegeben, dass aufgrund der vorstehenden Ausführungen eine Bewertung der Wohnungen der einzelnen Bediensteten vorzunehmen war und die von den Mietern bezahlten Grundvergütungen den ermittelten Sachbezugswerten gegenüberzustellen waren. Die seitens des Ministeriums zur Verfügung gestellten Wohnbaudatenbanken hätten die Grundlagen und den Ausgangspunkt für die Neuberechnungen gebildet.
- 22 Aus der (verwiesenen) Niederschrift geht somit hervor, welcher Umstand von der Abgabenbehörde für die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO herangezogen wurde, nämlich das neu hervorgekommene Beweismittel der Wohnbaudatenbanken (also der darin verzeichneten Grundlagen für die Ermittlung eines allfälligen Sachbezuges). Es war daher Aufgabe des Bundesfinanzgerichts, zu prüfen, ob derartige Beweismittel vorliegen und für die Behörde neu hervorgekommen waren (vgl. VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142).
- 23 In der Beschwerdevorentscheidung wurde von der Abgabenbehörde präzisiert, dass erst im Zuge der Außenprüfung alle Details zu den Wohnungsdatenbanken offengelegt und im Detail erklärt wurden. Diese Präzisierung stellt kein unzulässiges Auswechseln oder Nachschieben von Gründen dar.
- 24 Soweit das Bundesfinanzgericht kritisiert, das Finanzamt habe keine Ausführungen zum Ermessen getätigt, so ist es aber Aufgabe des Bundesfinanzgerichts, nicht die Richtigkeit der (allfälligen) Ermessensübung des Finanzamtes zu überprüfen, sondern selbständig das Ermessen zu üben (vgl. VwGH 19.12.2023, Ro 2022/15/0042, mwN).
- 25 Nach dem Gesagten hat das Bundesfinanzgericht sein Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

W i e n , am 9. April 2026