

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch THT Treuhand Team Graz Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Conrad-von-Hötzendorfstraße 68, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 13.11.2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1.10.2002 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) über den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.2001 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe lauten:

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe 1996:

	€	ATS
Bemessungsgrundlage	3.393.666,67	
Dienstgeberbeitrag	158.955,05	
Bereits gebucht	152.715,00	
Nachforderung	6.240,05	85.864,96

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe 1997:

	€	ATS
Bemessungsgrundlage	3.352.822,22	
Dienstgeberbeitrag	162.108,05	
Bereits gebucht	150.877,00	

Nachforderung	11.231,05	154.542,62
---------------	-----------	------------

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe 1998:

	€	ATS
Bemessungsgrundlage	4.374.569,53	
Dienstgeberbeitrag	196.855,63	
Bereits gebucht	191.268,00	
Nachforderung	5.587,63	76.887,47

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe 1999:

	€	ATS
Bemessungsgrundlage	5.017.980,05	
Dienstgeberbeitrag	225.809,10	
Bereits gebucht	213.203,00	
Nachforderung	12.606,10	173.463,72

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe 2000:

	€	ATS
Bemessungsgrundlage	5.829.565,63	
Dienstgeberbeitrag	262.330,45	
Bereits gebucht	246.665,00	
Nachforderung	15.665,45	215.561,29

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe 2001:

	€	ATS
Bemessungsgrundlage	6.047.533,62	
Dienstgeberbeitrag	272.139,01	
Bereits gebucht	254.074,00	
Nachforderung	18.065,01	248.579,96

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GesmbH hatte drei Geschäftsführer, von denen zwei wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 und der Dritte mit einem Prozent am Gesellschaftsvermögen beteiligt waren. Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung wurde laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung festgestellt, dass von den Entgelten der Geschäftsführer im strittigen Zeitraum kein Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde, obwohl sich aufgrund der Tätigkeit der Geschäftsführer das Bild von leitenden Angestellten (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und -mittel der Gesellschaft, Personalanweisung und -überwachung und regelmäßige Verrechnung der Geschäftsführerentgelte) ergeben hätte.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ unter Hinweis auf den Prüfungsbericht als Begründung die angefochtenen Bescheide. Aus einem handschriftlichen Vermerk auf der sich in dem vom Finanzamt an das Bundesfinanzgericht vorgelegten Beschwerdeakt befindlichen Durchschrift des angefochtenen Bescheides ergibt sich, dass der Bescheid und der Bericht auf Anforderung des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters am 15.10.2002 neuerlich zugesandt wurden. Der in diesem Bescheid angegebene Prüfungszeitraum stimmt mit den aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung geprüften Jahren überein.

Die dagegen erhobene Beschwerde richtete sich (vorerst) ausschließlich gegen die Beurteilung der Honorare des DI ***1***, DI ***2*** und DI ***3*** als Einkünfte gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 und der damit verbundenen Festsetzung des DB.

Unter dem Punkt „Sachverhalt“ wird Folgendes bekannt gegeben:

- DI ***1*** und DI ***2*** seien im gesamten Prüfungszeitraum Geschäftsführer und zu 50% an der Gesellschaft beteiligt gewesen.
- DI ***3*** sei im Prüfungszeitraum ab 1.7.1999 Geschäftsführer und als Treuhänder zu 1% an der Gesellschaft beteiligt gewesen, wobei diese Beteiligung zur Gänze treuhändig zu je 50% seines Geschäftsanteils für DI ***1*** und DI ***2*** gehalten worden sei. Die Treuhandenschaft habe ausschließlich berufsrechtliche Hintergründe gehabt.
- Auf Grund der Höhe der Beteiligung von DI ***1*** und DI ***2*** seien diese der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden gewesen.
- Im Hinblick darauf, dass DI ***3*** nicht an der Gesellschaft beteiligt gewesen sei, handle es sich bei seinen Bezügen um reine Werkvertragshonorare und nicht um Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 (keine DB- Pflicht gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967).
- DI ***1*** und DI ***2*** hätten weder arbeits- noch sozialversicherungsrechtlich in einem Arbeitsverhältnis gestanden, sie seien vielmehr im Rahmen des vorgelegten Werkvertrages im Wesentlichen als Ziviltechniker für die Gesellschaft tätig gewesen.
- DI ***1*** und DI ***2*** als auch DI ***3*** hätten dementsprechend weder einen gesetzlichen noch einen vertraglichen Abfertigungs- und Urlaubsanspruch gehabt.
- ebenso hätte kein Anspruch auf Urlaubsgeld und Weihnachtsremuneration bestanden, auch nicht auf Weiterbezahlung des Bezuges im Falle der Abwesenheit aufgrund Erkrankung.
- freie Zeiteinteilung, Möglichkeit in eigenen Büros in den Räumen der GmbH oder an einem anderen Ort die ihnen übertragenen Arbeiten durchzuführen, jedoch wären sie – wie bei einem Werkvertrag üblich – verpflichtet gewesen, die ihnen übertragenen Arbeiten fristgerecht fertigzustellen.
- Darüber hinaus wäre es den Geschäftsführern freigestanden, die von ihnen zu erbringenden Leistungen in ihrer Verantwortlichkeit auch von entsprechend qualifizierten Personen durchführen zu lassen, dh sich dabei vertreten zu lassen. Da die Gesellschaft weitere Geschäftsführer bestellt habe und diese einzelzeichnungsberechtigt gewesen seien, hätten sich die Geschäftsführer im Falle ihrer Abwesenheit jederzeit auch in Bezug auf ihre Geschäftsführungsaufgaben vertreten lassen können.
- Besonders werde darauf hingewiesen, dass DI ***1*** und DI ***2*** im Rahmen ihres Werkvertrages folgende Leistungen zu erbringen gehabt hätten:
Projektentwicklung und Projektarbeiten, insbesondere
Konzepterstellung
Machbarkeitsstudien
Behördenabklärung
Erstellung und Durchführung von Einreichungen

Polierplanung

- DI ***3*** hätte im Rahmen seines Werkvertrages folgende Leistungen zu erbringen gehabt:
Projektentwicklung und Wettbewerbe, insbesondere

Konzepterstellung

Vorentwurf

Entwurf, Einreichplan

Präsentationsunterlagen

Modellbau

- DI ***1*** und DI ***2*** hätten somit im Wesentlichen Ziviltechnikerleistungen erbracht, zu einem kleineren Teil seien sie auch in der Geschäftsführung tätig gewesen.

- DI ***3*** habe ausschließlich architektonische Leistungen erbracht und sei in der Geschäftsführung überhaupt nicht tätig gewesen.

DI ***1*** und DI ***2*** hätten ihr Honorar gemäß Werkvertrag verrechnet. Aus ihren geführten Aufzeichnungen ergebe sich zwischen architektonischen Leistungen und Geschäftsführung ein Verhältnis von 90:10, wobei dieses aus der Analyse der Jahre 2000 und 2001 resultieren würde. Damit könne dieses Verhältnis auch für die restlichen Jahre des Prüfungszeitraumes herangezogen werden.

- Von der vom Finanzamt ermittelten Bemessungsgrundlage sei vorerst die bei DI ***2*** der Bemessungsgrundlage zugerechnete Zinsvergütung für Darlehen für das Jahr 1999 in Höhe von ATS 103.506,00 und für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 103.506,00 auszuscheiden. Den Zinsvergütungen liege ein eigenes Rechtsgeschäft zwischen DI ***2*** und der GmbH zugrunde und sei diesbezüglich von DI ***2*** und der GmbH ein Darlehen zur Verfügung gestellt worden, worüber ein gesonderter Darlehensvertrag errichtet worden sei (siehe Beilage). Vom Restbetrag würden 90% (= 17.577.892,00) auf architektonische und Ziviltechnikerleistungen und nur der Rest (= 1.953.099,00) auf Geschäftsführungstätigkeiten fallen. Es komme somit auch nur dieser Rest als Bemessungsgrundlage für den DB überhaupt in Frage.

- Die Werkvertragsentlohnung für DI ***3*** sei aus den oben gesagten Gründen zur Gänze aus der Bemessungsgrundlage für den DB herauszunehmen.

Dass DI ***1*** und DI ***2*** für die Gesellschaft weitaus überwiegend architektonische bzw. Ziviltechnikerleistungen erbracht hätten und DI ***3*** seine Honorare ausschließlich für seine architektonischen und Ziviltechnikerleistungen erhalten habe, ergebe sich daraus, dass jeder Geschäftsführer die Befugnis zu einem Ziviltechnikerberuf haben müsse und die Gesamttätigkeit als wirtschaftliche Einheit angesehen werden müsse (VwGH 2.10.1959, 1537/56). Die Zuordnung erfolge dabei nach dem Überwiegen: z.B würde die Rechtsvertretung durch einen an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Rechtsanwalt oder wirtschaftstreuheränderische Leistungen eines beteiligten Steuerberaters nicht Einkünfte aus

sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 EStG 1988 darstellen. Einheitliche Tätigkeiten seien nicht aufzuteilen.

Die beiden wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer würden überwiegend Architekten- bzw. Ziviltechnikerleistungen, DI ***3*** ausschließlich Architekten- bzw. Ziviltechnikerleistungen für die GmbH erbringen. Dies ergebe sich nicht nur aus den schriftlichen Werkverträgen, sondern insbesondere auch aus der sowohl vom VfGH geforderten nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung. Dies würden die laufenden Aufzeichnungen und Tätigkeitsberichte beweisen.

Würde das Finanzamt von einer einheitlichen Tätigkeit ausgehen, würden die gesamten Honorare der Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Ziviltechniker gemäß § 22 Z 1 lit b EStG 1988 darstellen.

Die auf Architekten- bzw. Ziviltechnikerleistungen von DI ***1*** und DI ***2*** entfallenden Honorare (ATS 19.738.003) bzw. auf DI ***3*** entfallenden Honorare (ATS 1.482.000,00) würden jedenfalls nie dem DB unterliegen, da diese keine Architekten- bzw. Ziviltechnikerleistungen darstellen würden.

Die auf die Geschäftsführertätigkeit von DI ***1*** und DI ***2*** entfallenden Honorare wären gegebenenfalls in die DB-Pflicht nur unter der Voraussetzung einzubeziehen, dass sie tatsächlich dem § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zuzuordnen seien, dh, dass ihre Beschäftigung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ (§ 47 Abs. 2) aufweisen würde.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass es unbestritten sei, dass der Anstellungsvertrag des Geschäftsführers nicht immer ein Dienstvertrag sein müsse, sondern ein freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftragsverhältnis sein könne (VwGH 7.9.90, 90/14/0188). Die Bezüge aus einem freien Dienstverhältnis würden für den gegenüber der Generalversammlung nicht weisungsgebundenen Geschäftsführer in jedem Fall Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 1 EStG 1988 darstellen. Die Zitierung des § 22 Z 2 EStG 1988 in § 41 Abs. 2 FLAG 1967 beziehe sich daher nicht auf Teilstrich 1, sondern ausschließlich auf den 2. Teilstrich dieser Bestimmung.

Unter Hinweis auf § 47 Abs. 2 1. Satz EStG 1988 und des vorliegenden Sachverhaltes werde festgestellt, dass DI ***1*** und DI ***2*** im vorliegenden Fall ihre Arbeitskraft nicht der Gesellschaft geschuldet hätten, so dass neben der Weisungsgebundenheit auch dieses von § 47 Abs. 2 geforderte Merkmal fehlen würde.

Der Verwaltungsgerichtshof habe der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG in ständiger Rechtsprechung zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses Voraussetzung seien, entnommen:

- Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Die bevollmächtigte steuerliche Vertretung komme im Hinblick auf die Rechtsprechung (VwGH 96/15/0121 vom 18.9.1996, VwGH 96/15/0094 vom 20.11.1996, VwGH 96/14/0028 vom 26.11.1996), wonach das Wort „sonst“ mit „abgesehen von der fehlenden Weisungsgebundenheit“ definiert werde und es daher auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommen würde, zu dem Ergebnis, dass eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers bei Fehlen der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers gegenüber der Generalversammlung nicht möglich sein könne, insbesondere, wenn der Geschäftsführer aufgrund seiner Beteiligung (zumindest 50%) in der Lage sei, Beschlüsse der Generalversammlung nicht nur (passiv) zu verhindern, sondern (aktiv) selbst treffen zu können.

Der an der (aufsichtsratslosen) Gesellschaft mehrheitlich (zumindest 50%) beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer könne weder sachlich noch persönlichen Weisungen irgendeines Organes unterliegen. Ein solcher Geschäftsführer sei daher ex definitione frei hinsichtlich der Einteilung seiner Arbeitszeit, des Antritts von Urlauben, der Heranziehung von anderen Mitarbeitern und Hilfskräften sowie der Vertretung durch Dritte bei der Wahrnehmung seiner Agenden. Er sei niemandem disziplinär verantwortlich und er sei auch nicht in einem fremden Organismus eingegliedert.

Im vorliegenden Fall seien DI ***1*** und DI ***2*** nicht nur nicht in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert gewesen, weil sie zu 50% beteiligt gewesen seien, sondern weil sie darüber hinaus sogar vertraglich das Recht gehabt hätten, sich ihre Tätigkeitszeit selbst einzuteilen und sich jederzeit vertreten lassen zu können.

Im Gegensatz zum Kennzeichen des Dienstverhältnisses der Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung könnten gerade die zumindest 50% beteiligten Geschäftsführer sich insbesondere im operativen Bereich der GmbH jederzeit vertreten lassen.

Für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bei den mehrheitlich beteiligten Geschäftsführern würden mehrere Gründe vorliegen:

- Habe der Gesellschaftergeschäftsführer in der Generalversammlung das aktive Weisungsrecht, so trage er – zumindest aus der Sicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Ertragssteuerrechtes – allein die Verantwortung und das Risiko für den Erfolg der Gesellschaft und damit auch für seine Entlohnung.
- der wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer habe keinen arbeitsrechtlichen Anspruch auf die tatsächliche Auszahlung des Geschäftsführer-Bezuges
- in vielen Fällen könne der Geschäftsführer zur persönlichen Haftung herangezogen werden (ua §§ 25 GmbHG, 80 ff BAO, 67 Abs. 10 ASVG, 1295 ABGB).

Die Geschäftsführer seien von den gesetzlichen Schutzbestimmungen des

Arbeitsverfassungsgesetzes ausgeschlossen.

- übernommene Bürgschaften für einen der Gesellschaft gewährten Bankkredit würden keine außergewöhnliche Belastungen darstellen.
- persönliche Haftung des mehrheitsbeteiligten Geschäftsführers für den Schaden, der daraus entsteht, dass er beim Vertragsabschluss mit einem Dritten vorvertragliche Schutz- und Sorgfaltspflichten verletzte habe
- Keinen Anspruch auf Insolvenz-Ausfallsgeld
- Haftung des GF für die Anlaufkosten eines etwaigen Konkurses bis zu einer Höhe von € 3.600,- aus seinem eigenen Vermögen

Der wesentlich beteiligte Geschäftsführer mit (aktivem) Weisungsrecht trage somit immer ein Unternehmerrisiko und sei mit der Stellung eines in einem Dienstverhältnis stehenden „normalen“ Arbeitnehmers in keinem Fall vergleichbar.

DI ***1*** und DI ***2*** hätten Unternehmerrisiko getragen, weil die Entlohnung für die Geschäftsführungstätigkeit einerseits nach Stundenaufwand und andererseits umsatz- bzw. ergebnisabhängig erfolgt sei, wodurch es diese beiden Geschäftsführer selbst in der Hand gehabt hätten, besonders fleißig zu sein und viel zu verdienen.

Unter Hinweis auf Heidinger in SWK 1997, S. 83, verweist die Bf hinsichtlich der zu 50% beteiligten Geschäftsführer zusammenfassend darauf, dass das Wort „sonst“ in der Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ in § 47 Abs. 2 EStG 1988 nur bedeuten könne, „abgesehen von der wesentlichen Beteiligung“ und nicht „abgesehen vom etwaigen Fehlen der Weisungsgebundenheit“.

Die Bf bemängelt auch die Entscheidung des VfGH vom 1.3.2001, G 109/00, dahingehend, als es unverständlich sei, wenn nun die Entscheidung nach dem Gesamtbild unter Hinzudenken des Merkmales der Weisungsgebundenheit zu treffen sei, warum bei dieser Beurteilung nach dem Gesamtbild jene Merkmale, die mit der Weisungsgebundenheit zusammenhängen und somit im Falle der Weisungsgebundenheit nicht gegeben seien, ihre Indizwirkung verlieren sollten. Diese Merkmale (insbesondere fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz usw., siehe VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054) seien zur Ermittlung des Gesamtbildes ebenso wieder hinzuzudenken bzw. zu berücksichtigen, wie die Weisungsgebundenheit und – wenn sie nicht gegeben sind - Indiz gegen das Vorliegen „sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses“.

Für das Vorliegen des Unterscheidungsmerkmals „Fehlen des Unternehmerrisikos“ bleibe ebenfalls möglicherweise kein Raum.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, wird erörtert, dass die freie Zeiteinteilung und das Recht, Aufträge abzulehnen oder sich dabei vertreten zu lassen, bei an sich weisungsgebundenen Dienstnehmern zum freien Dienstverhältnis führen würde. Bei der Gruppe der weisungsgebundenen Gesellschaftergeschäftsführer würden sie hingegen laut VwGH kein brauchbares Indiz darstellen.

Der VwGH würde sich bezüglich der Bedeutung des zivilrechtlich abgeschlossenen Vertrages gegenüber den tatsächlichen Verhältnissen widersprechen, indem er in seiner Entscheidung vom 24.2.1999, 97/13/0234, die Auffassung vertritt, dass die Frage, ob das Vorstandsmitglied einer AG seine Arbeitskraft iSd § 47 Abs. 2 EStG schulden würde, allein aufgrund des mit der AG geschlossenen Anstellungsvertrages zu beurteilen sei, bei wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführern stelle er hingegen auf die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung ab.

Im Hinblick darauf, dass geringe Teile der Honorare von DI ***1*** und DI ***2*** auf die Geschäftsführertätigkeit entfallen würden (und zwar für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.2001 insgesamt in Höhe von ATS 1.953.003,-, d.s. 10% der Gesamthonorare) werde die diesbezügliche DB-Pflicht anerkannt.

Bei den Honoraren von DI ***3*** handle es sich ausschließlich um jene für seine Architekten- bzw. Ziviltechnikerleistungen für die GmbH und da er nicht an der GmbH beteiligt sei und somit der Werkvertrag keine Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen würde, seien diese auch nicht als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 anzusehen und würden somit nicht dem DB unterliegen.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung verwies das Finanzamt hinsichtlich der wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer auf die Judikatur des VwGH aus dem Jahr 1996. Bezüglich des mit 1% an der Beschwerdeführerin beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers wäre zu prüfen gewesen, ob ein echtes Dienstverhältnis vorgelegen habe. Nach den im Prüfungsverfahren festgestellten tatsächlichen Verhältnissen würde der Geschäftsführer die Tätigkeit überwiegend im Betrieb ausüben, sei organisatorisch in den Betrieb eingegliedert und weisungsgebunden. Auch ein Unternehmerrisiko hätte, wie schon aus den ausbezahlten Honoraren erkennbar sei, nicht erkannt werden können.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird bemängelt, dass das 36-seitige Vorbringen in der Beschwerde vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung im Rahmen einer einzigen Seite verworfen worden sei. Es würde schon aus diesem Grund allein aus verfahrensrechtlicher Sicht ein schwerer Verfahrensmangel dem Verfahren anhaften. Wiederholt wird darauf hingewiesen, dass auf Grund der Tätigkeit als Architekt bzw. Ziviltechniker die Voraussetzungen für eine Subsumierung unter § 22 Z 2 EStG und somit eine DB-Pflicht nicht gegeben seien.

Zum Beschäftigungsverhältnis des DI ***3*** wird ausgeführt, dass es sich ausschließlich um ein solches als selbständiger Architekt und Ziviltechniker und in weiterer Konsequenz um einen echten Werkvertrag ohne Merkmale eines Dienstverhältnisses gehandelt habe. Es sei richtig, dass er über 1 % der Gesellschaftsanteile verfügt habe. Er habe diese Gesellschaftsanteile allerdings nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung inne gehabt, sondern treuhändig für DI ***2***. Dieser Treuhandvertrag sei im Jahr 2004 aufgekündigt worden und der 1 %ige Gesellschaftsanteil treuhändig an DI ***1*** übertragen worden.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte die Bf bezüglich des Beschäftigungsverhältnisses des DI ***3*** um Beantwortung folgender Fragen bzw. Übermittlung folgender Unterlagen:

*„-Werkvertrag mit Herrn DI ***3****

-Unterlagen, aus denen Aufträge für architektonische Aufgaben hervorgehen

*-Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass DI ***3*** "Werke" im Sinne einer selbständigen Tätigkeit hergestellt oder geliefert hat*

*-Hatte DI ***3*** auch andere Auftraggeber?*

*-An welchen anderen Orten hat DI ***3*** seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin ausgeübt?*

*-Vorlage der auf Seite 7 der Beschwerde genannten laufenden Aufzeichnungen und Tätigkeitsberichte betreffend die Tätigkeit des DI ***3****

*-Honorarnoten des DI ***3*** für seine Leistungen an die Beschwerdeführerin*

-Darstellung sowohl des einnahmen- als auch ausgabenseitigen Unternehmerrisikos.“

Weiters wurde die Bf darauf hingewiesen, dass aus den regelmäßigen Zahlungen in Höhe von ATS 50.000,- monatlich kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko abzuleiten sei. Derartige regelmäßige Zahlungen (offensichtlich ein fixer gleichbleibender Arbeitslohn) würden für eine nichtselbständige Tätigkeit sprechen.

In Beantwortung dieses Ersuchens brachte die Bf einen weiteren ergänzenden Beschwerdepunkt vor:

Das Finanzamt habe als Ergebnis der Außenprüfung unter der Sammelbezeichnung den „Haftungs- und Abgabenbescheid“ über die Festsetzung des DB über den Zeitraum 2001 erlassen. Wie jedoch aus dem Bericht ersichtlich sei, seien dabei nicht nur Nachzahlungen für das Jahr 2001 behandelt worden, sondern Nachzahlungen, die auch die restlichen geprüften Jahre 1996 bis 2000 enthalten würden.

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO hätten Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Zur Bemessungsgrundlage (Grundlage der Abgabenfestsetzung) würden Größen gehören, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden würden. Hierzu gehöre notwendigerweise auch der Zeitraum, für den die jeweilige Abgabe vorgeschrieben werde (siehe Ritz BAO-Kommentar, Tz 16 zu § 198 und die dort zitierte Judikatur des VwGH vom 18.6.1993, 90/17/0339 und vom 25.6.1996, 94/17/0379).

Nachdem der angefochtene Bescheid eindeutig über den Zeitraum 2001 erlassen worden sei, sei die Festsetzung der die Jahre 1996 bis 2000 betreffenden Abgaben im angefochtenen Bescheid in rechtswidriger Weise erfolgt, weil die festgesetzten Abgaben somit nicht mit dem dafür angeführten Zeitraum übereinstimmen würden. Die angefochtenen Bescheide seien daher auf das dem Zeitraum 2001 zuzuordnende Ergebnis entsprechend dem Bericht zu ändern.

Bescheide betreffend die weiteren geprüften Jahre 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000 seien vom Finanzamt nicht erlassen worden.

Diesbezüglich werde ausgeführt, dass eine nunmehrige nachfolgende Erlassung dieser Bescheide für diese Zeiträume in Folge der Verjährung gemäß §§ 207 und 209 BAO nicht mehr möglich sei und daher eine Festsetzung für diese bisher von der Finanzbehörde nicht erlassenen Bescheide für die Zeiträume 1996 bis einschließlich 2000 gesetzlich nicht mehr möglich sei.

Es werde daher beantragt, der Beschwerde vom 13.11.2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 1.10.2002 derart abzuändern, dass diese, wie aus dem Spruch des beschwerten Bescheides ersichtlich, lediglich für das Jahr 2001 festzusetzenden Abgaben (DB) auf die, wie aus dem Bericht über die Außenprüfung zu entnehmenden Bemessungsgrundlage für den Zeitraum 2001 zu ersetzen und abzuändern. Sämtliche ebenfalls im beschwerten Bescheid für das Jahr 2001 enthaltenen Bemessungsgrundlagen, in der Zeiträume der Jahre 1996 bis 2000 enthalten seien, seien aus der Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des DB für das Jahr 2001 auszuschneiden.

Hinsichtlich der weiteren angeforderten ergänzenden Ausführungen und Beibringung weiterer Unterlagen seien in Folge des lange zurückliegenden Zeitraumes sowohl der geprüften Jahre (1996 bis 2001) als auch der eingebrachten Rechtsmittel (2002 respektive 2004) seitens der Bf nicht möglich, zumal diesbezüglich auch bereits Aufbewahrungsfristen der BAO seit geraumer Zeit abgelaufen seien und die diesbezüglichen Unterlagen bereits offenbar entsprechend der Bestimmungen der BAO ordnungsgemäß vernichtet worden seien. Hinsichtlich der materiellen Ausführungen hätten sie inhaltlich gegenüber der Beschwerde nichts Weiteres hinzuzufügen.

Mit Ladung vom 12.11.2020 wurde die von der Bf beantragte mündliche Verhandlung vor dem Beschwerdesenat für 16.12.2020 anberaumt.

Mit Schreiben vom 12.11.2020 wurde das Finanzamt im Hinblick darauf, dass im angefochtenen Bescheid keine jährweise aufgegliederten Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ angeführt wurden, beauftragt, diese zu ermitteln und bekannt zu geben.

Nach Übermittlung der in den einzelnen Monaten der geprüften Jahre gebuchten Dienstgeberbeiträge wurden die jährweise ermittelten Bemessungsgrundlagen mit Schreiben vom 3.12.2020 an die Bf zur Stellungnahme mit Frist bis zur mündlichen Verhandlung am 16.12.2020 übermittelt.

Mit Schreiben vom 15.12.2020 brachte das Finanzamt zur gemeinsamen bescheidmäßigen Festsetzung bzw. Verbuchung des DB für den Zeitraum 1.1.1996 – 31.12.2001 folgende Stellungnahme ein:

„§ 201 BAO idF BGBl.Nr. 151/1980 lautet:

*Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterläßt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. **Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefaßt erfolgen.***

Mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, ausgegeben am 25. Juni 2002, wurde § 201 BAO neu gefasst wie folgt:

(1) 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.

(2) Die Festsetzung kann 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 selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen, 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

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

Das Inkrafttreten des neu gefassten § 201 BAO ist in § 323 Abs 11 BAO geregelt wie folgt:

(11) § 201 und § 214 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 97/2002 sind erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entsteht. [...]

Nach dem letzten Satz des § 201 BAO idF BGBl.Nr. 151/1980 kann somit die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefasst werden. Wenn 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 Bemessungszeitraum (zB Kalendermonat) je ein Bescheid ergehen (vgl. Stoll, BAO, § 201, S 2125 f). Diesbezüglich war die gemeinsame Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 1996 bis 2001 nach der damaligen Rechtslage rechtlich zulässig.

Darüber hinaus war auch die gemeinsame Verbuchung nach der damaligen Rechtslage rechtlich zulässig:

§ 214 Abs. 2 idF BGBl. Nr. 557/1985 lautet:

In den Fällen einer gemäß § 201 letzter Satz zusammengefaßten Festsetzung von Abgaben gilt Abs. 1 mit der Maßgabe, daß als Fälligkeitstag der gesamten Abgabennachforderung der Fälligkeitstag der jüngsten zusammengefaßt festgesetzten Abgabenschuldigkeit anzusehen ist.

Zum Inkrafttreten des neu gefassten § 214 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 siehe oben. Der damalige § 214 Abs. 2 BAO führt den auf Vereinfachung gerichteten Gedanken verrechnungstechnisch weiter und bestimmt, dass in den Fällen des § 201 letzter Satz BAO, also in den Fällen, in denen ein Bescheid Abgaben einer bestimmten Abgabenart für mehrere Abgabefälle oder mehrere Zeiträume festsetzt, verrechnungstechnisch nicht die Zuordnung zu den einzelnen in den Vergangenheit gelegenen Fälligkeitszeitpunkten vorgenommen werden muss, sondern bei der kontokorrentmäßigen Gebarung als Fälligkeitstag aller Abgaben der anzusehen ist, der für die jüngste der zusammengefasst festgesetzten Abgabenschuld gilt (vgl. Sto/i, BAO, § 201, S 2126). Die Aufteilung des Nachforderungsbetrages zwecks Zuordnung zu den einzelnen in der Vergangenheit gelegenen Fälligkeitszeiträumen wäre nach damaliger Ansicht mit unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand verbunden. § 214 Abs. 2 fingiert daher verrechnungstechnisch den Fälligkeitstag der jüngsten Abgabenschuld als Fälligkeitstag aller anderen mit dieser zusammengefasst festgesetzten (älteren) Abgabenschuldigkeiten (vgl. Stoll, BAO, § 214, S 2300).

Zu den Einkünften iSd § 22 Z 2 Satz 2 zweiter Teilstrich EStG

Zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gehören gemäß § 22 Z 2 Satz 2 zweiter Teilstrich EStG die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Unter einer „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung“ versteht das Gesetz eine Beschäftigung, die alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, nicht aber das Merkmal der Weisungsgebundenheit (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG zu § 22 EStG Rz 135). Für die Frage, ob „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorliegen, ist der Umstand der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft auszublenden und eine auf Grund der Beteiligungsverhältnisse fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken (Hofstätter/Reichel Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, zu § 22 EStG Rz 59.1). Es kommt grundsätzlich nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft an (vgl.

VwGH 28.11.2002, 98/13/0041) bzw. ist auf die Art der Tätigkeit nicht abzustellen. Unter diese Bestimmung fällt sohin nicht nur die Tätigkeit als unternehmensrechtlicher Geschäftsführer, sondern jede Art der dienstnehmerähnlichen Beschäftigung des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten (zB VwGH 30.04.2003, 2001/13/0320; VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219).

Mit Entscheidung eines **verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018**, hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass für die Beurteilung, ob die im § 22 Z 2 zweiter Teilstrich geforderten „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)“ im Einzelfall vorliegen oder nicht, grundsätzlich nur auf die sich aus der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 ergebenden Merkmale (Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers) abzustellen ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Entscheidende Bedeutung kommt dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens und der Gesellschaft eingegliedert ist. Dies wird insbesondere durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

Die Eingliederung in den Organismus des Betriebs der Gesellschaft hat der VwGH in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffs mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 mwN; siehe dazu auch VwGH 26.07.2007, 2007/15/0095). Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Die Eingliederung ist ebenfalls gegeben, wenn die Tätigkeit des Gesellschafters in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich auf Dauer angelegt ist und damit die zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen betrifft (vgl. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0208).

Durch die kontinuierliche Wahrnehmung der Geschäftsführertätigkeit über mehrere Jahre ist für wesentlich beteiligte Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus bereits zweifelsfrei gegeben (vgl. VwGH 23.01.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.05.2018, Ra 2017/15/0108).

Keine Bedeutung hat der Verwaltungsgerichtshof auch der zivilrechtlichen Form, in der die Leistungsbeziehung zwischen dem wesentlich Beteiligten und der Gesellschaft gekleidet ist, beigemessen (vgl. VwGH 25.09.2001, 2001/14/0117). Die den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern zugekommenen Gehälter und sonstige Vergütungen, wie zB übernommene Sozialversicherungsbeiträge oder Sachbezüge für die Privatnutzung von Firmenfahrzeugen, unterliegen somit gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 dem Dienstgeberbeitrag. Die bisherige Rechtsansicht wird somit vollinhaltlich aufrechterhalten. Es wird weiterhin die Abweisung der Beschwerde beantragt.“

Nach vorheriger telefonischer Vorankündigung zog die Bf mit Schreiben vom 16.12.2020 ihren Antrag, dass die Erledigung der Beschwerden in einer mündlichen Verhandlung durch Senatsentscheidung erfolgen soll, zurück und ersuchte ergänzend telefonisch um die Abhaltung eines Erörterungstermins.

Mit Schreiben vom 13.1.2021 erging die Ladung zum Erörterungstermin am 27.1.2021, an dem ein Vertreter des Finanzamtes und der steuerliche Vertreter der Bf teilgenommen haben.

Mit Schreiben vom 26.1.2021 führte die Bf in Ergänzung ihrer Beschwerde und in Vorbereitung des Erörterungstermins am 27.1.2021 Folgendes aus:

„1. Sachverhalt

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 1. Oktober 2002 wurde von Seiten der belangten Behörde, des Finanzamtes Graz-Stadt über den Prüfungszeitraum 01/01/1996-31/12/2002 die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags zum Familienlastenausgleichsfonds in Höhe von EUR 70.688,07 in einer Summe vorgeschrieben und festgesetzt.

Auch aus dem Bericht gemäß § 151 BAO bzw. 86 EStG vom 12.04.2002, ebenfalls ausgestellt von der belangten Behörde, dem Finanzamt Graz-Stadt, wurde unter Punkt B. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, Berechnung der Nachforderung unter 2.

Nachforderung aufgrund von Fehlberechnungen, die Neuberechnung an Dienstgeberbeiträgen zum Familienlastenausgleichsfonds in Höhe von EUR 69.395,29 in einer Summe festgesetzt.

Aufgrund des diesbezüglichen Sachverhaltes ist aus unserer Sicht eindeutig ersichtlich, dass die aufgrund der seinerzeit durchgeführten Lohnabgabenprüfung des Finanzamtes Graz-Stadt, es dabei zu Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen zum Familienlastenausgleichsfonds kommt, die gemäß dem oben angeführten Haftungs- und Abgabenbescheid vom 01.10.2002 festgesetzt wurden.

Unser Erachtens ist dieser Sachverhalt und die daraus entstehenden abgabenrechtlichen und formalrechtlichen Folgen, insbesondere die Ausführungen und Ausstellungen von Bescheiden unter § 201 und hier insbesondere Absatz 4 BAO zu subsummieren sind.

Demgemäß ist im zitierten Paragraphen festgehalten, dass „innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

Dazu führt Ritz im BAO-Kommentar, 4. überarbeitete Auflage aus 2011 in RZ 44 zu § 201 BAO nachfolgendes aus:

„Die Zusammenfassung darf lediglich Abgaben derselben Abgabenart umfassen, daher keine zusammenfassende Festsetzung zB von Dienstgeberbeiträgen und Zuschläge).“

Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart darf nach dem neuen § 201 Abs. 4 BAO nur mehr für ein Kalenderjahr (bzw. Wirtschaftsjahr) erfolgen.“

Aus dieser Kommentierung von Ritz zu § 201 insbesondere zu Abs. 4 BAO und den diesbezüglich ergangenen Verwaltungsgerichtshof- und BFG-Entscheidungen beinhalten allesamt die gleichen Erkenntnisse, nämlich, dass Dienstgeberbeiträge gemäß §201 Abs. 4 BAO auch in zusammengefassten Bescheiden lediglich ein Kalenderjahr beinhalten dürfen.

Siehe dazu BFG, 06.08.2019, RV/7100517/2011 sowie BFG vom 27.04.2018, RV/6100056/2011.

In dieser Entscheidung des BFG wird ausgeführt, dass „innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) nach § 201 Abs. 4 BAO in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Weiteres sei auf die BFG-Entscheidung vom 28.03.2017, RV/7101903/2010 verwiesen, indem das BFG auf das VwGH-Erkenntnis vom 17.05.2006, 2004/14/0102, hinweist, in

dem der Verwaltungsgerichtshof unter anderem über einen Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01.10.1988 bis 30.09.1995 abzusprechen hatte, in welchem die Kapitalertragsteuer in einer Summe ausgewiesen war, sprach der Gerichtshof aus, dass sich dieser Bescheid wegen der Festsetzung eines einheitlichen Betrages für den genannten betroffenen Zeitraum als unheilbar erweist und sich daraus die gänzliche Aufhebung des angefochtenen Bescheides ergäbe.

In solch einem Haftungsbescheid hinsichtlich eines Jahres kann daher gegebenenfalls die Geltendmachung der Haftung für mehrere Ausschüttungsvorgänge eines Jahres zusammengefasst werden. Es ist jedoch nicht zulässig, die Haftung für ein in mehreren Jahren entstandenen Abgabenansprüche in einem einzigen Bescheid geltend zu machen. Im gegenständlichen Fall hätte somit die Haftung für nicht abgeführte Kapitalertragsteuer lediglich in Haftungsbescheiden für jedes einzelne Kalenderjahr zusammengefasst werden dürfen.

Da aber der angefochtene Bescheid lediglich einen einzigen Betrag an Kapitalertragsteuer für einen vier Jahre umfassenden Zeitraum nennt, handelt es sich um eine einheitliche Haftungsinanspruchnahme für mehrere Abgaben, deren Anspruch in vier Jahren ist. Im Hinblick auf die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und auf die Bestimmungen des § 201 Abs. 4 BAO ist eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben und daraus resultierend auch die Haftungsinanspruchnahme nur innerhalb desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) möglich. Der angefochtene Bescheid hätte nicht in dieser Form ergehen dürfen, weshalb er gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben war".

All die oben zitierten Entscheidungen und Erkenntnisse des BFG und des Verwaltungsgerichtshofes kommen zu demselben Entschluss, dass Abgabensatzungen gemäß §201 Abs. 4 BAO nur für ein Kalenderjahr ergehen dürfen.

Im vorliegenden Fall der Beschwerdeführerin wurde, wie aus dem zitierten Haftungs- und Abgabenbescheid vom 1. Oktober 2002 jedoch die Zeiträume vom 01.01.1996 bis 31.12.2001 in einem einzigen Bescheid und einem einzigen Betrag die diesbezügliche Nachforderung an Dienstgeberbeiträgen zum Familienlastenausgleichsfonds festgesetzt.

Diese gesetzwidrige Handhabung und Ausführung des bekämpften Bescheides mag auch nicht dadurch geheilt werden, dass von Seiten des Bundesfinanzgerichts mit Schreiben vom 3. Dezember 2020 an die Beschwerdeführerin die im angefochtenen und bekämpften Haftungs- und Abgabenbescheid vom 01.10.2002 nicht aufgeschlüsselten einzelnen Bemessungsgrundlagen nunmehr in diesem Schreiben des BFG Außenstelle Graz, im Detail dargestellt wurden.

Diese Darstellung mag unseres Erachtens die fehlenden Bescheide, verteilt auf die einzelnen Kalenderjahre nicht heilen und somit die Unrichtigkeit des bekämpften Bescheides nicht im Nachhinein korrigieren.

Unseres Erachtens ist somit der bekämpfte Bescheid aus zitierten Gesetzesgrundlagen, gestützt auf entsprechende BFG-Entscheidungen und Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnisse eindeutig rechtswidrig und beantragen wir daher die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Haftungs- und Abgabenbescheides vom 01.10.2002 gemäß § 279 Abs. 1 BAO.“

Zu diesem Vorbringen des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters der Bf legte der Vertreter des Finanzamtes im Zuge des Erörterungstermins vom 27.01.2021 eine Gegendarstellung mit folgendem Inhalt vor:

„Die von der steuerlichen Vertretung im Schreiben vorn 26.01.2021 zitierten BFG-Entscheidungen vom 06.08.2019, RV/7100517/2011, sowie 28.03.2017, RV/7101903/2010, bzw. die VwGH-Entscheidung vom 17.05.2006, 2004/14/0102, beziehen sich je auf eine Haftungsinanspruchnahme iZm der Kapitalertragsteuer. Diese werden allerdings gemäß § 202 BAO mit einem Haftungsbescheid iSd § 224 Abs. 1 BAO geltend gemacht, und nicht wie gegenständlich der Dienstgeberbeitrag bzw. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, welche gemäß § 201 BAO erstmalig bescheidmäßig festgesetzt werden. Es handelt sich bei den Festsetzungen des Dienstgeberbeitrages bzw. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht um Haftungs- sondern um Abgabenbescheide (zB VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035). Die Verwendung des Formblattes L20 ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls zulässig (zB VwGH 24. 5. 2012, 2009/15/0182;) ggf. ist die Begründung zur Auslegung heranzuziehen, ob es sich um einen Haftungs- oder Abgabenbescheid handelt.

Die BFG-Entscheidung vom 27.04.2018, RV/6100056/2011, betrifft den DB und DZ 2009 und ist somit ebenfalls nicht zum gegenständlichen Fall einschlägig. Dies da für den gegenständlichen Zeitraum nach die Bestimmung des § 201 BAO idF BGBl.Nr. 151/1980 anzuwenden ist (siehe diesbezüglich die Stellungnahme des Finanzamts vom 15.12.2020). Die von der steuerlichen Vertretung zitierte „neue“ Fassung des § 201 BAO wurde erst mit Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, eingeführt, mit einem Inkrafttreten für Abgaben, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

Selbst die Gesetzesmaterien des oa. Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes führen zum neu gefassten § 201 Abs. 4 BAO aus:

*„Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben derselben Abgabenart in einem Abgabenbescheid wird (im § 201 Abs. 4 BAO) auf Abgaben **eingeschränkt**, [Anm. Hervorhebung durch Autor] für die der Abgabenanspruch im selben Kalenderjahr*

entstanden ist. Dies soll ua die automationsunterstützte Festsetzung von Säumniszuschlägen (zB bei Dienstgeberbeiträgen) erleichtern."

Im Gegensatz zum nunmehrigen § 201 Abs. 4 BAO, der auf Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) beschränkt ist, hat § 201 BAO idF vor dem AbgRmRefG nicht geregelt, für welche Zeiträume eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben derselben Abgabenart erfolgen darf (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 201 (Stand 15.4.2018, rdb.at) Anm 30).

Daraus ist zu schließen, dass nach der für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum einschlägigen Bestimmung des § 201 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 die zusammengefasste Festsetzung von mehreren Abgaben derselben Abgabenart auch für mehrere Jahre zulässig war."

In der **Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs am 27.1.2021** gibt der bevollmächtigte steuerliche Vertreter an, dass es hinsichtlich der in der Beschwerde vorgebrachten Zinsvergütungen für Darlehen der Gesellschaftergeschäftsführer an die Bf keinerlei Unterlagen geben würde.

Zur DB-Pflicht für die Bezüge des nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers verweist der bevollmächtigte steuerliche Vertreter auf den Vorhalt des BFG vom 30.9.2016 und seine Vorhaltsbeantwortung vom 14.6.2017. Es wird wiederholt erörtert, dass folgende Unterlagen nachzureichen bzw. folgende Fragen zu beantworten wären:

- Werkvertrag mit Herrn DI ***3*** (siehe Beschwerde Seite 4)
- Unterlagen, aus denen Aufträge für architektonische Aufgaben hervorgehen
- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass Herr DI ***3*** "Werke" im Sinne einer selbständigen Tätigkeit hergestellt oder geliefert hat
- Hatte Herr DI ***3*** auch andere Auftraggeber?
- An welchen anderen Orten hat Herr DI ***3*** seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin ausgeübt?
- Vorlage der auf Seite 7 der Beschwerde genannten laufenden Aufzeichnungen und Tätigkeitsberichte betreffend die Tätigkeit des Herrn DI ***3***
- Honorarnoten des Herrn DI ***3*** für seine Leistungen an die Beschwerdeführerin
- Darstellung sowohl des einnahmen- als auch ausgabenseitigen Unternehmerrisikos. Wie bereits das Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, ist aus den regelmäßigen Zahlungen in Höhe von ATS 50.000,- monatlich kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko abzuleiten. Derartige regelmäßige Zahlungen (offensichtlich ein fixer gleichbleibender Arbeitslohn) sprechen für eine nichtselbständige Tätigkeit.

Ergänzend wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.5.2020, Ra 2018/13/0061, verwiesen, in dem es um die Tätigkeitsvergütungen an nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter geht, siehe taxlex Steuerradar 2020/124:

„Für die Dienstnehmereigenschaft von Minderheitsgesellschaftern (bis 25 %) normiert § 25 Abs. 1 Z 1 lit b, dass eine gesellschaftsvertragliche Weisungsfreiheit der Dienstnehmereigenschaft nicht entgegensteht, wenn sie sonst alle Merkmale eines Dienstvertrages erfüllen (insb. Eingliederung in betrieblichen Organismus). Daher ist zu unterscheiden:

- Ist der für die Gesellschaft tätige Minderheitsgesellschafter auch Geschäftsführer so genügt für seine Weisungsfreiheit eine passive Sperrminorität im Gesellschaftsvertrag.*
- Ist er nicht Geschäftsführer, so benötigt er ein aktives Mehrstimmenrecht im Gesellschaftsvertrag, damit er seine sonst gegebene Weisungsbindung an den Geschäftsführer neutralisieren kann.*
- Fehlen solche Klauseln im Gesellschaftsvertrag (andere Verträge sind unbeachtlich), ist die Dienstnehmereigenschaft eines Minderheitsgesellschafters bloß nach den allgemeinen Kriterien unabhängig von seiner Gesellschafterstellung zu beurteilen.“*

Zur Frage, ob es diesbezügliche Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag geben würde, kann der steuerliche Vertreter keine Auskunft geben. Die zweckdienlichen Unterlagen sind seines Wissens nicht mehr vorhanden.

Zum weiteren Streitpunkt der zusammengefassten Festsetzung des Dienstgeberbeitrages im angefochtenen Bescheid über den Prüfungszeitraum 01/01/1996-31/12/2001 wird dem steuerlichen Vertreter die Stellungnahme des Finanzamtes vom 15.12.2020 und eine weitere Stellungnahme des Finanzamtes zu diesem Streitpunkt vom heutigen Tag, dem 27.01.2021, überreicht.

Der steuerliche Vertreter stellt den Antrag, innerhalb einer Frist bis zum 12.2.2021 schriftlich hierzu Stellung nehmen zu können. Dem wird stattgegeben.

Zu den mit Schreiben vom 3.12.2020 an die Bf übermittelten, auf die einzelnen Jahre aufgeteilten, Bemessungsgrundlagen für den DB bringt der steuerliche Vertreter keine Einwendungen vor.

Bezüglich des Vorbringens der langen Verfahrensdauer und den damit verbundenen Aufbewahrungsfristen verweist der steuerliche Vertreter auf sein Antwortscheiben vom 14.6.2017 bezüglich des Vorhalts des BFG vom 30.9.2016.

Mit Schreiben vom 6.4.2021 nimmt der bevollmächtigte steuerliche Vertretung nach Fristverlängerungen zu den Ausführungen des Finanzamtes vom 15.12.2020 und vom 27.1.2021 Stellung. Darin wird ausgeführt, dass es richtig sei, dass, wie in den Ausführungen des Finanzamtes festgehalten, der § 201 BAO in der geltenden Gesetzesfassung gemäß den Bestimmungen des § 323 Abs. 11 BAO mit Wirkung zum 1.1.2002, somit für alle Abgabenfestsetzungen, die nach dem 31.12.2001 entstehen, in Kraft getreten ist. Nicht anschließen könnten sie sich jedoch den Ausführungen des Finanzamtes zu den Erläuterungen des § 201 BAO alter Fassung. Hier seien die rezierten Kommentarmeinungen, insbesondere

von Stoll, nur rudimentär und nur in den Auszügen und Ausschnitten, die der Finanzbehörden als zuträglich erschienen waren, zitiert worden. Stoll führe im BAO Kommentar Band II zu § 201 BAO alter Fassung aus, dass der § 201 die Voraussetzungen umschreibe, die für die Erlassung eines Abgabenbescheides notwendig seien. Das Wesen des Abgabenbescheides ergebe sich aus § 198 BAO. Damit seien in § 198 für Abgabenbescheide normierten Erfordernisse auch für die Festsetzung der Abgaben im Verfahren nach § 201 BAO alter Fassung zu erfüllen. Unter Zugrundelegung weiterer Zitate von Stoll (Näheres siehe unter dem Punkt „Rechtliche Beurteilung“) kommt der steuerliche Vertreter der Bf zu der Rechtsansicht, dass gesamt gesehen die über mehrere Jahre zusammengefasste Festsetzung des Dienstgeberbeitrages bereits nach der Bestimmung des § 201 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 (alte Fassung) rechtswidrig wäre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Als Ergebnis einer Lohnabgabenprüfung erließ das Finanzamt den angefochtenen „Haftungs- und Abgabenbescheid“ über den Prüfungszeitraum 01/01/1996-31/12/2001, datiert mit 1.10.2002. Mit diesem Bescheid wurde der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) in Höhe von € 70.688,07 in einer Summe nachgefordert und der nicht angefochtene Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 1.292,78 gutgeschrieben. Lohnsteuer wurde nicht nachgefordert. Das Finanzamt führte im angefochtenen Bescheid keine Bemessungsgrundlage für den DB an.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurden die an die Geschäftsführer vergüteten Beträge aufgelistet, addiert und der DB in einer Summe über alle Jahre errechnet.

Die Bf war in den geprüften Jahren als GmbH mit dem Geschäftszweig „Architektur“ im Firmenbuch eingetragen. Die Gesellschaft wurde laut Umwandlungsvertrag vom 26.9.2019 gemäß § 5 UmwG in eine Personengesellschaft umgewandelt. Die in das Firmenbuch eingetragene OG ist gemäß § 2 UmwG Gesamtrechtsnachfolgerin der beschwerdeführenden GmbH. Die Löschung der GmbH wurde am 9.10.2019 im Firmenbuch eingetragen. Das Erkenntnis wird daher an die bkp Architektur ZT GmbH Nfg OG als Gesamtrechtsnachfolgerin der bkp Architektur ZT GmbH bzw. an den mit Zustellvollmacht ausgestatteten bevollmächtigten steuerlichen Vertreter zugestellt.

Die beschwerdeführende GesmbH hatte drei Geschäftsführer, von denen 2 wesentlich im Sinne des § 22 Z 2, 2. Teilstich, EStG 1988 und der Dritte mit einem Prozent am Gesellschaftsvermögen beteiligt waren. Laut Firmenbuch waren DI ***1*** und DI ***2*** über den gesamten Prüfungszeitraum Geschäftsführer der Bf und zuerst mit jeweils 50%, ab

der Übernahme eines Gesellschaftsanteils von 1 % durch DI ***3***, der ebenfalls zum Geschäftsführer bestellt wurde, ab 1.7.1999 mit jeweils 49,5% an der Bf beteiligt.

Die beiden bis 1.7.1999 mit jeweils 50% und danach mit 49,5% an der Bf beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer (DI ***1*** und DI ***2***) waren im gesamten Prüfungszeitraum wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstich EStG 1988 an der Bf beteiligt und als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen.

Der ab 11.8.1999 als Geschäftsführer der Bf im Firmenbuch eingetragene DI ***3*** war ab diesem Zeitpunkt an der Bf mit 1% beteiligt. Seine Tätigkeit umfasste Projektentwicklung und Wettbewerbe, insbesondere Konzepterstellung, Vorentwurf, Entwurf, Einreichplanung, Präsentationsunterlagen, Modellbau. Seine Tätigkeit wurde von der Bf monatlich mit einem Betrag von 50.000,- ATS entlohnt.

Von den an die Geschäftsführer vergüteten Entgelten wurde im strittigen Zeitraum kein Dienstgeberbeitrag abgeführt.

Laut Beschwerde richtet sich das Beschwerdebegehren ausschließlich gegen die Einbeziehung der Bezüge der beiden wesentlich an der Bf beteiligten Geschäftsführer und die Bezüge des nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage für den DB. Im weiteren Verlauf des Beschwerdeverfahrens wurde die Ansicht vertreten, dass der angefochtene Bescheid wegen der über mehrere Jahre zusammengefassten Festsetzung des DB in rechtswidriger Weise ergangen sei und dessen Aufhebung gefordert.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf Firmenbuchdaten, den Angaben der Bf sowie den Feststellungen des Finanzamtes laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und in der Beschwerdeentscheidung.

Die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschaftergeschäftsführer und ihrer auf Dauer für die Bf ausgerichteten Tätigkeiten sind aus dem Firmenbuch abrufbar und somit unstrittig.

Aus dem Konto „Geschäftsführergehälter“ ist ersichtlich, dass DI ***3*** im Prüfungszeitraum für seine Tätigkeit ein monatliches Entgelt in Höhe von ATS 50.000,- erhalten hat. Die beiden wesentlich beteiligten Geschäftsführer erhielten Entgelte in annähernd monatlichen Abständen, jedoch in unterschiedlicher Höhe (z.B. ATS 70.000, ATS 100.000, ATS 50.000). Zusätzlich wurden die an die Geschäftsführer vergüteten Kammerbeiträge und ein Sachbezug für die private PKW-Benützung sowie die für DI ***2*** in den Jahren 1999 und 2000 ausbezahlte Zinsvergütung in Höhe von je ATS 103. 506,00 in die Bemessungsgrundlage für den DB miteinbezogen. Die Höhe der Geschäftsführer-Entgelte, der Kammerbeiträge, der

Sachbezüge PKW und der Zinsvergütungen ergibt sich auch aus den Einkommensteuererklärungen der Geschäftsführer und ist nicht strittig.

Zu den vorgebrachten Zinsvergütungen an DI ***2*** ist anzumerken, dass zu deren Nachweis keine Unterlagen vorgelegt wurden.

Bezüglich der Tätigkeit des mit einem Prozent an der Bf beteiligten und ebenfalls als Geschäftsführer tätigen DI ***3*** konnten keine Unterlagen vorgelegt werden, die die Ansicht der Bf hinsichtlich eines nicht DB-pflichtigen Beschäftigungsverhältnisses belegen würden, obwohl dies teilweise in der Beschwerde (siehe Seite 4 der Beschwerde) angeboten wurde. Mit Vorhalt des BFG vom 30.9.2016 wurden folgende Unterlagen abverlangt, die jedoch nicht vorgelegt wurden:

- Werkvertrag mit DI ***3***
- Unterlagen, aus denen Aufträge für architektonische Aufgaben hervorgehen,
- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass Herr DI ***3*** "Werke" im Sinne einer selbständigen Tätigkeit hergestellt oder geliefert hat,
- Unterlagen, aus denen andere Auftraggeber, als die Bf, hervorgehen,
- es konnten keine anderen Orte genannt werden, an denen DI ***3*** seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin ausgeübt hat,
- Vorlage der auf Seite 7 der Beschwerde angebotenen laufenden Aufzeichnungen und Tätigkeitsberichte betreffend die Tätigkeit des Herrn DI ***3***
- Vorlage von Honorarnoten des Herrn DI ***3*** für seine Leistungen an die Beschwerdeführerin,
- keine Darstellung sowohl des einnahmen- als auch ausgabenseitigen Unternehmerrisikos.

Im Zuge des Erörterungstermins am 27.1.2021 stellte der steuerliche Vertreter noch einmal klar, dass es diesbezüglich keinerlei Unterlagen geben würde.

Demgegenüber steht jedoch fest, dass regelmäßige Zahlungen in Höhe von ATS 50.000,- monatlich von der Bf an DI ***3*** vergütet wurden, woraus sich ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht ableiten lässt. Derartige regelmäßige Zahlungen (offensichtlich ein fixer gleichbleibender Arbeitslohn) sprechen für eine nichtselbständige Tätigkeit.

3. Rechtliche Beurteilung

Zusammengefasste Festsetzung:

§ 201 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 lautet:

„Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterläßt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die

Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefaßt erfolgen.“

§ 201 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002, erstmals gemäß § 323 Abs. 11 BAO anzuwenden auf Abgaben, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist, lautet:

„(1) 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.

(2) Die Festsetzung kann 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 selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

§ 198 BAO (Festsetzung der Abgaben) lautet:

„(1) Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

(2) Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.“

§ 93 BAO lautet:

„(1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und

in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er geht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;

b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, daß das Rechtsmittel begründet werden muß und daß ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

(4) Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

(5) Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.

(6) Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde.“

Der in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.6.2017 von der Bf im Wege ihres bevollmächtigten steuerlichen Vertreters (erstmals) vertretenen Ansicht, dass der angefochtene Bescheid das Jahr 2001 betreffen würde und die übrigen geprüften Jahre nicht mit diesem Bescheid hätten festgesetzt werden dürfen, entspricht nicht den Angaben im angefochtenen Bescheid, wonach dieser im Jahr 2002 erlassen wurde und eindeutig über den Zeitraum 01/01/1996-31/12/2001 und nicht nur über das Jahr 2001 abgesprochen hat. Der im angefochtenen Bescheid angeführte Zeitraum stimmt mit dem sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ergebenden Prüfungszeitraum überein.

Mit Schreiben vom 26.1.2021 verweist der steuerliche Vertreter in Ergänzung zur Beschwerde auf § 201 Abs. 4 BAO, wonach innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben **desselben Kalenderjahres** in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen könne, im vorliegenden Fall jedoch die Zeiträume 1.1.1996 bis 31.12.2001 in einem einzigen Bescheid und einem einzigen Betrag die diesbezügliche Nachforderung an DB festgesetzt worden sei. Es wird die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides gefordert.

Zur zusammengefassten Festsetzung mehrerer Jahre in einem Bescheid ist grundsätzlich Folgendes auszuführen:

Gemäß § 201 Abs. 4 BAO idF BGBl. Nr. 97/2002 kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gemäß § 323 Abs. 11 BAO ist § 201 idF BGBl. I Nr. 97/2002 erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entsteht. Daraus folgt, dass davor § 201

BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 anzuwenden ist, in dessen letzten Satz die Festsetzung mehrerer Abgaben auf dasselbe Kalenderjahr noch nicht eingeschränkt war.

Für den gegenständlichen Zeitraum ist daher die Bestimmung des § 201 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 anzuwenden. Die von der steuerlichen Vertretung zitierte „neue“ Fassung des § 201 BAO wurde erst mit Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, eingeführt, mit einem Inkrafttreten für Abgaben, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

Nachdem der angefochtene Haftungs- und Abgabenbescheid, bei dem es sich mangels Nachforderung von Lohnsteuer um einen Abgabenbescheid handelt, eindeutig über den Prüfungszeitraum 01/01/1996-31/12/2001 ausgestellt und nicht wie im ergänzenden Schreiben vom 14.6.2017 behauptet, über den Zeitraum 2001 erlassen wurde, erging der angefochtene Bescheid unter Berücksichtigung der in § 323 Abs. 11 BAO genannten Voraussetzung, nämlich dass die Abgabenansprüche nicht nach dem 31.12.2002 entstanden sind, in rechtskonformer Weise. Den im ergänzenden Schreiben vom 14.6.2017 begehrten Abänderungen des angefochtenen zusammengefassten Bescheides dahingehend, dass lediglich der DB für das Jahr 2001 festgesetzt wird, konnte daher nicht entsprochen werden.

Das Finanzamt entgegnete dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 26.01.2021, dass die zitierten Entscheidungen des BFG vom 06.08.2019, RV/7100517/2011, sowie 28.03.2017, RV/7101903/2010, bzw. die Entscheidung des VwGH vom 17.05.2006, 2004/14/0102, sich je auf eine Haftungsinanspruchnahme iZm der Kapitalertragsteuer beziehen. Diese werden allerdings gemäß § 202 BAO mit einem Haftungsbescheid iSd § 224 Abs. 1 BAO geltend gemacht, und nicht wie gegenständlich der Dienstgeberbeitrag bzw. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, welche gemäß § 201 BAO erstmalig bescheidmäßig festgesetzt werden. Es handelt sich bei den Festsetzungen des Dienstgeberbeitrages bzw. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht um Haftungs- sondern um Abgabenbescheide (zB VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035). Die Verwendung des Formblattes L20 ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls zulässig (zB VwGH 24. 5. 2012, 2009/15/0182;) ggf. ist die Begründung zur Auslegung heranzuziehen, ob es sich um einen Haftungs- oder Abgabenbescheid handelt. Weiters führte das Finanzamt aus, dass die BFG-Entscheidung vom 27.04.2018, RV/6100056/2011, den DB und DZ 2009 betrifft und somit ebenfalls nicht einschlägig zum gegenständlichen Fall ist. Das Bundesfinanzgericht schließt sich diesen Ausführungen des Finanzamtes an.

Die mit weiterem Schreiben vom 6.4.2021 vertretene Rechtsansicht betreffend die Rechtswidrigkeit der Festsetzung des DB über mehrere Jahre in einem Betrag bereits nach der alten Fassung des § 201 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980, in der die Festsetzung mehrerer Abgaben noch nicht auf dasselbe Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) eingeschränkt war, wird mit Hinweisen auf Stoll, BAO Kommentar, begründet.

Im Einzelnen wird Stoll, BAO Kommentar zu § 201 alter Fassung, Seite 2124 unten, erwähnt, wonach § 201 BAO die Voraussetzungen umschreiben würde, die für die Erlassung eines Abgabenbescheides notwendig sind. Das Wesen des Abgabenbescheides ergebe sich aus § 198 BAO. Damit seien die Erfordernisse, die im § 198 für Abgabenbescheide normiert sind, auch für die Festsetzung der Abgaben im Verfahren nach § 201 BAO alter Fassung zu erfüllen.

Weiters wird Stoll, BAO Kommentar zu § 201, Seite 2125 vorletzter Absatz, wie folgt zitiert:

„Für die abgabenrechtliche Festsetzung der Selbstbemessungsabgaben nach § 201 BAO alter Fassung gelten die allgemeinen Verfahren der Grundsätze uneingeschränkt. Den Abgabenbehörden obliegt die Wahrnehmung aller allgemeinen Verfahrensbestimmungen und Verfahrensgrundsätze zu keinem geringeren Maß, als dies bei Veranlagungsabgaben der Fall ist. Insbesondere sind auch in diesem Abgabenbereich die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenschuld wesentlich sind.“

(Stoll, BAO Kommentar zu § 201, Seite 2125 letzter Absatz unten, Seite 2126 oben) § 201 BAO alter Fassung nimmt vor allem darauf Bedacht, dass bei den meisten Selbstbemessungsabgaben nicht Veranlagungszeiträume, wie etwa bei der Umsatzsteuer oder Alkoholabgabe vorgesehen sind, sondern, dass die Abgabe für den einzelnen Abgabenfall oder für jene, kurzen, zumeist Monatszeiträume, 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 (z.B. Kalendermonat) je ein Bescheid ergehen. § 214 Abs. 2 BAO (alter Fassung) führt, den dieser Regelung zugrundeliegenden (auf Vereinfachung gerichteten) Gedanken für mehrere Abgabenfälle oder mehrere Zeiträume festsetzt, verrechnungstechnisch nicht die Zuordnung zu den einzelnen in der Vergangenheit gelegenen Fälligkeitszeitpunkten vorgenommen werden muss, sondern bei kontinuierlicher Gebahrung als Fälligkeitstag aller Abgaben der anzusehen ist, der für die jüngste, der zusammengefasst festgesetzten Abgabenschuld gilt.“

Wenn der steuerliche Vertreter in diesem Zusammenhang aus der oben zitierten Kommentarmeinungen von Stoll, insbesondere zu § 201 BAO alter Fassung, herausliest, dass lediglich die für kürzere Zeiträume als einem Jahr zu veranlagenden Selbstbemessungsabgaben, die kürzeren Zeiträume eines Kalenderjahres, zumindest alle Monatsfälligkeiten in einem einheitlichen Einkalenderjahr betreffenden Bescheide zusammengefasst werden können, womit offensichtlich zum Ausdruck kommen soll, dass die zusammengefasste Festsetzung des gegenständlich strittigen Dienstgeberbeitrages über

mehrere Jahre nach § 201 BAO alter Fassung rechtswidrig sein soll, ist dem entgegenzuhalten, dass Stoll diese Rechtsansicht ausdrücklich nicht vertreten hat.

Demgegenüber stellt Ritz in seinem Artikel in RdW 2003/48 im Zusammenhang mit der Einführung des § 201 BAO ab 1.1.2003 ausdrücklich klar, dass bisher solche zusammengefassten Abgabenfestsetzungen auch für mehrere Jahre umfassende Zeiträume (z.B. Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für 1999 bis 2001) zulässig waren. Weiters verweist Ritz darauf, dass die Einschränkung auf Abgaben, für die der Abgabenanspruch im selben Kalenderjahr bzw. Wirtschaftsjahr entstanden ist, ua die automationsunterstützte Festsetzung von Säumniszuschlägen erleichtern soll. Davon, dass die zusammengefasste Festsetzung des DB über mehrere Jahre im Geltungsbereich des § 201 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 rechtswidrig gewesen wäre, ist keine Rede.

Auch Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 201 (Stand 15.4.2018, rdb.at) Anm 30, vertreten iZm § 201 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 letzter Satz die Rechtsauffassung, dass im Gegensatz zum nunmehrigen § 201 Abs. 4, der auf Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) beschränkt ist, § 201 idF vor dem AbgRmRefG nicht geregelt hat, für welche Zeiträume eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben derselben Abgabenart erfolgen darf. In den Materialien zum AbgRmRefG (1128 BlgNR 21. GP 10) wird zu der gegenständlichen Neuregelung ausgeführt:

„Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben derselben Abgabenart in einem Abgabenbescheid wird (im § 201 Abs. 4 BAO) auf Abgaben eingeschränkt, für die der Abgabenanspruch im selben Kalenderjahr entstanden ist. Dies soll ua die automationsunterstützte Festsetzung von Säumniszuschlägen (zB bei Dienstgeberbeiträgen) erleichtern.“ (Zu Dienstgeberbeiträgen s §§ 41 und 43 FamLAG).“

Den erläuternden Bemerkungen Nr. 1128 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXI. GP, ist zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, (AbgRmRefG), Besonderer Teil zu Artikel II (Bundesabgabenordnung) zu Z 12 (§ 201) zu entnehmen, dass die Neufassung des § 201 BAO primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden dient. 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. Maßnahmen nach § 299 BAO und nach § 303 Abs. 4 BAO liegen im Ermessen. In gleicher Weise sollen Festsetzungen gemäß § 201 BAO im Ermessen liegen. Bei der Ermessensübung werden jene Kriterien heranzuziehen sein, die bei der Ermessensübung für Aufhebungen nach § 299 BAO und für Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens entscheidungsrelevant sind (zB Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Treu und Glauben, Verwaltungsökonomie). 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.

In den erläuternden Bemerkungen zur Einführung des § 201 idF des AbgRmRefG, anzuwenden ab 1.1.2003, ist von der Beseitigung einer Rechtswidrigkeit im Hinblick auf die Erlassung von Bescheiden, mit denen Selbstberechnungsabgaben für mehrere Jahre festgesetzt wurden, somit keine Rede, sondern lediglich davon, dass die Neufassung des § 201 BAO primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden dient.

Der bevollmächtigte steuerliche Vertreter verweist in seinem Schreiben vom 6.4.2021 weiters auf Stoll, wonach die allgemeine Bestimmung des § 198 BAO auch für die Abgabenfestsetzungen für Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 BAO alter Fassung heranzuziehen ist.

So führe Stoll im BAO Kommentar Band II, Seite 2076 oben, zu § 198 BAO aus, dass zu den Anforderungen, die an einen Abgabenbescheid zu stellen sind, die Berücksichtigung des Gebotes der inhaltlichen Bestimmtheit des Bescheides, vor allem des Leistungsgebotes gehört. Entbehrt ein Bescheid mangels Konkretisierung des Gegenstandes der Besteuerung (verbal oder durch Hinweis mittels Zitierung der entsprechenden Gesetzesstellen), auf die als verwirklicht angenommenen Tatbestände oder durch Bezugnahme auf Anbringen, Erklärungen der Partei, objektiv der Erkennbarkeit des Willens der Behörde, welcher Sachverhalt bescheidmäßig erfüllt sein soll, dann fehlt es am entscheidenden Substrat eines Abgabenbescheides und damit an den Voraussetzungen der Rechtskraftfähigkeit. Stoll verweise in der Kommentierung zu § 198 BAO weiters darauf, dass insbesondere Ausführungen zu § 93 und § 96 BAO für die Bestimmtheit und Konkretisierung von Abgabenbescheiden herangezogen werden müssen und führe demgemäß zu § 93 BAO im BAO Kommentar Band I, Seite 962 ff, Nachfolgendes aus:

„D Bestimmtheitsgebot

Es liegt im Wesen des pflichtenbegründenden individuellen Verwaltungsaktes, dessen rechtliche Bedeutung darin besteht, Art und Umfang einen gesetzbegründeten Rechtspflicht eines Bescheidadressaten zu individualisieren und damit festzulegenden Bescheidadressaten in die Lage zu versetzen, die ihm zugedachten Pflichten erfüllen zu können und die Behörde in die Lage zu versetzen, den gesetzesmäßigen Zustand notfalls im Wege des Verwaltungszwangs herzustellen. Ein Bescheid entspricht, aus diesem Gesichtswinkel dem Gesetz und dem Gebot der hinreichenden inhaltlichen Bestimmtheit nur dann, wenn die Leistungspflicht so deutlich festgelegt ist, dass es dem Bescheidadressaten möglich ist, aufgrund des Bescheides seine Leistungspflicht

erkennen und erfüllen zu können. Die Rechtsprechung beurteilt die Frage, ob das Bestimmtheitsgebot erfüllt ist, danach ob die Leistung, die der Verpflichtete zu erbringen hat, der Art, dem Umfang, den Inhalt und dem Ausmaß nach so eindeutig umschrieben ist, dass allein aufgrund des bescheidmäßigen Leistungsgebotes ohne Hinzutreten weiterer Behördenschritte (Verwaltungsakte) eine gedachte exekutive Durchsetzung möglich ist."

Aus diesen Kommentarausführungen von Stoll zum Bestimmtheitsgebot eines Bescheides sei eindeutig erkennbar, dass die Einheit eines Bescheides so klar und eindeutig, auch in Bezug auf den zu steuernden Veranlagungszeitraum, bestimmt sein müsse, dass es den Bescheidadressaten jedenfalls ein Leichtes sein müsse, aus dem konkretisierten Ausführungen im Bescheid erkennen zu können, welche Pflichten, insbesondere welches Besteuerungsausmaß für welchen Zeitraum genau im Bescheid bestimmt und definiert sei.

Dies würde keineswegs darauf hindeuten, dass die von der Finanzbehörde ausgeführten Bestimmungen des § 201 BAO alter Fassung dazu geführt hätten und es möglich gewesen wäre, Abgaben aus Selbstbemessungsberechnungen derart von der Behörde zu veranlagern, dass diese mehrere Zeiträume (Kalenderjahre) umfassen können und somit eine Bestimmtheit der einzelnen Perioden nicht gegeben hätte sein müssen. Dies würde dem Bestimmtheitsgebot des § 93 BAO widersprechen, der für jeden Abgabenbescheid erzwingend notwendig sei, und sei dies überdies im § 198 BAO als Voraussetzung normiert.

Die Neufassung des § 201 BAO, insbesondere des Abs. 4, könne wohl nur als Konkretisierung der Rechtsinhalte des § 201 BAO alter Fassung anzusehen sein, wenn hier bestimmt werde, dass „Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Demgemäß sei der bekämpfte Bescheid rechtsunwirksam zustande gekommen und erlassen worden und hätte in dieser Form nicht ergehen dürfen, weshalb er gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass nach § 198 Abs. 2 BAO Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten haben. Nach Stoll, BAO Kommentar, § 198 Seite 2078, ist die Besteuerungsgrundlage unter anderem auch für einen bestimmten Zeitraum oder einen bestimmten Zeitpunkt zu ermitteln und spruchgemäß auszuweisen. Von einer Einschränkung dahingehend, dass Abgabenbescheide für Selbstberechnungsabgaben nur für eine Zeitdauer von einem Jahr erlassen werden durften, ist diesen Ausführungen von Stoll nichts zu entnehmen. Ebenso kann in einem genau abgegrenzten Zeitraum von mehreren Jahren keine Verletzung des Bestimmtheitsgebotes erblickt werden. Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass es der Bf als Bescheidadressatin durch die Erlassung des angefochtenen Bescheides gut möglich war, zu

erkennen, worin ihre Leistungspflicht bestanden hat. Bezüglich des von der Bf bemängelten Umstandes, dass im angefochtenen Bescheid der Leistungszeitraum über den Prüfungszeitraum 01/01/1996-31/12/2001 angegeben wurde, kommt nicht hervor, inwieweit es der Bf nicht möglich gewesen wäre zu erkennen, dass sich die festgesetzte Abgabe über diesen Zeitraum erstreckt hat.

Weiters wird bemängelt, dass die Finanzbehörde in der Stellungnahme vom 15.12.2020 materiell rechtlich Verwaltungsgerichtshofurteile zitiert habe, die lange nach Erlassen des angefochtenen Bescheides (1.10.2002) und noch lange als die Abgabe festsetzenden Zeiträumen (bis einschließlich 31.12.2001) zurückliegen. Demgemäß seien Erkenntnisse des VwGH vom 28.11.2002, vom 10.11.2004, vom 23.1.2013 und vom 29.05.2018 zitiert worden.

Wenn man den Ausführungen der Finanzbehörde folgen würde, müsste auch materiellrechtlich die Gesetzeslage und insbesondere die Lage der Judikatur spätestens mit dem Zeitpunkt des Erlassens des angefochtenen Bescheides, somit bis längstens 1.10.2002, enden. Später erscheinende Entscheidungen könnten wohl keineswegs zu Lasten des Abgabepflichtigen herangezogen werden, somit diese zum Zeitpunkt der Abgabentstehung, wohl für keine an der Entstehung des Abgabenanspruches beteiligten Parteien (somit weder für den Abgabepflichtigen noch für die Finanzbehörde) zugänglich waren, da diese zu dem Zeitpunkt der Abgabentstehung noch Jahre nicht vorhanden waren und somit nicht erkennbar waren.

Hierzu ist auszuführen:

VwGH 28.11.2002, 98/13/0041: Diesem die Jahre 1987 bis 1989 betreffenden Erkenntnis des VwGH ist als Rechtssatz zu entnehmen, dass für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 es auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft nicht ankommt (Hinweis VwGH 19.12.2001, 2001/13/0225 und 2001/13/0151).

VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018: Diesem die Jahre 1997 bis 2000 betreffenden Erkenntnis des VwGH ist unter anderem folgender Rechtssatz zu entnehmen: Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187: Dieses Erkenntnis betrifft das Jahr 2007 und verweist auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018. Es wird ausgesprochen, dass dadurch, dass der alleinige Geschäftsführer und Gesellschafter kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen hat, im Sinne des zitierten Erkenntnisses des verstärkten Senates für den wesentlich beteiligten Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden Gesellschaft zweifelsfrei gegeben ist. Daran ändern die in der Beschwerde angeführten Vorgaben der Rechtsanwaltsordnung nichts. Der Einwand, wonach die Einkünfte als Rechtsanwalt immer Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 seien, ist unbeachtlich, weil es sich bei den streitgegenständlichen Einkünften um solche aus einer Geschäftsführertätigkeit handelt (vgl. zur Qualifikation der Einkünfte das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260).

VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108: Dieses Erkenntnis betrifft die Jahre 2006 bis 2011 und verweist ebenfalls auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018 und auf das vorhin genannte Erkenntnis des VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187. Wiederum wird somit ausgesprochen, dass durch die kontinuierliche über einen längeren Zeitraum wahrgenommene Wahrnehmung der Aufgaben der Geschäftsführung für die wesentlich beteiligten Geschäftsführer (Rechtsanwälte) das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden Gesellschaft zweifelsfrei gegeben ist.

Obwohl die genannten Erkenntnisse des VwGH nach der Erlassung des angefochtenen Bescheides ergangen sind, ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, inwieweit die genannten Erkenntnisse für den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar wären.

Der angefochtene Bescheid ist jedoch nicht mängelfrei vom Finanzamt erlassen worden. Der dem angefochtenen Bescheid anhaftende Mangel besteht darin, dass das Finanzamt keine Bemessungsgrundlagen und den sich daraus ergebende Dienstgeberbeitrag angeführt hat, sondern lediglich den aus den Feststellungen der Lohnabgabenprüfung sich ergebenden Nachforderungsbetrag.

Kommt es zu einer DB-Nachforderung, ist nicht nur der Nachforderungsbetrag vorzuschreiben, sondern die gesamte für einen gesetzlich vorgesehenen Zeitraum insgesamt zu erhebende Abgabe (vgl. Ritz, BAO³, § 201 Tz. 42). Der Verwaltungsgerichtshof hat hierzu jedoch mehrfach entschieden, dass in solchen „Differenzvorschreibungen“ allein keine zu einer Bescheidaufhebung führende Rechtsverletzung zu erblicken ist (z.B. VwGH 24.10.2002, 2001/15/0077; 19.1.2005, 2001/13/0182). Greift die Abgabenbehörde zweiter Instanz dennoch (erstmalig) die Problematik „Differenzvorschreibung“ auf und setzt den DB mit einem Gesamtbetrag fest, spricht sie im Rahmen des ihr durch § 279 BAO eingeräumten Rechts über die „Sache“ ab und darin ist weder eine Rechtswidrigkeit des Bescheides noch eine Verletzung von Rechten des Steuerpflichtigen zu erkennen (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081).

Das Bundesfinanzgericht beseitigt diesen Mangel des angefochtenen Bescheides, indem im Spruch dieses Erkenntnisses die Bemessungsgrundlagen jährlich samt dem festgesetzten DB und die Nachforderungen angeführt werden. Zur Höhe der Bemessungsgrundlagen und der hiezu festgesetzten Abgaben hat die Bf im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 27.1.2021 keine Einwendungen erhoben. Es ist daher von der Richtigkeit der im Spruch angeführten Beträge auszugehen.

Beschäftigungsverhältnisse der Gesellschaftergeschäftsführer:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Hinsichtlich der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer stellt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab.

Der VwGH hat seine Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nichtnotwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien die Kriterien des Fehlers eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Zur Eingliederung des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist auf das vom VwGH zu dieser Frage gefundene Verständnis zu verweisen, wonach dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer waren an der Beschwerdeführerin im Prüfungszeitraum mit 50% bzw. 49,5% an ihrem Stammkapital beteiligt. Beide Gesellschafter-Geschäftsführer haben die Beschwerdeführerin laut Firmenbuch seit 24.12.1994 selbständig vertreten. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Die im Beschwerdeschreiben dargestellten Tätigkeiten der Gesellschafter-Geschäftsführer, nämlich Projektentwicklung und Projektarbeiten, insbesondere Konzepterstellung, Machbarkeitsstudien, Behördenabklärung, Erstellung und Durchführung von Einreichungen

und Polierplanungen bedingen eine nicht unbeträchtliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin.

Ergänzend wird auf das in diesem Zusammenhang ergangene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, hingewiesen, wonach verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: das Unterworfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", das Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, der Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, die Ansprüche auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, der Anspruch auf Urlaub, die Ansprüche auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, der Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, die Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch die Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten entsprechend der oben zitierten Judikatur auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin in den Hintergrund und es kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Zum Begehren der BF, ca. 90% der vom Prüfer festgestellten Honorare als auf architektonische und Ziviltechnikerleistungen fallende Honorare aus der Bemessungsgrundlage für den DB auszuscheiden, ist auf den Wortlaut der Bestimmung des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 zu verweisen, wonach schon durch die Wortfolge „Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art“ zum Ausdruck kommt, dass eine Aufteilung der Gehälter und Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, nicht möglich ist. Der Qualifikation von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 steht es nämlich nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde diese nicht gegenüber der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Beurteilung der daraus erzielten Einkünfte zur Folge hätte (z.B. VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048). Im Erkenntnis vom 15.9.2011, 2011/15/0083, hat der Verwaltungsgerichtshof eindeutig zum Ausdruck gebracht, der Umstand, dass die Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH (Architekten- bzw. Ziviltechnikerleistungen) ausübten, hindert

nicht, ihre Bezüge insgesamt der Spezialbestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren. Die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stelle nämlich auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab.

Aufgrund der klaren und eindeutigen Judikatur erübrigt es sich auf das weitere Vorbringen der Bf in diesem Zusammenhang einzugehen.

Zu den vom Prüfer in die Bemessungsgrundlage für den DB einbezogenen Zinsvergütungen an den Gesellschaftergeschäftsführer DI ***2*** in Höhe von jeweils ATS 103.506,00 in den Jahren 1999 und 2000 wird in der Beschwerde eingewendet, dass den Zinsvergütungen ein eigenes Rechtsgeschäft zwischen DI ***2*** und der Bf zugrunde liegen würde. Von DI ***2*** sei der GmbH ein Darlehen zur Verfügung gestellt worden, worüber ein gesonderter Darlehensvertrag errichtet worden sei.

Hierzu wird festgestellt, dass über das Bestehen eines Darlehensverhältnisses dem Grunde nach, über den Zeitraum, über die Höhe von Zinszahlungen bzw. einem Zahlungsfluss, etc. keinerlei Nachweise vorgelegt wurden. Die ausgewiesenen Beträge konnten daher nicht als solche Zuwendungen der Gesellschaft an ihren wesentlich beteiligten Gesellschafter beurteilt werden, die ihre Wurzel nicht in seiner Tätigkeit für die Bf hatten.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der beiden wesentlich beteiligten Geschäftsführer ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufgewiesen hat. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erzielten aus der Tätigkeit für die Beschwerdeführerin demnach jedenfalls Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung als Dienstnehmer anzusehen waren. Dies löste die Pflicht aus, von den gesamten an die Geschäftsführer vergüteten Bezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe abzuführen.

Beschäftigungsverhältnis des DI *3***:**

Laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde festgestellt, dass von den Entgelten der Geschäftsführer im Prüfungszeitraum kein DB abgeführt wurde, obwohl sich aufgrund der Tätigkeit der Geschäftsführer das Bild leitender Angestellter (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und –mittel der Gesellschaft, Personalanweisung und –überwachung und regelmäßige Verrechnung der Geschäftsführer-Entgelte) ergeben würde.

Nach den Angaben der Bf in der Beschwerde war DI ***3*** ab 1.7.1999 Geschäftsführer der Bf und an ihr als Treuhänder zu 1% an der Gesellschaft beteiligt, wobei diese Beteiligung je zu

50% seines Geschäftsanteils für DI ***1*** und DI ***2*** aus berufsrechtlichen Gründen gehalten wurde. Im Vorlageantrag wird hierzu ausgeführt, dass DI ***3*** diese Gesellschaftsanteile nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung innegehabt habe, sondern treuhändig für DI ***2***. Dieser Treuhandvertrag sei im Jahr 2004 aufgekündigt worden und der 1 %ige Gesellschaftsanteil treuhändig an DI ***1*** übertragen worden.

In der gegen den angefochtenen Bescheid erhobenen Beschwerde wird bezüglich des Beschäftigungsverhältnisses mit DI ***3*** zusammengefasst vorgebracht, dass er rechtlich nicht an der Gesellschaft beteiligt gewesen sei und es sich bei seinen Bezügen um reine Werkvertragshonorare und nicht um Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 gehandelt habe. Laut Werkvertrag hätte er die Zeit seines Tätigwerdens selbst eigenverantwortlich einteilen können, es wäre ihm frei gestanden, die ihm übertragenen Arbeiten in den Räumen der GmbH in eigenen Büros oder an einem anderen Ort durchzuführen. Es hätte keine Bindung an bestimmte Dienstzeiten gegeben, jedoch sei er verpflichtet gewesen, die ihm übertragenen Arbeiten fristgerecht fertigzustellen. DI ***3*** hätte ausschließlich architektonische Leistungen erbracht und sei an der Geschäftsführung überhaupt nicht tätig gewesen.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung wird bezüglich des Beschäftigungsverhältnisses mit DI ***3*** ausgeführt, dass beim Geschäftsführer DI ***3***, der mit 1% an der Gesellschaft beteiligt war, zu prüfen gewesen sei, ob ein echtes Dienstverhältnis vorliegen würde. Nach den im Prüfungsverfahren festgestellten tatsächlichen Verhältnissen hätte er die Tätigkeiten überwiegend im Büro ausgeübt, sei organisatorisch in den Betrieb eingegliedert und weisungsgebunden gewesen.

Im Vorlageantrag wird bezüglich des Beschäftigungsverhältnisses mit DI ***3*** darauf verwiesen, dass es richtig sei, dass DI ***3*** über 1% der Gesellschaftsanteile verfügt habe. Er habe diese Gesellschaftsanteile allerdings nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung inne gehabt, sondern treuhändig für DI ***2***. Ergänzend sei noch zu diesem Treuhandvertrag ausgeführt, dass er im Jahr 2004 aufgekündigt worden sei und dieser 1 %ige Gesellschaftsanteil nunmehr treuhändig an DI ***1*** übertragen worden sei.

Hinsichtlich des Beschäftigungsverhältnisses des DI ***3*** kommen im Zusammenhang mit seiner im Firmenbuch eingetragenen Beteiligung an der Bf in Höhe von 1% Einkünfte nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 nicht in Frage. Bezüglich der Beurteilung von Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 ist davon auszugehen, dass nach den Angaben des steuerlichen Vertreters anlässlich des Erörterungsgespräches entsprechende Klauseln im Gesellschaftsvertrag fehlen und daher seine Dienstnehmereigenschaft nach den allgemeinen Kriterien unabhängig von seiner Gesellschafterstellung zu beurteilen ist.

Wie bereits oben dargestellt, liegt ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die

tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach den vom Prüfer festgestellten Verhältnissen übte DI ***3*** seine Tätigkeit für die Bf überwiegend im Büro aus, war organisatorisch in den Betrieb eingegliedert und weisungsgebunden. Nachdem diese Feststellungen bestritten wurden, wurde der Bf über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 30.9.2016 die Möglichkeit gegeben, ihren Standpunkt zu belegen und folgende Unterlagen vorzulegen:

- Werkvertrag mit DI ***3***
- Unterlagen, aus denen Aufträge für architektonische Aufgaben hervorgehen,
- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass Herr DI ***3*** "Werke" im Sinne einer selbständigen Tätigkeit hergestellt oder geliefert hat,
- Unterlagen, aus denen andere Auftraggeber, als die Bf, hervorgehen,
- es konnten keine anderen Orten genannt werden, an denen DI ***3*** seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin ausgeübt hat,
- Vorlage der auf Seite 7 der Beschwerde angebotenen laufenden Aufzeichnungen und Tätigkeitsberichte betreffend die Tätigkeit des DI ***3***
- Vorlage von Honorarnoten des DI ***3*** für seine Leistungen an die Beschwerdeführerin,
- Darstellung sowohl des einnahmen- als auch ausgabenseitigen Unternehmerrisikos.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14.6.2017 wurde hinsichtlich der angeforderten Beibringung weiterer Unterlagen ausgeführt, dass dies in Folge des lange zurückliegenden Zeitraumes sowohl der geprüften Jahre als auch des eingebrachten Rechtsmittel seitens der Bf nicht mehr möglich sei, zumal diesbezüglich auch bereits die Aufbewahrungsfristen der BAO seit geraumer Zeit abgelaufen seien und die diesbezüglichen Unterlagen bereits offenbar entsprechend der Bestimmungen der BAO ordnungsgemäß vernichtet worden seien. Auch im Zuge des Erörterungstermins am 27.1.2021 stellte der steuerliche Vertreter noch einmal klar, dass es diesbezüglich keinerlei Unterlagen geben würde.

Hierzu ist auf § 132 Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren sind; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Nach Ritz BAO Kommentar, Tz 9 zu § 132, verlängert sich die Aufbewahrungsfrist für Bücher, Aufzeichnungen und hiezu gehörige Belege, solange die Unterlagen für (am Ende der Siebenjahresfrist anhängige) Verfahren, die die Abgabenerhebung betreffen (zB die Umsatzsteuer betreffende abgabenbehördliche

Prüfung, Beschwerdeverfahren, Verfahren vor VwGH), von Bedeutung sind (vgl z.B. SWK 2003, S 534).

Die Bf hat in der Beschwerde vom 13.11.2002 den mit DI ***3*** abgeschlossenen Werkvertrag und laufende Aufzeichnungen und Tätigkeitsberichte erwähnt. Wenn diese für die Beurteilung des Beschäftigungsverhältnisses des DI ***3*** eventuell aussagekräftigen Unterlagen tatsächlich vorhanden waren, ist davon auszugehen, dass die Bf bzw. ihr steuerlicher Vertreter die Bedeutung dieser Unterlagen für die Beurteilung des Beschäftigungsverhältnisses mit DI ***3*** bereits zu Beginn des Beschwerdeverfahrens erkannt haben. Damit ist klargestellt, dass die Bf sich hinsichtlich der fehlenden Nachweise nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist berufen kann, sondern auf Grund des anhängigen Beschwerdeverfahrens alle für das Beschwerdeverfahren relevanten Unterlagen aufbewahren hätte müssen.

Wenngleich hinsichtlich der fehlenden Nachweise nicht uneingeschränkt von einer nichtselbständigen Tätigkeit des DI ***3*** ausgegangen werden kann, ist zu berücksichtigen, dass der Prüfer unbestritten festgestellt hat, dass von der Bf an DI ***3*** monatlich regelmäßig ein gleichbleibender Betrag in Höhe von ATS 50.000,- als Lohn überwiesen wurde. Das Bundesfinanzgericht gelangt auf Grund dieses eindeutigen Sachverhalts in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO zu dem Ergebnis, dass ein in regelmäßigen Abständen fortlaufend in gleicher Höhe vergüteter Lohn ein starkes Indiz dafür darstellt, dass die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt und keine in sich geschlossenen Werke hergestellt und verrechnet wurden. Stellt ein Beschäftigter seine Arbeitskraft zur Verfügung, ist davon auszugehen, dass gegenüber seinem Beschäftiger Weisungsgebundenheit gegeben ist, was dadurch bestärkt wird, dass DI ***3*** aufgrund des Umstandes, dass er ausschließlich für die Bf tätig war, in einer wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit gegenüber der Bf gestanden ist. Durch die ausschließliche Tätigkeit für die Bf und der Feststellungen im Zuge der Prüfung, dass DI ***3*** Arbeitsmittel und Arbeitsräume der Bf für seine Tätigkeit benützt hat, und dem Umstand, dass DI ***3*** keine eigenen Büroräumlichkeiten innehatte, kann von der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf ausgegangen werden.

Auf Grund der in regelmäßigen Abständen in gleicher Höhe monatlich fortlaufend ausbezahlten Vergütungen an DI ***3*** kann auch ein Unternehmerrisiko, das nach der Judikatur des VwGH (vgl. z.B. VwGH 29.3.2007, 2006/15/0028) vorliegt, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und von seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss, wobei es auf die tatsächlichen Verhältnisse und darauf ankommt, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft und auch Wagnisse erkennbar sind, die sich aus Schwankungen nicht überwälzbarer Ausgaben ergeben, nicht erblickt werden.

Aus den in der Beschwerde angeführten Tätigkeiten des DI ***3*** geht nicht hervor, dass er in einem Werkvertrag für die Bf tätig war, zumal entsprechende Abrechnungen und Honorarnoten nicht vorgelegt wurden. Es sind keine Umstände erkennbar, nach denen diese Tätigkeiten nicht Inhalt eines nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnisses gewesen sein können.

Nach den vorangegangenen Ausführungen liegt unter Berücksichtigung der in § 47 Abs. 2 EStG 1988 genannten Voraussetzungen ein steuerrechtliches Dienstverhältnis und daraus resultierend die Pflicht, den DB abzuführen, vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen 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, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung bezüglich der Beschäftigungsverhältnisse der Gesellschaftergeschäftsführer und unter Hinweis auf die eindeutigen Literaturmeinungen und der Gesetzesmaterialien zu § 201 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 bezüglich der zusammengefassten Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben über mehrere Jahre gemäß § 201 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 27. April 2021