

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde vom 28.04.2010 der A, vertreten durch die B, gegen die Bescheide vom 12.04.2010 des Finanzamtes C, D vertreten durch E, betreffend die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 sowie betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 2005 und 2006 zu Recht erkannt:

Der Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum 2005 und der Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2005 werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 sowie betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum 01 bis 12/2006 und die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01 bis 12/2006 wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende GmbH (Bf) verlegte am 18.12.2007 den Ort der Geschäftsleitung von F nach G, sodass mit der am 04.04.2008 erfolgten Aktenabtretung die örtliche Zuständigkeit vom Finanzamt H auf das Finanzamt C übergegangen ist.

Im Jahr 2007 führte das Finanzamt H bei der Bf eine Lohnsteuerprüfung über die Jahre 2004 bis 2006 durch und schloss diese mit Bericht vom 17.07.2007 ab. Als Ergebnis dieser Prüfung erging ein Haftungs-- und Abgabenbescheid für das Jahr 2004.

Am 15.12.2008 erging vom Finanzamt I an das Finanzamt C eine Kontrollmitteilung mit folgendem Inhalt:

Laut beigeschlossenem Dienstvertrag erhalte der Dienstnehmer K für seinen Privat-PKW sämtliche Kosten ersetzt (Leasingrate, Versicherung, Kaution – lt. beil. Dauerrechnungen), die Betriebskosten würden über die Reisekosten ersetzt, die Servicerechnungen würden direkt auf die Bf ausgestellt werden (Dauer der Vereinbarung: 21 Monate) – anstelle eines Dienstwagens bei gleichzeitigem Verzicht auf Auszahlung einer Prämie für das Jahr 2005; der Dienstvertrag und die Verrechnung würden beigelegt werden (weitere Unterlagen seien, falls benötigt, vorhanden).

Im Jahr 2010 führte das Finanzamt C bei der Bf eine Außenprüfung hinsichtlich der Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.2007 bis 31.12.2008 durch. Diese Außenprüfung führte zur Erlassung von Haftungsbescheiden für die Jahre 2007 und 2008 betreffend die Lohnsteuer sowie zur Erlassung von Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 und 2008.

Im Zuge dieser Außenprüfung wurde auch eine Stellungnahme der Prüferin, welche die Lohnsteuerprüfung über die Jahre 2004 bis 2006 durchgeführt hatte, eingeholt. Dieser Stellungnahme vom 19.03.2010 ist ua. Folgendes zu entnehmen:

Die Prüfung sei am 08.05.2007 in den Räumen der Bf begonnen worden. Ansprechpartner für die Abwicklung der Prüfung seien Herr L und Herr M gewesen. Im Zuge der Prüfung seien unter anderem Differenzen im Bereich der Berechnungsgrundlagen für Sonderzahlungen (Tantiemen) festgestellt worden. Daraufhin seien von der Prüferin exemplarisch Dienstverträge angefordert und stichprobenartig durchgesehen worden. Zum Zeitpunkt der Stellungnahme könne sie nicht mehr sagen, ob der Dienstvertrag des Herrn K unter diesen Verträgen gewesen sei.

Mit zwei Haftungsbescheiden, jeweils vom 12.04.2010, wurde die Bf als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von 1.511,57 Euro und 6.237,65 Euro für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 mit nachstehender Begründung in Anspruch genommen:

Im Zeitraum zwischen Oktober 2005 und Dezember 2006 habe die Bf als Dienstgeberin die monatlichen Leasingraten, die Kaution, die KFZ-Versicherung und die Serviceleistungen des vom Prokuristen der Bf K privat geleasten Audi A6 Avant in Höhe von insgesamt 4.823,12 Euro (2005) und 19.747,29 Euro (2006) bezahlt. Es sei ein monatlicher Sachbezug von 600,-- Euro steuerlich berücksichtigt worden. Der Ansatz eines Sachbezuges sei jedoch steuerlich nur ausreichend, wenn es sich um ein unternehmenseigenes Kraftfahrzeug handle. Die Übernahme von Zahlungen, welche zivilrechtlich vom Dienstnehmer zu tragen wären, sei hingegen als regulärer Bestandteil des Gehaltes der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen.

Mit zwei Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2005 sowie für den Zeitraum 2006, ebenfalls vom 12.04.2010, wurde der Dienstgeberbeitrag um 136,04 Euro und um 564,63 Euro sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um 13,-- Euro und um 53,95 Euro aufgrund des in den Haftungsbescheiden dargestellten Sachverhaltes und der vorgenommenen rechtlichen Würdigung erhöht. Zusätzlich wurde begründend Folgendes ausgeführt:

Die für den Prokuristen K übernommenen und als Gehaltsbestandteil zu beurteilenden Zahlungen seien im Zeitraum der Abfuhr des Dienstgeberbeitrages nicht bekannt gewesen, sondern im Zuge der Außenprüfung Auftragsbuchnummer 400180/09 vom 01.04.2010 neu hervorgekommen. Die Rechtsrichtigkeit gehe der Rechtsbeständigkeit vor. Die Auswirkungen seien im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung nicht als geringfügig zu werten. Ebenso seien die aufgrund der Wiederaufnahme nunmehr vorzuschreibenden Abgaben einbringlich. Ein ermessensrelevantes Verschulden der Behörde liege nicht vor.

Gegen die Haftungsbescheide und die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag brachte die Bf mit nachstehender Begründung Berufung ein:

Die bekämpften Bescheide würden auf einer Betriebsprüfung für den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2008 beruhen. Gegenstand sei die Sozialversicherungsprüfung, die Lohnsteuerprüfung und die Kommunalsteuerprüfung gewesen. Die im Haftungsbescheid zur Vorschreibung gelangten Abgabenbeträge hätten den Zeitraum bis 31.12.2006 betroffen. Für diesen Zeitraum habe durch die N Gebietskrankenkasse eine Betriebsprüfung für Sozialversicherungsbeiträge, Lohnsteuer und Kommunalsteuer stattgefunden. Über diese Prüfung werde die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 02.07.2008 als Anlage vorgelegt. Die Prüfungsergebnisse aus dieser behördlichen Nachschau habe die Bf entrichtet. In den angefochtenen Bescheiden sei eine Ausdehnung des Prüfungszeitraumes auf Zeiten vorgenommen worden, für welche bereits eine behördliche Nachschau stattgefunden habe. Dies sei nur unter den in § 148 Abs. 3 BAO genannten Voraussetzungen zulässig. Diese verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Ausdehnung des Prüfungszeitraumes würden nicht vorliegen. Die bekämpften Bescheide würden daher keine rechtliche Basis aufweisen. Der Sachverhalt über die abgabenrechtliche Behandlung des Dienstverhältnisses von K habe auch der vergangenen Prüfung zur Beurteilung vorgelegen. Es sei nichts Neues hervorgekommen, sondern es werde nur der vorliegende Sachverhalt vom Finanzamt C rechtlich anders gewürdigt. Eine Überprüfung der Vorprüfung in abgeprüften Zeiträumen sei eine unzulässige Vorgangsweise. Als Beweismittel werde die Beischaffung des Aktes über die Prüfung der N Gebietskrankenkasse und die Einvernahme der Prüferin als Zeugin beantragt. Die Zeugin solle darüber Auskunft geben, welche Aufzeichnungen oder sonstige Unterlagen der Bf ihr bei der Außenprüfung zur Beurteilung vorgelegen hätten. Gleichzeitig wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Diese Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz - ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – zur Entscheidung vorgelegt.

Das seit 01.01.2014 zuständige Bundesfinanzgericht hat zu dieser nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung einen Vorhalt vom 19.12.2014 an beide Streitparteien gerichtet, in welchem es seine Rechtsansicht zu den Themen Lohnsteuerprüfung (Pkt. 1.) und Selbstberechnung (Pkt. 2.) dargelegt und insbesondere auf Folgendes hingewiesen hat:

Der Prüfungsauftrag vom 30.07.2009 habe lediglich eine Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2008 und nicht über die davor liegenden Zeiträume, welche bereits Gegenstand einer vorangegangenen Lohnsteuerprüfung gewesen seien, vorgesehen. Eine Verletzung des sich aus § 148 Abs. 3 BAO ergebenden Verbotes einer Wiederholungsprüfung sei somit durch die Erteilung des Prüfungsauftrages vom 20.07.2009 nicht erfolgt, wobei angemerkt werde, dass eine Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos wäre.

Auch von einer (ebenfalls nicht zu einem Beweisverwertungsverbot führenden) Überschreitung des Prüfungsauftrages vom 20.07.2009 könne nicht die Rede sein, da der Prüfer im Rahmen der Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2008 von der Bf nicht die gesamten Unterlagen für den Streitzeitraum 01.01.2005 bzw. 01.10.2005 bis 31.12.2006 angefordert und so seine Prüfungstätigkeit nicht auf diesen Zeitraum bzw. diese Zeiträume ausgedehnt habe. Weder aus der Aktenlage noch aus dem Vorbringen der Bf ergebe sich, dass die Bf anlässlich der Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2008 vom Prüfungsorgan zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen für die Jahre 2005 bis einschließlich 2006 aufgefordert worden sei. Eine Kontaktaufnahme mit der Vorprüferin und deren Befragung zu dem zwischen der Bf und K abgeschlossenen Dienstvertrag stelle keine Überschreitung des Prüfungsauftrages dar. (Pkt. 1).

Im gegenständlichen Fall sei einer der angefochtenen Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie einer der angefochtenen Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag „für den Zeitraum 2005“ ergangen. Es handle sich bei diesen beiden Bescheiden um zusammengesetzte Festsetzungen für sämtliche Monate des Jahres 2005, wie auch ein Vergleich mit den tatsächlich in den Monaten 01 bis 12/2005 abgeführt Beträgen bestätige. Der Begründung der Bescheide sei demgegenüber zu entnehmen, dass ein Festsetzungsbedarf nur für die Monate 10 bis 12/2005 bestehe. Die für die Monate 01 bis 09/2005 bekanntgegebene Selbstberechnungen des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag seien richtig gewesen. Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate 01 bis 09/2005 seien somit die Voraussetzungen für eine Festsetzung nicht gegeben gewesen.

Da sowohl der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages als auch der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2005 (sprich für den Zeitraum 01 bis 12/2005) Abgaben enthalten würden, für die keine Berechtigung zur Festsetzung bestehe, und ein Bescheid über eine zusammengesetzte Festsetzung nach § 201 Abs. 4 BAO nur einheitlich beurteilt werden könne, würden diese beiden Bescheid aus formalrechtlichen Gründen aufzuheben sein. (UFS vom 25.8.2010, RV/0419-S/10, und UFS vom 19.12.2012, RV/0547-S/12., Pkt. 2.1.)

Hinsichtlich der Haftung für die vom Haftungspflichtigen selbst zu berechnende Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 als auch hinsichtlich des selbst zu berechnenden Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01 bis 12/2006 komme es darauf an, ob bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (Neuerungstatbestand) die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorgelegen haben.

Die sinngemäße Anwendung des § 303 BAO bedeute, dass die Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages an die Stelle des (für die Wiederaufnahme erforderlichen) durch Bescheid abgeschlossene Verfahrens trete. Dies entspreche dem generellen Ziel des § 201 BAO, nämlich der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnung und von Veranlagungsbescheiden. (Ritz in RdW 2003, 59, VwGH vom 30.1.2014, 2011/15/0156).

Die Erlassung eines Festsetzungsbescheides nach § 201 Abs. 2 Z. 3 zweiter Halbsatz BAO und die Erlassung eines Haftungsbescheides nach § 202 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 2 Z. 3 zweiter Halbsatz BAO setze dementsprechend voraus, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Selbstberechnung noch nicht bekannt gewesen seien und diese Umstände nachträglich (zB im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung) neu hervorkommen würden. (Ritz in RdW 2003, 59)

Im gegenständlichen Fall seien die Tatsachen, dass Herrn K kein arbeitgebereignetes Fahrzeug zur Verfügung gestanden habe, sondern seinen privaten PKW auch für dienstliche Fahrten benutzt habe und die Bf Zahlungen zur Abdeckung der Fahrzeugkosten an Herrn K geleistet habe, aber anstelle dieser Zahlungen den Sachbezugswert für ein arbeitgebereignetes Fahrzeug bei Ermittlung des Arbeitslohnes des K angesetzt habe, als entscheidungswesentlich anzusehen.

Diese Tatsachen würden aus dem zwischen der Bf und Herrn K abgeschlossenen Dienstvertrag vom 30.09.2005 hervor gehen, dessen Inhalt jedenfalls erst nach den Zeitpunkten der Bekanntgabe der streitgegenständlichen Abgaben dem für die Bf zuständigen Finanzamt bekannt worden sei. Die Feststellung der Höhe der Zahlungen sowie der Tatsache, dass ein Sachbezug anstelle der tatsächlichen Zahlungen angesetzt worden sei, beruhe auf der Auswertung des erst seit 15. Dezember 2008 zur Verfügung stehenden Kontrollmaterials.

Frau O , jene Prüferin, welche die Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 2004 bis 2006 durchgeführt habe, könne laut ihrer Stellungnahme vom 19.03.2010 nicht ausschließen, dass ihr der Dienstvertrag des Herrn K von Seiten der Bf vorgelegt worden sei; der Schwerpunkt ihrer Prüfungstätigkeit seien Differenzen der Berechnungsgrundlagen für Sonderzahlungen gewesen und in diesem Zusammenhang seien exemplarisch Dienstverträge angefordert worden. Tatsächlich würden sich im Bericht vom 17.07.2007 keine Feststellungen zu Punkt 5. Dienstfahrzeug – Sonderregelung des mit Herrn K abgeschlossenen Dienstvertrages vom 30.09.2005 bzw. zu Zahlungen im Zusammenhang mit dem PKW des Herrn K finden und tatsächlich habe diese Lohnsteuerprüfung lediglich zu Nachverrechnungen im Bereich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2004 mit Bescheiden vom 17.07.2007 geführt. Für die Zeiträume 2005 und 2006 seien zum damaligen Zeitpunkt hingegen keine Haftungs- und/ oder Abgabenbescheide erlassen worden.

Das Recht auf Erlassung von Haftungsbescheiden für die Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 sowie der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 sei somit mit Abschluss der Lohnsteuerprüfung für die Monate 01/2004 bis 12/2006 noch nicht konsumiert worden.

Es erscheine daher auch nicht erforderlich den Prüfungsakt zur Lohnsteuerprüfung über den Streitzeitraum 2004 bis 2006 anzufordern. Eine Aussage der damaligen Prüferin O liege in Form der Stellungnahme vom 19.03.2010 vor. Ebenso würden der Bericht vom 17.07.2007, der Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2004 vom 17.07.2007 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 02.07.2007 vorliegen.

Abschließend hat das Bundesfinanzgericht das in § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO eingeräumte Ermessen näher begründet. (Pkt. 2.2.)

Mit diesem Vorhalt ist der Bf auch die Stellungnahme der Prüferin O vom 19.03.2010 sowie die Kontrollmitteilung vom 10.12.2008 sowie ein FAX vom 12.11.2008 der Bf an das Finanzamt J betreffend das Privatfahrzeug des Herrn K zur Kenntnis gebracht worden.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat das Finanzamt den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes zur Notwendigkeit, die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Bescheides über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2005 aus formalrechtlichen Gründen aufzuheben (Pkt. 2.1.), zugestimmt und gleichzeitig darauf hingewiesen, dass die Prüfungssoftware leider bei den Dienstgeberbeiträgen und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag keine Einstellung auf unterjährige Zeiträume erlaube.

Die Bf hat in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 19.01.2015 zu Pkt. 2.2. Folgendes ausgeführt:

Wie angemerkt, komme es im gegenständlichen Fall darauf an, ob bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien. Entscheidungswesentlich sei, ob die

Betriebsprüferin Frau O im Rahmen ihrer Prüfung Kenntnis vom Dienstvertrag des Herrn K mit der Sonderregelung für das KFZ gehabt habe. Es werde begründet, dass die Prüferin sich nicht mehr erinnern könne, ob sie den Dienstvertrag erhalten habe. Weiters werde begründet, dass im Bericht vom 17.07.2007 sich kein Hinweis auf das Dienstfahrzeug des Herrn K finde und daher davon ausgegangen werden könne, dass die Information zum Dienstfahrzeug nicht bekannt gewesen sei. Dazu werde darauf hingewiesen, dass es nicht Aufgabe des Abgabepflichtigen sei, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen. Die Abgabenbehörde müsse durch unmissverständliche Hinweise begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien. Weiters sei zu beachten, dass bestimmte Umstände die im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt gewesen seien, welche sie für unwesentlich gehalten habe, keine Wiederaufnahmegründe darstellen würden. (VwGH vom 30.09.1973, 1428/72). Nur weil im Bericht vom 17.07.2007 keine Feststellungen zum Dienstfahrzeug des Herrn K enthalten seien und sich die zuständige Prüferin nicht mehr daran erinnere, ob sie den Dienstvertrag erhalten habe, sei von der Behörde nicht ausreichend nachgewiesen, dass sie von der Regelung keine Kenntnis gehabt habe. In Protokollen und Niederschriften würden Punkte aufgenommen werden, die zu Feststellungen bzw. zu Diskussionen führen würden. Daraus lasse sich nicht ableiten, dass die Prüferin während des gesamten Prüfungszeitraumes nur zu diesen Punkten Unterlagen erhalten habe. Jeder Prüfer erhalte während des Prüfungsverlaufes zahlreiche Unterlagen und nur einzelne Punkte würden zu Feststellungen führen. Sei die Prüferin O im Rahmen ihrer Prüfung zum Ergebnis gekommen, dass der Dienstvertrag des Herrn K keine für die Prüfung relevante Punkte enthalte, würden sich in den Protokollen keine entsprechenden Hinweise dazu finden. Das Nichtvorliegen des Vertrages des leitenden Hauptmitarbeiters des Unternehmens schließe Frau O nicht aus. Damit bleibe unklar und heute nicht zweifelfrei erhebbar, ob die Tatsachen oder Beweismittel tatsächlich neu hervorgekommen seien. Solche Unsicherheiten könnten nicht zum Nachteil des Abgabepflichtigen ausgelegt werden. Eine geänderte rechtliche Beurteilung eines bekannten Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde stelle jedoch keinen Neuerungstatbestand dar. Es seien daher die Gründe für eine Wiederaufnahme nicht gegeben.

Mit FAX vom 21.01.2015 hat die Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Dazu wird erwogen:

1.) Zuständigkeit :

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

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 28.04.2010 gegen die Haftungsbescheide

vom 12.04.2010 betreffend die Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 und gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2005 sowie für den Zeitraum 2006 vom 12.04.2010 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2.) Haftung betreffend die Lohnsteuer:

Nach § 78 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Nach § 79 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Nach § 82 erster Satz EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Der Arbeitnehmer ist gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden gemäß § 224 Abs. 1 erster Satz BAO durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.

Nach der Aussage des § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug der eigentliche Steuerschuldner, der Steuerpflichtige. Aus dem vorangestellten § 82 EStG 1988 folgt aber, dass der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr, dh für die richtige Berechnung der Lohnsteuer, für die vollständige Einbehaltung und die termingerechte Abfuhr der einbehaltenen Beträge an das Finanzamt der Betriebsstätte haftet. (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 2 zu § 82).

Die Haftung wird durch einen Haftungsbescheid im Sinne des § 224 Abs. 1 BAO geltend gemacht, wodurch Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu Gesamtschuldndern werden, wobei nach § 202 Abs. 1 BAO § 201 BAO zu beachten ist. (Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 11 zu § 82).

3.) Dienstgeberbeitrag:

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

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

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

Beim Dienstgeberbeitrag handelt es sich grundsätzlich um eine Selbstbemessungsabgabe, welche vom Arbeitgeber zu berechnen und abzuführen

ist, ohne dass das zuständige Finanzamt in diesen Vorgang eingebunden ist. Eine bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages ist daher nur in Ausnahmefällen vorgesehen bzw. möglich. (Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, §§ 41 ff, Rz 95 u. 96).

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

Wenn Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten, hat die bescheidmäßige Festsetzung nach § 201 BAO zu erfolgen. (VwGH vom 20.10.2010, 2007/13/0065)

4.) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

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

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

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

Der Beitragszeitraum ist – wie beim Dienstgeberbeitrag – der Kalendermonat.

5.) Lohnsteuerprüfung:

Nach § 86 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat das Finanzamt der Betriebsstätte die Einhaltung aller für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sowie die für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages (§ 41 FLAG) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998) maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu prüfen (Lohnsteuerprüfung).

Bei der Lohnsteuerprüfung handelt es sich um eine Außenprüfung im Sinne des § 147 BAO. (Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 86 Rz 1).

Bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, kann die Abgabenbehörde gemäß § 147 Abs. 1 BAO idF BGBl I 2003/124 jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Nach § 148 Abs. 1 BAO haben sich die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.

Der Prüfungsauftrag hat nach § 148 Abs. 2 BAO den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben. Soweit es sich nicht um eine unter § 147 Abs. 2 fallende Prüfung handelt, hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.

Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf nach § 148 Abs. 3 BAO ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

- a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;
- b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind;
- c) im Rechtsmittelverfahren im Auftrag (§ 279 Abs. 2) der Abgabenbehörde zweiter Instanz, jedoch nur zur Prüfung der Begründung des Rechtsmittels (§ 250 Abs. 1 lit. d) oder neuer Tatsachen oder Beweise (§ 280). (alte Fassung).

Gegen den Prüfungsauftrag ist nach § 148 Abs. 4 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Durch das AbgÄG 2003 sind die „Außenprüfungen“ an die Stelle der bisherigen „Abgabenbehördlichen Prüfungen“ getreten, zu denen insbesondere Buch- und Betriebsprüfungen (§ 147 Abs. 1 BAO aF) und Prüfungen von Aufzeichnungen oder von Zahlungen gegen Verrechnungen mit der Abgabenbehörde (§ 151 Abs. 1 BAO aF) gehört haben. Die Materialien zum AbgÄG 2003 enthalten keinen Hinweis darauf, dass die Prüfungsziele trotz ihrer nunmehr gegenüber der früheren Rechtslage knapperen Umschreibung im § 147 Abs. 1 BAO inhaltlich eine Änderung erfahren sollten, weshalb davon auszugehen ist, dass die bisher im § 147 Abs. 1 und § 151 Abs. 1 BAO aF umschrieben gewesene Prüfungsziele unverändert geblieben sind. (Ellinger–Iro–Kramer–Sutter–Urtz, BAO, TZ 10 und 11 zu § 147).

Dem § 147 Abs. 1 BAO zufolge konnte die Abgabenbehörde bei Abgabepflichtigen, die gemäß §§ 124 und 125 BAO zur Führung von Büchern verpflichtet sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen, jederzeit prüfen, ob die Bücher fortlaufend, vollständig sowie formell und sachlich richtig geführt werden, und ferner alle Umstände feststellen, die für die Erhebung von Abgaben von Bedeutung sind (Buch- und Betriebsprüfung). Gemäß § 151 Abs. 1 BAO konnte die Abgabenbehörde ferner bei jedem, der zur Führung von Aufzeichnungen (§§ 126 bis 130) oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, jederzeit die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen oder der Zahlungen prüfen sowie hiebei alle Umstände

feststellen, die für die Erhebung von Abgaben von Bedeutung sind. (Ellinger–Iro–Kramer–Sutter–Urtz, BAO, TZ 11 zu § 147).

Die Prüfung aller für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse im Sinne des § 147 Abs. 1 BAO erstreckt sich somit insbesondere darauf, ob Bücher fortlaufend, vollständig sowie formell und sachlich richtig geführt werden, auf die Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit von Aufzeichnungen oder der Zahlungen gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde sowie auf die Feststellung aller Umstände, die für die Erhebung von Bedeutung sind. Die Feststellung solcher Umstände, die nicht nur denjenigen, bei dem die Außenprüfung durchgeführt wird, betreffen müssen, ist somit neben der Prüfung der Aufzeichnungen oder der Zahlungen gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde ein weiterer Prüfungszweck, darf aber nicht alleiniger Zweck einer Prüfung sein. Die Erreichung der verbindlichen Zielpositionen ist mit Hilfe der gesetzlich vorgesehenen Prüfungsmittel (und nur mit diesen) zu verfolgen. Diese Prüfungsmittel sind etwa die Einsichtnahme in die Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen, ferner die Feststellung der realbezogenen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, um die Übereinstimmung der Ergebnisse der zu prüfenden Dokumentation (Aufschreibungen) mit den tatsächlichen Gegebenheiten feststellen zu können. (Ellinger–Iro–Kramer–Sutter–Urtz, BAO, TZ 12 zu § 147, Stoll, BAO, S. 1631)

Die Amtshandlung beginnt, sobald, das mit der Außenprüfung beauftragte Organ zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen auffordert. (VwGH vom 15.12.1998, 93/14/0178)

Der Prüfungsauftrag ist ein verfahrensleitender Bescheid, der schriftlich zu erlassen ist und den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung sowie die prüfungsgegenständlichen Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen hat. (Ritz, BAO⁵, TZ 1 zu § 148).

Die objektive Rechtswidrigkeit der Überschreitung des Prüfungsauftrages durch die Prüfungsorgane kann eine Rechtswidrigkeit der auf den Ergebnissen der überschießenden Prüfungshandlungen basierenden Abgabenbescheide nicht nach sich ziehen, da nach § 166 BAO als Beweismittel alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die gesetzlichen Vorschriften über die Gestaltung abgabenbehördlicher Prüfungen enthalten kein Beweisverwertungsverbot für die Ergebnisse solcher Prüfungen, mit welchen diese Vorschriften verletzt wurden. Dem Verfahren zur Abgabenerhebungen ist nach den Bestimmungen der BAO ein Beweisverwertungsverbot fremd. Die Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages wird aber ebenso wie seine Überschreitung bei der Ermessensübung bei amtswegiger Wiederaufnahme des Verfahrens nicht unberücksichtigt zu bleiben haben. (VwGH vom 17.11.2010, 2007/13/0078, VwGH vom 25.2.2004, und VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0200, Ritz, BAO⁵, TZ 1 zu § 148).

Das sogenannte Wiederholungsverbot des § 148 Abs. 3 BAO bezieht sich auf Außenprüfungen bei demselben Abgabepflichtigen bezüglich solcher Zeiträume und

solcher Abgaben, die bereits einmal Gegenstand einer Prüfung waren, wobei eine Verletzung der (einschränkenden) Vorschriften über die Prüfungswiederholung, also vor allem die Durchführung einer nochmaligen Prüfung ohne Vorliegen der Voraussetzungen des § 148 Abs. 3 BAO, die dennoch vorgenommene (also rechtswidrige) Prüfung nicht wirkungslos macht. Die Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung ist an sich sanktionslos und lediglich bei der Ermessensprüfung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden kann. (Stoll, BAO, S 1655, Ritz, BAO⁵, RZ 13 zu § 148, VwGH vom 19.10.2006, 2002/14/0101, VwGH vom 26.11.1996, 92/14/0212, VwGH vom 19.10.1999, 98/14/0118).

Im gegenständlichen Fall wurde bei der Bf - beginnend mit 08.05.2007 und endend mit Bericht vom 17.07.2007 - eine Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 01.01.2004 bis 31.12.2006 durchgeführt, welche die Erlassung eines Haftungs- und Abgabenbescheides für das Jahr 2004 betreffend die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Folge hatte. Am 15.12.2008 langte eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes I vom 10.12.2008 samt dem zwischen der Bf und K abgeschlossenen Dienstvertrag und der Verrechnung bei der für die Bf zuständige Abgabenbehörde ein. Nachfolgend wurde aufgrund eines Prüfungsauftrages vom 30.07.2009 eine Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2008 durchgeführt, wobei im Rahmen dieser Lohnsteuerprüfung auch Kontakt mit der Vorprüferin aufgenommen und eine Stellungnahme eingeholt wurde. Im Anschluss an die nachfolgenden Lohnsteuerprüfung wurde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 01.04.2010 ua. festgestellt, dass die Bf die auf den privaten PKW Audi A6 Avant des Dienstnehmers K entfallenden Kosten für den Zeitraum 01.01.2007 bis 25.01.2008 und zwar konkret die monatlichen Leasingraten, die Kaution und die KFZ Versicherung, Service und Reparaturkosten, Treibstoffkosten, Parkgebühren, Kosten für Autowäsche und Mautgebühren bezahlte, ohne diese Zahlungen als Bestandteil des Gehaltes der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen, und dass die Bf stattdessen zu Unrecht monatlich 600,-- Euro als Sachbezug ansetzte. Gleichzeitig ergingen am 01.04.2010 Haftungsbescheide für die Jahre 2007 und 2008 betreffend die Lohnsteuer, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2007 und 2008 sowie Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 und 2008, in welchen die Feststellungen zum Dienstnehmer K, aber auch andere Feststellungen Eingang fanden. Am 12.04.2010 wurden sodann die streitgegenständlichen Haftungsbescheide betreffend die Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006, sowie die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 2005 und 2006 erlassen, wobei die Feststellungen im Wesentlichen auf der Auswertung der Kontrollmitteilung basieren.

Zu diesem Sachverhalt ist festzuhalten, dass der **Prüfungsauftrag vom 30.7.2009** lediglich eine Lohnsteuerprüfung **über den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2008** und nicht **über die davor liegenden Zeiträume**, welche bereits Gegenstand einer

vorangegangenen Lohnsteuerprüfung waren, vorsah. Eine Verletzung des sich aus § 148 Abs. 3 BAO ergebenden Verbotes einer Wiederholungsprüfung ist somit durch die Erteilung des Prüfungsauftrages vom 20.07.2009 nicht erfolgt, wobei angemerkt werden darf, dass – wie bereits ausgeführt - eine Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos wäre.

Auch von einer (ebenfalls nicht zu einem Beweisverwertungsverbot führenden) **Überschreitung des Prüfungsauftrages** vom 20.07.2009 kann **nicht** die Rede sein, da der Prüfer im Rahmen der Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2008 von der Bf **nicht die gesamten Unterlagen für den Streitzeitraum 10.01.2005 bzw. 01.10.2005 bis 31.12.2006 anforderte und so seine Prüfungstätigkeit – ohne entsprechenden Prüfungsauftrag - auf diesen Zeitraum bzw. diese Zeiträume ausdehnte. Weder aus der Aktenlage noch aus dem Vorbringen der Bf – wie auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 19.01.2015 nicht bestritten wird - ergibt sich, dass anlässlich der Prüfung über den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2008 die Bf vom Prüfungsorgan zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen für die Jahre 2005 bis einschließlich 2006 aufgefordert wurde.** Eine Kontaktaufnahme mit der Vorprüferin und deren Befragung zu dem zwischen der Bf und K abgeschlossenen Dienstvertrag stellt keine Überschreitung des Prüfungsauftrages dar.

Die Erlassung der streitgegenständlichen Bescheide beruht vielmehr aus der Auswertung des vom Finanzamt I zur Verfügung gestellten Kontrollmaterials und damit auf der Grundlage des § 114 Abs. 1 BAO.

Die Abgabenbehörden haben nach § 114 Abs. 1 BAO darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Aus dem gesetzlichen Gebot, wonach die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden und darüber zu wachen haben, dass die Abgabeneinnahmen nicht verkürzt werden, lässt sich unschwer ableiten, dass die Abgabenbehörden auch Wahrnehmungen über steuerliche Umstände von Abgabepflichtigen zu verwerten berechtigt sind, die in anderen Verfahren gewonnen wurden; etwa Umstände die in den Verfahren zur Besteuerung anderer Abgabepflichtiger oder bei abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfungen anderer hervorgekommen sind, festgehalten und mitgeteilt werden (zum Beispiel auch sogenannte Kontrollmitteilungen). Die Verwertung dieser außerhalb konkreter Verfahren oder in einem anderen Verfahren gewonnen Kenntnisse ist zulässig und möglich, weil der Unmittelbarkeitsgrundsatz im Abgabenverfahren nicht gilt. (Stoll, BAO, S. 1254).

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall zu **keiner (unzulässigen) Wiederholungsprüfung** und zu **keiner Überschreitung des Prüfungsauftrages** kam.

6.) Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

Einnahmen liegen nach § 15 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Die wichtigsten Sachbezüge sind in der bundeseinheitlichen SachbezugswerteVO geregelt und soweit Sachbezüge in der SachbezugswerteVO geregelt sind, gelten diese Werte als übliche Mittelpreise des Verbrauchsortes.

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist nach § 4 Abs. 1 erster Satz SachbezugswerteVO ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeugs (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen.

Der zwischen der Bf und Herrn K am 30.09.2005 abgeschlossenen Dienstvertrag enthält in seinem Punkt 5. Eine „Dienstfahrzeug-Sonderregelung“: „Der Dienstgeber erklärt sich bereit, die Leasingrate, sowie die Betriebskosten aus dem bestehenden privaten Leasingvertrag (Audi A6 Avant) des Dienstnehmers für die Restlaufzeit von max. 21 Monate zu übernehmen. Der Dienstnehmer verzichtet im Gegenzug auf die anteiligen Tantieme- und Bonuszahlungen für das Jahr 2005.“ Die Bf setzte im Streitzeitraum im Zuge der Lohnverrechnung bei Herrn K einen Sachbezug für ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug in Höhe von 600 Euro an.

Da Herrn K demnach kein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt wurde, sondern diesem Geldbeträge zuflossen, kann nicht die SachbezugswerteVO zur Anwendung kommen, sondern sind die tatsächlichen Zahlungen bzw. Geldzuflüsse entsprechend § 15 Abs. 1 EStG 1988 als Einnahmen im Rahmen der von K von der Bf bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 4 EStG 1988 anstelle des Sachbezugswertes für die Privatnutzungsmöglichkeit eines arbeitgebereigneten Kraftfahrzeuges anzusetzen. Insoweit ist der im Rahmen der Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2008 und der im Rahmen der streitgegenständlichen Bescheide erfolgte Ansatz der tatsächlich übernommen Kosten als richtig anzusehen bzw. die von der Bf vorgenommene Berechnung, Einbehaltung und Abfuhr des Arbeitslohnes als unrichtig anzusehen, was auch von Seiten der Bf nicht bestritten wird.

Im Hinblick darauf, dass die bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrag und des Zuschlags des Dienstgeberbeitrags nach § 201 BAO zu erfolgen hat und bei Erlassung eines Haftungsbescheides betreffend die Lohnsteuer ebenfalls auf Grund des § 202 Abs. 1 BAO die Bestimmung des § 201 BAO zu beachten ist, bleibt noch das Vorliegen der dort normierten Voraussetzungen zu prüfen.

7.) Selbstberechnung – Festsetzungsbescheid - Haftungsbescheid:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl der dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Die Festsetzung kann nach § 201 Abs. 2 BAO idF BGBI I 2013/70 erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.
4. entfällt.
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Die Festsetzung hat nach § 201 Abs. 3 BAO idF BGBI. I 2013/70 zu erfolgen,

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

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

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann nach § 303 Abs. 1 BAO idF BGBI I 2013/14 auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die §§ 201 und 201a gelten gemäß § 202 Abs. 1 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hiebei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

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

7.1.) zusammengefasste Festsetzung:

§ 201 Abs. 4 BAO räumt die Möglichkeit ein, mehrere Abgaben innerhalb derselben Abgabenart für ein Kalenderjahr zusammengefasst festzusetzen. Diese Vorschrift nimmt vor allem darauf Bedacht, dass bei den meisten Selbstbemessungsabgaben die Abgabe für den einzelnen Abgabenfall oder für jene (kurzen, zumeist Monats-) Zeiträume zu entrichten ist, in denen der Sachverhalt konkretisiert, mithin die Abgabenschuld entstanden ist. Wenn also die bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben geboten ist, so kann die Festsetzung in einem Bescheid mehrere Abgaben derselben Abgabenart umfassen und es muss nicht je Abgabenfall oder je Bemessungszeiteinheit (zum Beispiel Kalendermonat) je ein Bescheid ergehen. Bei einer zusammengefassten Festsetzung ergeht also ein Bescheid für mehrere Abgabenfälle oder mehrere Zeiträume. Der größte Vorteil von zusammengefassten Festsetzungen ist, dass der Bescheid die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhen nur in einer Summe enthalten müssen. Verwaltungsökonomische Überlegungen werden vielfach für die zusammengefasste Festsetzung sprechen. (Stoll, BAO 2125f, Ritz BAO⁵, TZ 44f zu § 201, Schwaiger in SWK 22/2010, S 695).

Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben nach § 201 Abs. 4 BAO ist von einem sogenannten Sammelbescheid zu unterscheiden. Unter Sammelbescheiden versteht man die formularmäßige Zusammenfassung mehrerer (isoliert rechtskraftfähiger) Bescheide. Die essentiellen Spruchbestandteile sind in einem Sammelbescheid für sich gesondert anzuführen und dementsprechend gesondert anfechtbar. Demgegenüber ist bei einer zusammengefassten Festsetzung nur eine einheitliche Beurteilung möglich. (Vgl. Schwaiger in SWK 22/2010, S 695, Ritz, BAO⁵, TZ 8 zu § 198, VwGH vom 3.9.2008, 2005/13/0033, VwGH vom 9.8.2001, 2001/16/0243).

Die Zusammenfassung der Festsetzung mehrerer Abgaben erfordert daher (aufgrund des Vorliegens eines einheitlichen Spruchs), dass für jede dieser Abgaben die Voraussetzungen für eine Festsetzung vorliegen. (Ritz, BAO⁵, TZ 44 zu § 201).

Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Abs. 1 BAO stets voraus, dass sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder dass der Abgabepflichtige, obwohl er hiezu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt. Die (erstmalige) Festsetzung muss somit von der bekanntgegebenen Selbstberechnung abweichen. (Ritz, BAO⁵, TZ 7 zu § 201, Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, TZ 11 zu § 201, VwGH vom 27.1.2009, 2006/13/0096).

Im gegenständlichen Fall sind der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag „für den Zeitraum 2005“ ergangen. Es handelt sich bei beiden Bescheiden um zusammengesetzte Festsetzungen für sämtliche Monate des Jahres 2005, wie auch ein Vergleich mit den tatsächlich in den Monaten 01 bis 12/2005 abgeführtten Beträgen bestätigt. Der Begründung der Bescheide ist demgegenüber zu entnehmen, dass ein Festsetzungsbedarf nur für die Monate 10 bis 12/2005 besteht. Die für die Monate 01 bis 09/2005 bekanntgegebene Selbstberechnungen des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag waren richtig. Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate 01 bis 09/2005 waren somit die Voraussetzungen für eine Festsetzung nicht gegeben.

Da sowohl der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages als auch der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2005 (sprich für den Zeitraum 01 bis 12/2005) **auch Abgaben enthalten, für die keine Berechtigung zur Festsetzung besteht**, und ein Bescheid über eine zusammengesetzte Festsetzung nach § 201 Abs. 4 BAO nur einheitlich beurteilt werden kann, sind diese Bescheide aus formalrechtlichen Gründen aufzuheben, (UFS vom 25.8.2010, RV/0419-S/10, und UFS vom 19.12.2012, RV/0547-S/12.

7.2.) Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO (Wiederaufnahmsgründe):

Zu prüfen bleibt nun sowohl hinsichtlich der Haftung für die vom Haftungspflichtigen selbst zu berechnende Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 als auch hinsichtlich des selbst zu berechnenden Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum 2006 (sprich 01 bis 12/2006) und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2006 (sprich 01 bis 12/2006), ob die Voraussetzungen nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO gegeben sind. Dabei kommt es im gegenständlichen Fall konkret darauf an, ob bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (Neuerungstatbestand) die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorgelegen haben.

Die **sinngemäße Anwendung des § 303 BAO** bedeutet, dass die Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages an die Stelle des (für die Wiederaufnahme erforderlichen) durch Bescheid abgeschlossene Verfahrens bzw. an die Stelle des verfahrensbeendenden Bescheides tritt. Dies entspricht dem generellen Ziel des § 201 BAO, nämlich der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnung und von Veranlagungsbescheiden. (Ritz in RdW 2003, 59, VwGH vom 30.1.2014, 2011/15/0156, VwGH vom 25.9.2012, 2008/13/0175).

Die Erlassung eines Festsetzungsbescheides nach § 201 Abs. 2 Z. 3 zweiter Halbsatz BAO und die Erlassung eines Haftungsbescheides nach § 202 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 2 Z. 3 zweiter Halbsatz BAO setzt dementsprechend voraus, dass entscheidungserhebliche **Tatsachen oder Beweismittel** der Abgabenbehörde im **Zeitpunkt der Bekanntgabe der Selbstberechnung noch nicht bekannt waren** und diese Umstände nachträglich (zB im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung) neu hervorkommen. (Ritz in RdW 2003, 59)

Die in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.01.2015 vertretenen Ansicht, wonach entscheidungsrelevant sei, ob die Prüferin O im Rahmen ihrer Prüfung Kenntnis vom Dienstvertrag des Herrn K mit der Sonderreglung für das KFZ gehabt hatte oder nicht, ist somit **nicht** richtig. Ob im Rahmen der Vorprüfung der Dienstvertrag der Prüferin vorgelegt wurde oder nicht, ist nicht entscheidungswesentlich. Maßgeblich bzw. **entscheidungswesentlich** ist vielmehr, ob im **Zeitpunkt der Bekanntgabe der Selbstberechnung durch die Bf** der zuständigen Abgabenbehörde der Inhalt dieses Dienstvertrages mit der Sonderregelung betreffend das KFZ bzw. die tatsächlich aufgrund dieses Dienstvertrages gewählte Vorgangsweise bekannt war oder nicht. Dies ist der Bf auch im Vorhalt vom 19.12.2014 bekannt gegeben worden.

Im gegenständlichen Fall sind letztlich die Tatsachen, dass Herrn K kein arbeitgebereignetes Fahrzeug zur Verfügung stand, sondern seinen privaten PKW auch für dienstliche Fahrten benutzte und die Bf Zahlungen zur Abdeckung der Fahrzeugkosten an Herrn K leistete, aber anstelle dieser Zahlungen den Sachbezugswert für ein arbeitgebereignetes Fahrzeug bei Ermittlung des Arbeitslohnes des K ansetzte, als entscheidungswesentlich anzusehen.

Die Tatsachen, dass Herrn K kein arbeitgebereignetes Fahrzeug zur Verfügung stand, sondern seinen privaten PKW auch für dienstliche Fahrten benutzte und die Bf Zahlungen zur Abdeckung der Fahrzeugkosten an Herrn K leistete, geht aus dem zwischen der Bf und Herrn K abgeschlossenen Dienstvertrag vom 30.09.2005 hervor. Die Feststellung der Höhe der Zahlungen sowie der Tatsache, dass ein Sachbezug anstelle der tatsächlichen Zahlungen angesetzt wurde, beruht auf der Auswertung des zur Verfügung stehenden Kontrollmaterials aufgrund der Kontrollmitteilung vom 10.12.2008.

Frau O, jene Prüferin, welche die Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 2004 bis 2006 durchführte, kann laut ihrer Stellungnahme vom 19.03.2010 nicht ausschließen, dass ihr der Dienstvertrag des Herrn K von Seiten der Bf vorgelegt wurde. Es kann daher tatsächlich nicht ausgeschlossen werden, dass der Dienstvertrag nach

dem Beginn der Prüfung am 08.05.2007 dem Finanzamt zur Verfügung stand. Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ist in seinem gesamten Umfang letztlich seit der Kontrollmitteilung vom 10.12.2008 bekannt. Da es aber keinerlei Hinweis darauf gibt, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt vor dem Prüfungsbeginn am 08.05.2007 der zuständigen Abgabenbehörde bekannt war, kann jedenfalls - wie im Vorhalt vom 19.12.2014 festgehalten - davon ausgegangen werden, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt im Zeitpunkt der Bekanntgabe der selbstberechneten Abgaben der Abgabenbehörde nicht bekannt war.

Die entscheidungswesentlichen Tatsachen, auf welche auch in den angefochtenen Bescheiden hingewiesen wurden, **waren der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe der selbstberechneten Abgaben noch nicht bekannt**, sodass der **Neuerungstatbestand** im Zusammenhang mit der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide betreffend die Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 sowie der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 2005 und 2006 **erfüllt** ist.

Tatsächlich finden sich im Bericht vom 17.07.2007 keine Feststellungen zu Punkt 5. Dienstfahrzeug – Sonderregelung des mit Herrn K abgeschlossenen Dienstvertrages vom 30.09.2005 bzw. zu Zahlungen der Bf im Zusammenhang mit dem PKW des Herrn K und tatsächlich führte diese Lohnsteuerprüfung lediglich zu Nachverrechnungen im Bereich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2004 mit Bescheiden vom 17.07.2007. Für die Zeiträume 2005 und 2006 wurden zum damaligen Zeitpunkt hingegen keine Haftungs- und/oder Abgabenbescheide erlassen.

Auch wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Prüferin den Dienstvertrag des Herrn K in Händen hielt, so wurden jedenfalls **für die Zeiträume 01 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006, keine Haftungs- und/oder Abgabenbescheide erlassen**. Das **Recht auf Erlassung** von Haftungsbescheiden für die Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 sowie der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 wurde somit mit Abschluss der Lohnsteuerprüfung für die Monate 01/2004 bis 12/2006 noch **nicht konsumiert**.

Angemerkt werden darf in diesem Zusammenhang auch, dass im Falle einer im Rahmen der ersten Lohnsteuerprüfung und dem dazu ergangenen Bericht unrichtig getroffenen Beurteilung der näheren Umstände rund um den Privat PKW des K, derartige Feststellungen ebenfalls nicht hinderlich gewesen wären, da dem Prüfungsbericht kein Bescheidcharakter und keine Rechtskraftwirkung zukommt und die Abgabenbehörde an rechtliche Beurteilungen im Prüfungsbericht nicht gebunden ist. (VwGH vom 28.3.2001, 98/13/0026).

Aufgrund all dieser Überlegungen ist es daher auch nicht erforderlich, den Prüfungsakt zur Lohnsteuerprüfung über den Streitzeitraum 2004 bis 2006 anzufordern. Eine Aussage der damaligen Prüferin O liegt in Form der Stellungnahme vom 19.03.2010 vor. Ebenso liegen

der Bericht vom 17.07.2007, der Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2004 vom 17.07.2007 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 02.07.2007 vor.

Der Umstand, dass die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend die Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 sowie der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für 01 bis 12/ 2006 erst nach Abschluss der ersten und der zweiten Lohnsteuerprüfung am 12.04.2010 erlassen wurden und somit einige Zeit nach der - zumindest seit der durch die Kontrollmitteilung vom 10.12.2008 gesicherten - Kenntnis des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes – erfolgte, ändert ebenfalls nichts an der Zulässigkeit zur Erlassung eines Bescheides nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO. **Entscheidend ist nur, dass im Zeitpunkt der Bekanntgabe der selbstberechneten Abgaben die maßgeblichen Tatsachen und Sachverhaltselemente noch nicht bekannt waren, was im gegenständlichen Fall zu bejahen ist.** (VwGH vom 20.1.2000, 95/15/0039).

Die von der Selbstbemessung abweichende Festsetzung der Beiträge nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO liegt nun im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), nach § 20 BAO in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen. (VwGH vom 25.9.2012, 2008/13/0232, VwGH vom 24.4.2014, 2010/15/0159).

Die Ermessensübung hat sich dabei vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. (Ritz, BAO⁵, TZ 8 zu § 20, VwGH vom 29.9.2011, 2008/16/0087, VwGH vom 25.11.2010, 2009/16/0093).

Die Zweckmäßigkeit einer Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO ergibt sich somit im gegenständlichen Fall aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 201 BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist. (VwGH vom 25.11.2010, 2009/16/0093, VwGH vom 28.5.2009, 2007/15/0285, Ritz, BAO⁵, TZ 8 zu § 20 und TZ 30 zu § 201).

Zur Zweckmäßigkeit im Sinne des § 20 BAO gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie. Diese verbietet daher bei Geringfügigkeit der sich auswirkenden Feststellungen bzw. im konkreten Fall der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel eine Festsetzung nach § 201 Abs. 3 Z. 2 BAO. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der neu hervorgekommenen Tatsachen zu beurteilen. Bei mehreren Verfahren sind die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen, insbesondere wenn die Auswirkungen auf die gleichen

Tatsachen zurückzuführen sind. (VwGH vom 24.4.2014, 2010/15/0159, VwGH vom 24.2.2010, 2005/13/0015).

Im gegenständlichen Fall beträgt die steuerliche Gesamtauswirkung der neu hervorgekommenen Tatsachen für die Streitzeiträume in Summe 8.552,84 Euro.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits ausgesprochen, dass steuerliche Auswirkungen von beispielsweise 1.260,-- oder 1.010,15 Euro nicht geringfügig sind. (VwGH vom 24.4.2014, 2010/15/0159, VwGH vom 24.2.2010, 2005/13/0015, VwGH vom 22.4.2009, 2006/15/0257).

Die steuerliche Gesamtauswirkung der neu hervorgekommenen Tatsachen von 8.552,84 Euro bzw. von 8.403,80 Euro (ohne die zusammengefasste Festsetzung betreffend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2005) können dementsprechend als nicht geringfügig angesehen werden und lassen daher im gegenständlichen Fall – ebenso wie der Zweck der Norm – eine Festsetzung nach § 201 Abs. 3 Z. 2 BAO als zweckmäßig erscheinen.

Hinsichtlich der Billigkeit ist anzumerken, dass die Unrichtigkeit der Selbstbemessung vom Bf selbst herbeigeführt wurde, sodass letztlich im gegenständlichen Fall das öffentliche Interesse an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Interesse der Bf an der Nichtfestsetzung überwiegt.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass die Erlassung der Haftungsbescheide hinsichtlich der Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 und des Bescheides über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum 2006 (sprich 01 bis 12/2006) sowie des Bescheides über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2006 (sprich 01 bis 12/2006) gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO unter Heranziehung eines im Sinne des § 303 BAO tauglichen Wiederaufnahmegrundes erfolgt ist und die dafür ausschlaggebende Ermessensübung den gesetzlichen Vorgaben entspricht.

Aus den unter Punkten 7.1. und 7.2. dargelegten Gründen sind daher der Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum 2005 sowie der Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2005 aus formalrechtlichen Gründen aufzuheben und die Berufung gegen die Haftungsbescheide hinsichtlich der Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Zeiträume 10 bis 12/2005 und 01 bis 12/2006 und gegen den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum 2006 (sprich 01 bis 12/2006) sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2006 (sprich 01 bis 12/2006) als unbegründet abzuweisen.

8.) Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist die Revision nicht zulässig, da zum einen sich aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 3.9.2008, 2005/13/0033, VwGH vom 9.8.2001, 2001/16/0243, und VwGH vom 9.8.2001, 2001/16/0243) ergibt, dass bei einer zusammengefassten Festsetzung nur eine einheitliche Beurteilung möglich ist, und da zum anderen der Verwaltungsgerichtshof bereits entschieden hat, dass bei sinngemäßer Anwendung des § 201 BAO die Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages an die Stelle des verfahrensbeendenden Bescheides tritt. (Vgl. VwGH vom 25.9.2012, 2008/13/0175).

Salzburg-Aigen, am 22. Jänner 2015