



## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R\*\*\*\*\* in der Beschwerdesache B\*\*\*\*\*, vertreten durch die Tatschl WTH & StB GmbH, Maxingerstraße 28, 1130 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 10. November 2007 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und von Säumniszuschlägen für die Jahre 2002 bis 2006

I.

beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

II.

zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Säumniszuschlag werden aufgehoben.

III.

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

## **Entscheidungsgründe**

Im Jahr 2007 wurde eine GPLA durchgeführt und mit Bescheiden vom 10. November 2007 für die Jahre 2002 bis 2006 Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschläge zur Zahlung vorgeschrieben. Zur Begründung wurde auf den Bericht gleichen Datums verwiesen.

Diesem Bericht ist an Sachverhalt ausschließlich zu entnehmen, dass die Gesellschafter der Abgabepflichtigen „ihre an die Gesellschaft erbrachten Leistungen mittels Honorarnoten verrechnen“ würden. In der Folge wird festgehalten, dass die „Gehälter und sonstigen Vergütungen aller Art, die der Gesellschafter für seine

Geschäftsführungstätigkeiten im Dienste der Gesellschaft bezogen hat – auch wenn sie formal über Honorarnoten abgerechnet werden –“ Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 darstellen würden und deshalb „DB/DZ-pflichtig“ wären. In weiterer Folge werden dann Auszüge aus einer „Stellungnahme des Dienstgebers“ wiedergegeben, nach welchen durch die betroffenen Personen keine Leistungen in der Art eines Dienstverhältnisses erbracht würden, weshalb keine DB-Pflicht vorliege. Eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes würde ebenso wenig vorliegen, wie eine laufende Entlohnung. Die im § 22 Z 2 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen würden – nach Ansicht des „Dienstgebers“ – somit nicht vorliegen. Gefolgt wird diese Aussage von einem Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018 und dem Hinweis, dass eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben sei, wenn der „Abgabepflichtige“ auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübe. Eine kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für diese Eingliederung und komme es beispielsweise auf einen jährlich neuen Abschluss eines „Werkvertrages“ nicht an.

Mit Schreiben vom 26. November 2007 wurde Berufung gegen den Bescheid betreffend das Jahr 2002 erhoben. Mit FINANZOnline-Eingaben wurden Berufungen auch gegen die Bescheide betreffend die Jahre 2003 bis 2006 erhoben. Im am 11. Dezember 2007 eingebrachten, ebenfalls als Berufung bezeichneten Schriftsatz wurde sodann näher ausgeführt, dass die in Rede stehenden Gesellschafter ihre an die Gesellschaft erbrachten Leistungen mittels Honorarnoten verrechnen würden. Zivilrechtlich handle sich dabei um Werkverträge bzw ähnliche Leistungen. Es werde nicht die Arbeitskraft, sondern ein bestimmter Arbeitserfolg ohne persönliche Weisungsgebundenheit geschuldet. Es handle sich nicht um Geschäftsführerbezüge. Diese Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft seien ertragsteuerlich grundsätzlich anzuerkennen, soweit derartige Verträge mit detaillierter, inhaltlich klarer Darlegung der erbrachten Leistungen nachgewiesen werden könnten und ein fremdüblicher Zahlungsverkehr vorliege. Gefolgt werden diese Ausführungen von einer Aufstellung der „Beitragsgrundlagen“ der beiden betroffenen Personen. Sodann wird dargestellt, dass Herr A\*\*\*\*\* (im Gegensatz zu den einleitenden Ausführungen) während des gesamten Prüfungszeitraumes eine Geschäftsführertätigkeit ausgeübt habe, Herr C\*\*\*\*\* seit 7. April 2005. Eine Beteiligung am Unternehmen habe bei Herrn A\*\*\*\*\* zum 1. Jänner 2002 mit 40% und ab 13. Feber 2002 mit 51% bestanden. Herr C\*\*\*\*\* wäre zum 1. Jänner 2002 gar nicht am Unternehmen beteiligt gewesen, ab 13. Feber 2002 mit 10% und ab 22. April 2005 mit 49%.

Herr C\*\*\*\*\* habe im Zeitraum 1. Jänner bis 12. Feber 2002 Vergütungen für seine selbständige Tätigkeit im Rahmen eines werkvertragsähnlichen Vertrages erhalten. Es habe keine Beteiligung am Unternehmen bestanden und es wäre keine Geschäftsführertätigkeit ausgeübt worden. Maßgeblich seien somit die üblichen Abgrenzungskriterien zwischen Dienstvertrag und werkvertragsähnlichem Vertrag. Da, wie

vom Finanzamt bereits festgestellt, kein Dienstverhältnis vorgelegen wäre, sei eine DB/DZ-Pflicht jedenfalls auszuschließen.

Im Zeitraum 13. Feber 2002 bis 6. April 2005 wäre Herr C\*\*\*\*\* mit 10% beteiligt, nicht aber Geschäftsführer gewesen. Auch bei einem nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter würden die oben angesprochenen Abgrenzungskriterien gelten. Auf Grund der Höhe der Beteiligung wäre Herr C\*\*\*\*\* in diesem Zeitraum gegenüber der Generalversammlung der Gesellschaft grundsätzlich weisungsgebunden gewesen. Eine Sperrminorität wäre nicht vereinbart worden. Es wäre kein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis, das zu Einkünften gemäß § 25 EStG 1988 führen würde, vorgelegen, sondern ein werkvertragsähnlicher Vertrag. Entsprechend der Prüfreihefolge im Sozialrecht habe dieser Vertrag zu einer GSVG-Versicherung geführt. Die vom Finanzamt angeführte Judikatur sei nicht anwendbar. DB/DZ-Pflicht wäre nicht gegeben.

Ab 7. April 2005 wäre Herr C\*\*\*\*\* zum Geschäftsführer bestellt worden, die Beteiligung am Unternehmen habe bis 21. April 2005 weiterhin 10% betragen. Es gelte das oben Gesagte, es läge keine DB/DZ-Pflicht vor.

Von 22. April 2005 bis zum Ende des Prüfungszeitraumes wäre Herr C\*\*\*\*\* zu 49% an der Gesellschaft beteiligt gewesen und habe die Funktion eines Geschäftsführers ausgeübt. Das vom Finanzamt ins Treffen geführte VwGH-Erkenntnis wäre nicht anwendbar, da keine Weisungsgebundenheit auf Grund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen vorgelegen habe. Nach der Höhe der Beteiligung und mangels Sperrminorität könne Herr C\*\*\*\*\* somit auf Grund seiner Gesellschafterstellung gegenüber der Generalversammlung nicht weisungsungebunden sein. Vielmehr ergäbe sich die Weisungsungebundenheit aus der Vereinbarung im Anstellungsvertrag. Die Zuordnung der Bezüge habe somit nicht unter die Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu erfolgen, sondern gegenständlich zu der Einkunftsart gemäß § 23 EStG 1988. Die Zahlungen seien daher nicht DB/DZ-pflichtig.

Für Herrn A\*\*\*\*\* gelte für den Zeitraum 1. Jänner bis 12. Feber 2002, in welchem er zu 40% beteiligt und Geschäftsführer gewesen sei, das oben Gesagte.

Ab 13. Feber 2002 bis zum Ende des Prüfungszeitraumes wäre Herr A\*\*\*\*\* zu 51% beteiligter Gesellschaftergeschäftsführer gewesen. Für diesen Zeitraum wäre das vom Finanzamt angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich anwendbar. Es wäre daher zu untersuchen, ob in diesem Zeitraum eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft vorgelegen sei. Wäre diese Frage nicht eindeutig zu beantworten, habe eine weitere Überprüfung der im § 47 Abs 2 EStG 1988 genannten Voraussetzungen zu erfolgen. Weiters habe eine Betrachtung der ausgeführten Tätigkeiten stattzufinden, soweit unter Ausblendung der durch das Beteiligungsverhältnis fehlenden Weisungsgebundenheit kein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien vorliege. Nach dem „Primat der Trennung“ habe eine Zuordnung der Tätigkeitsvergütungen getrennt nach den Tätigkeiten als Geschäftsführer und nach der gewerblichen Tätigkeit zu erfolgen. Es sei eine „Überwiegensprüfung“ anzustellen. Bei Überwiegen der gewerblichen Tätigkeit seien die Einkünfte damit den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen.

Herr A\*\*\*\*\* erhalte seine Vergütungen von der Gesellschaft ausschließlich für seine im Rahmen seiner aufrechten Gewerbeberechtigung und Fähigkeiten ausgeführten operativen Tätigkeiten. Die Geschäftsführung trete eindeutig in den Hintergrund. Die Vergütungen seien nicht DB/DZ-pflichtig.

Zusammengefasst wäre festzuhalten, dass das herangezogene VwGH-Erkenntnis grundsätzlich nur für wesentlich beteiligte Gesellschafter anwendbar sei, bei welchen die fehlende Weisungsunterworfenheit auf das Beteiligungsverhältnis (ab 50%) bzw auf eine Sondervereinbarung (Sperrminorität) zurückzuführen sei.

Für Gesellschafter-Geschäftsführer mit einem Beteiligungsverhältnis unter 50% habe die Beurteilung der Zuordnung der Bezüge nach den allgemein gültigen Regeln zu erfolgen (§ 47 Abs 2 EStG 1988) und nicht nach der Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“. Das Fehlen der Weisungsunterworfenheit in dieser Konstellation sei nicht durch die Gesellschafterstellung gegeben, sondern durch die Vereinbarung im Anstellungsvertrag. Die Einkünfte aus einer solchen Konstellation könnten daher nie dem § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zugeordnet werden. Eine DB/DZ-Pflicht könne somit nicht vorliegen.

Erfolge eine an die Gesellschaft erbrachte Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers im Rahmen eines Gewerbebetriebes des Geschäftsführers, sei nach dem Trennungsprinzip vorzugehen. Sei eine Trennung der Tätigkeiten möglich, dann wären die Einkünfte nach den Einkunftsarten aufzuteilen. Könnten die einzelnen Tätigkeiten nicht eindeutig zugeordnet werden, habe eine Überwiegensprüfung zu erfolgen. Bei Überwiegen einer Tätigkeit sei darauf abzustellen, welche Tätigkeit im Vordergrund stehe, was im gegenständlichen Fall die gewerbliche Tätigkeit sei.

Mittels Ergänzungsersuchen vom 25. August 2008 übermittelte das Finanzamt Literaturzitate samt Judikatur zu § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Kurz zusammengefasst traf das Finanzamt folgende Aussagen:

Der zivilrechtlichen Form, in die die Leistungsbeziehung zwischen dem wesentlich Beteiligten und der Gesellschaft gekleidet ist, komme keine Bedeutung zu.

Unmaßgebend sei auch, ob der wesentlich beteiligte Geschäftsführer (überwiegend) im operativen Bereich der Gesellschaft tätig sei.

Es stünde einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte geböte.

Eine laufende Entlohnung liege auch dann vor, wenn der Bezug nur einmal jährlich gewährt würde. Ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführertätigkeit erwachsendes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis habe so gut wie nie erwiesen werden können.

Die entscheidende Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sei vor dem Hintergrund der dazu ergangenen Rechtsprechung in aller Regel gegeben, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach

außen hin auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt werde, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde.

Sei die Beteiligung an der Gesellschaft höher als 25%, jedoch niedriger als 50% und bestehe auch keine Sperrminorität, sei der Geschäftsführer gehalten, sich an die mit der erforderlichen Stimmenmehrheit zustande gekommenen Beschlüsse der Gesellschaft zu halten. Weisungen könnten von der Generalversammlung und – iZm Kontrollaufgaben oder auf Grund gesellschaftsvertraglicher Ermächtigung – vom Aufsichtsrat erteilt werden. Für diese Fälle bedürfe es daher des Hinzudenkens des Merkmales der Weisungsgebundenheit, wie sie in der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zum Ausdruck komme, nicht.

Fraglich könnte sein, ob Geschäftsführer, die nicht auf Grund ihrer Beteiligung an der Gesellschaft, sondern auf Grund von Vereinbarungen im Anstellungsvertrag keinen Weisungen unterworfen seien, mit ihren Bezügen unter die Einkunftsart des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen.

Nach einer Literaturmeinung würden die Einkünfte von Geschäftsführern, die an der Gesellschaft zu mehr als 25% und weniger als 50% ohne Vereinbarung einer Sperrminorität beteiligt seien und deren Weisungsungebundenheit erst aus dem Anstellungsvertrag resultiere, nicht unter § 22 Z Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren sein. Der Verwaltungsgerichtshof sei dieser Ansicht jedoch nicht gefolgt.

In einem Erkenntnis aus dem Jahr 2007, das Geschäftsführer betroffen habe, die an der GmbH zu 25% bzw 50% beteiligt gewesen seien, habe der Verwaltungsgerichtshof daran erinnert, dass bis zum Ergehen eines Erkenntnisses im Jahr 1980 Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern generell als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingestuft worden seien. Von dieser Auffassung sei der Gerichtshof nur in Bezug auf Geschäftsführer, die ab 50% an der Gesellschaft beteiligt seien, abgegangen. Hinsichtlich jener Gesellschafter-Geschäftsführer, deren Beteiligung 50% nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen, sei hingegen weiter davon auszugehen, dass – von seltenen Ausnahmen abgesehen – die allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben seien. Dies entspreche auch der Rechtsprechung des BFH. In einem weiteren Erkenntnis aus dem Jahr 2007 zur Kommunalsteuer habe der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich auch für wesentlich beteiligte Geschäftsführer, deren Beteiligung 50% nicht erreicht und die über keine Sperrminorität verfügen, ausgesprochen, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukomme, ob sie bei ihrer Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert seien. Von seltenen Ausnahmen abgesehen lägen Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vor. Damit sei die in der Literatur viel diskutierte Frage, ob auch jene Gesellschafter-Geschäftsführer, die auf Grund des Anstellungsvertrages weisungsfrei gestellt seien, Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielen könnten, zu bejahen.

Unter welchen Voraussetzungen ein „seltener Ausnahmefall“ vorliegen könne, sei den zitierten Erkenntnissen nicht zu entnehmen. Da die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft nach der Judikatur bereits durch jede nach außen hin auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt werde, mit welcher der

Unternehmenszweck verfolgt werde, würden sich in der Praxis kaum mehr Fälle finden lassen, bei denen die Einkünfte des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nicht unter die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen.

Hinzuweisen sei auch, dass es sich beim Begriff „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“ nicht nur um Geschäftsführervergütungen handeln würde.

Der seltene Fall eines Werkvertrages werde nur angenommen werden können, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart sei, nicht aber wenn Gegenstand des Vertrages die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen sei.

Ist ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nur deshalb nicht Dienstnehmer dieser Gesellschaft, weil er gesellschaftsrechtlich weisungsfrei gestellt ist, dann gelte er dennoch als Dienstnehmer, wenn er nicht mit mehr als 25% an der Gesellschaft beteiligt sei. § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 sei die korrespondierende Bestimmung zu § 22 Z EStG 1988 mit dem Grundanliegen, dass nichtselbständig tätige Gesellschafter-Geschäftsführer dennoch als selbständig gelten sollen, wenn sie an der Gesellschaft wesentlich (zu mehr als 25%) beteiligt sind. Die wesentliche Beteiligung sei das entscheidende Kriterium, ob selbständige oder unselbständige Einkünfte vorlägen.

Der Vorhalt endet wie folgt: *„Mit diesen offiziellen Kommentarmeinungen sind nach Ansicht des Finanzamtes alle von Ihnen aufgelisteten Fallkonstellationen abgedeckt, sodass DB- und DZ-Pflicht besteht.*

*Lediglich der eine Fall bleibt übrig, C\*\*\*\*\* GA 0,00% von 1.1.2002 – 12.2.2002, also Pkt 4.1. der Berufung:*

*Hiezu wir gebeten, den werkvertragsähnlichen Vertrag vorzulegen und die Höhe der Vergütungen für diesen Zeitraum herauszurechnen, sodass hier notfalls der betreffende DB und DZ ausgeschieden werden könnte.“*

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde seitens der steuerlichen Vertretung ein Kontenausdruck aus der Buchhaltung 2002 übermittelt, aus welchem ersichtlich sei, dass Herr C\*\*\*\*\* „für den Februar 2002 EUR 811,08 netto für seine Tätigkeit erhalten“ habe.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und – lt Spruch - der Dienstgeberbeitrag um € 36,50 (811,08 x 4,5%) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um € 3,65 (811,08 x 0,45%) vermindert. In der Begründung wurde § 41 FLAG 1967 zitiert und der Vorhalt vom 25. August 2008 zum integrierenden Bestandteil der Entscheidung erhoben. Insbesondere wurde auch noch auf die eindeutige VwGH-Rechtsprechung und die einschlägigen Kommentarmeinungen hingewiesen. Seitens der Berufungswerberin wären „keine einzigen Gründe“ angeführt worden, „warum die beteiligten Gesellschafter nicht in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert sein sollten“. Auch wären keine gegenteiligen Verträge vorgelegt worden. „Sämtliche Vergütungen jeder Art gem § 22 Z 2, 2. TS EstG und § 25 Abs 1 Z 1 a) und b) EstG“ wären „daher gem § 41 FLAG dem DB und DZ zu unterziehen“ gewesen. „Lediglich im Zweifel“ wäre „von der DB- und DZ-Unterwerfung abzusehen bezüglich C\*\*\*\*\*

, betr die Vergütung von 811,08 € netto für Feber 2002, lt 4.1. der Berufung, weil hier keine Beteiligung“ bestanden habe. Allerdings wäre „der werkvertragsähnliche Vertrag lt Vorhaltsbeantwortung v 8.9.2008 nicht vorgelegt“ worden. „Im Zweifel und infolge der lediglich geringen Auswirkungen“ wäre „hier der Rechtsprechung des VwGH gefolgt, v 25.6.2008, 2008/15/0090“ worden.

Daraufhin wurde die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Nach auszugsweiser Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 22, 25 und 47 EStG 1988 sowie des § 41 FLAG 1967 wurden allgemeine Ausführungen zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses erstattet. Herr C\*\*\*\*\* habe bereits vor seiner Beteiligung an der Gesellschaft dieser gegenüber Leistungen im Rahmen seiner Gewerbeberechtigung erbracht und entsprechend abgerechnet. Die Ausführungen in der Berufung wiederholend wurde festgehalten, dass der Gesellschafter Herr C\*\*\*\*\* bis in den April 2005 keine Geschäftsführertätigkeit ausgeführt habe. Die Ausführungen des Finanzamtes beträfen zum Großteil Entscheidungen zu Gesellschafter-Geschäftsführern und seien schon deswegen für eine (Um)Qualifizierung der Einkünfte des Herrn C\*\*\*\*\* nicht geeignet. Zu Bezügen eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers wurde vorgebracht, dass die Gesetzesbestimmung klar formuliert wäre. Es müssten unter Außerachtlassung einer durch Sondereinbarung nicht vorliegenden Weisungsbindung „alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorliegen. Mit dieser Formulierung könne nicht nur ein Merkmal angesprochen sein. Im vorliegenden Fall werde eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus „wohl aufgrund der gängigen Judikatur“ vorliegen. Andere Abgrenzungskriterien, insbesondere die fehlende Weisungsgebundenheit, seien aber in die Beurteilung jedenfalls einzubeziehen.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin seien im Rahmen ihrer jeweiligen Gewerbeberechtigungen für die Gesellschaft tätig. Sperrminorität sei keine vereinbart. Eine Weisungsungebundenheit gegenüber der Generalversammlung liegt bei einer Beteiligung bis zu 50% nicht vor. Bei der Beteiligung des Herrn A\*\*\*\*\* über 50% liege eine Weisungsbindung weder aufgrund vertraglicher noch auf gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung vor. Die Weisungsungebundenheit begründe sich aus der Vereinbarung im Anstellungsvertrag beider Gesellschafter. Eine Zuordnung der Einkünfte hätte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfolgen. Für die bestehenden Vertragsverhältnisse hätte eine Gesamtbeurteilung stattzufinden, ob die Merkmale einer werkvertragsähnlichen Leistung gegenüber jenen eines Dienstverhältnisses überwiegen. Bei der Prüfung könne die Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ nicht angewendet werden, „da eine Weisungsbindung aufgrund der Gesellschafterstellung vorliegt und nicht durch eine Sonderbestimmung ausgeschlossen wurde, bzw. eine Weisungsungebundenheit vertraglich festgelegt“ worden sei. Die Beurteilung habe anhand „aller“ Merkmale stattzufinden.

Die Gesellschafter würden ihre Tätigkeit für die Gesellschaft in einem werkvertragsähnlichen Vertragsverhältnis ausüben. Die an die Gesellschafter übertragenen Projekte würden eigenverantwortlich ausgeführt. Es würden keinerlei

Vorgaben, wo die Tätigkeit ausgeführt werden solle, festgelegt. Die Gesellschafter könnten ihre Arbeitszeit nach eigenem Ermessen festlegen. Nach positiver Abwicklung eines Projektes werde die vereinbarte Vergütung entsprechend abgerechnet. Die Gesellschafter hätten keinerlei Weisungen zu befolgen. Es würden somit eindeutig die Merkmale einer werkvertragsähnlichen Beschäftigung überwiegen. Die Voraussetzungen des § 47 Abs 2 EStG 1988 seien nicht gegeben. Es liege kein Dienstverhältnis im Sinne des EStG 1988 vor.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Juli 2011 zur Entscheidung vor. Diese war am 31. Dezember 2013 noch unerledigt anhängig und ist daher nach § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Aus dem Verwaltungsakt ergibt sich Folgendes bzw bleiben ua folgende entscheidende Sachverhaltselemente unbeantwortet:

1. Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.
2. Der Prüfungszeitraum umfasst die Jahre 2002 bis 2006.
3. Mit den angefochtenen Bescheiden wurden der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschläge in Beträgen für jeweils ein Jahr festgesetzt.
4. Aus dem als Begründung für diese Bescheide angeführten Bericht kann geschlossen werden, dass sich die Beträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils aus den an zwei Personen auf Grund von Honorarnoten unter dem Titel „Fremdleistungen“ ausbezahlten Geldbeträgen und nicht näher dargestellten weiteren Lohnzahlungen errechnen. Ob weitere Vergütungen an diese Personen unter anderen Titeln verbucht wurden, ist mangels getroffener Feststellungen nicht feststellbar.
5. Dem Bericht vom 10. November 2007 ist entnehmbar, dass unter den Überschriften "Pauschale Nachrechnung Finanz" als "BMG alt" für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der einzelnen Jahre jeweils "0,00" angeführt ist und im Zuge der Prüfung eine "Hinzurechnung" in Höhe der an die beiden Gesellschafter ausbezahlten Vergütungen erfolgt ist. Genau in dieser Höhe wird auch die "BMG neu" dargestellt. In der Ergebnisübersicht finden sich dann andere Werte und eine "BMG-Gesamt", die von der "BMG neu" abweicht. Die Berechnung des DB und des DZ erfolgte sowohl unter den Überschriften "Pauschale Nachrechnung Finanz" als auch in der Ergebnisübersicht nach den Werten der "BMG neu". In den Bescheiden vom 10. November 2011 wird der DB und der DZ mit Beträgen festgesetzt, die sich zwar aus der "BMG-Gesamt" ableiten lassen, die Bemessungsgrundlagen sind in den Bescheiden jedoch nicht angeführt.
6. Welche erbrachten Leistungen mit diesen Honorarnoten verrechnet und welche Vereinbarungen über die Höhe des Honorares getroffen wurden, ist dem Verwaltungsakt ebenfalls nicht zu entnehmen.

7. Wie sich die Tätigkeiten der beiden in Rede stehenden Gesellschafter in der Realität dargestellt haben und welche konkreten Leistungen erbracht wurden, wird nicht festgestellt.
8. Für die unter Pkt 4. angesprochenen Personen ergibt sich für den Prüfungszeitraum zu deren Beteiligung am Stammkapital der Beschwerdeführerin aus dem im Akt aufliegenden Firmenbuchauszug Folgendes:
- a. Herr A\*\*\*\*\* :
    - i. Eintragung vom 25. August 1998: 40%
    - ii. Eintragung vom 13. Feber 2002: 51%
  - b. Herr C\*\*\*\*\* :
    - i. Eintragung vom 13. Feber 2002: 10%
    - ii. Eintragung vom 22. April 2005: 49%
9. Für die unter Pkt 4. angesprochenen Personen ergibt sich für den Prüfungszeitraum zu deren Geschäftsführertätigkeit aus dem im Akt aufliegenden Firmenbuchauszug Folgendes:
- a. Herr A\*\*\*\*\* war im gesamten Prüfungszeitraum zum Geschäftsführer bestellt.
  - b. Die Bestellung von Herrn C\*\*\*\*\* zum Geschäftsführer ab 7. April 2005 wurde am 22. April 2005 eingetragen.

#### **A) Vorbemerkung:**

Vorweg ist im vorliegenden Fall festzuhalten, dass nach den Bestimmungen des GmbHG für den Zeitpunkt der Wirksamkeit des Übergangs von GmbH-Anteilen verbunden Rechten und Pflichten der Zeitpunkt der Eintragung im Firmenbuch regelmäßig nicht konstitutiv, sondern lediglich deklarativ ist. Ein (neuer) Gesellschafter besitzt somit sofort nach Abschluss des notwendigen Notariatsaktes und somit unabhängig vom Zeitpunkt der Eintragung sämtliche Gesellschafterrechte.

Das Finanzamt hat sich mit der Höhe der Beteiligung zu bestimmten Zeitpunkten im Prüfungszeitraum offenbar, zumindest ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt diesbezüglich keinerlei Anhaltspunkte, überhaupt nicht auseinandergesetzt. Die Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin, welche die Beteiligungshöhen an den Eintragungsdaten in Firmenbuch festmachen, sind in Folge des eingangs Ausgeführten letztlich irrelevant.

Da sich die weitere rechtliche Würdigung entscheidend auch an der Höhe des Beteiligungsausmaßes zu orientieren hat, wäre festzustellen gewesen, zu welchem Zeitpunkt die in Rede stehenden Personen die Gesellschaftsanteile (erstmalig bzw. zusätzlich) tatsächlich erworben haben.

#### **B) Gesetzliche Bestimmungen:**

Ausgehend vom Beteiligungsausmaß wären im vorliegenden Fall die Bestimmungen des § 41 FLAG 1967 und des § 122 Abs 7 und 8 WKG 1988 entscheidungsrelevant.

Nach § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Abs 2 der genannten Gesetzesbestimmung normiert, dass alle Personen Dienstnehmer sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen oder an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind.

§ 122 Abs 7 und 8 WKG 1988 enthält korrespondierende Bestimmungen hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und normiert als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967.

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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 vorliegen.

§ 22 Z 2 EStG 1988 bestimmt, dass Gehälter und 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit darstellen.

Damit sind nach § 41 FLAG 1988 zusammengefasst ua folgende Bezüge – abgesehen von den im Gesetz normierten Beitragsbefreiungen – in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und - auf Grund der korrespondierenden Bestimmung des WKG - auch für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzurechnen:

1. Gehälter und Vergütungen jeder Art für an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligte, wenn ihre Beschäftigung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweist.
2. Bezüge auf Grund eines Dienstverhältnisses.
3. Bezüge von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt sind, deren Beschäftigung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweist, die Verpflichtung den Weisungen eines anderen zu folgen auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen jedoch fehlt.

### **C) Zusammenfassung der Rechtsprechung:**

Im Erkenntnis des verstärkten Senates VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Gerichtshof klar ausgeführt, dass, wenn das in § 47 Abs 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen könne. Dies gilt – von seltenen Ausnahmen abgesehen - auch für Gesellschafter, deren Beteiligung ein Ausmaß von 50% am Stammkapital nicht erreicht (vgl VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095, oder VwGH 27.2.2008, 2006/13/0113).

Bei kontinuierlich über einen längeren Zeitraum hindurch die Aufgaben der Geschäftsführung einer GmbH wahrnehmenden Geschäftsführern ist das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft gegeben (vgl etwa VwGH 23.2.2010, 2010/15/0007).

Im Erkenntnis VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219, hat - wie bereits oben unter Bezugnahme auf den Gesetzestext festgehalten - der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass der im (damaligen) Beschwerdefall betroffene Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die "fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt.

In seinem Erkenntnis VwGH 23.5.2007, 2004/13/0073, hat der Gerichtshof klargestellt, dass es einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988 geböte (vgl ebenso VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083).

Das Vorliegen eines „echten“ Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG 1988 setzt voraus, dass die tätige Person weisungsgebunden und organisatorisch eingegliedert ist (vgl VwGH 17.5.1989, 85/13/0110, oder VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Zusätzlich könnte, wenn auf Grund dieser zwei Merkmale noch keine klare Abgrenzung möglich ist, das Vorliegen eines Unternehmerrisikos ausschlaggebend sein und würde sodann auf Grund des Gesamtbildes zu entscheiden sein, welche Merkmale überwiegen (vgl VwGH 29.9.2004, 99/13/0183).

§ 47 Abs 2 iVm § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 normieren, dass trotz des Vorliegens einer gesellschaftsvertraglich eingeräumten Sperrminorität bei einem nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn „sonst alle“ Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095, VwGH 24.9.2003, 2001/13/0258, VwGH 24.10.2002, 2001/15/0062, oder VwGH 8.6.1995, 95/14/0040). Beim Geschäftsführer einer GmbH ohne Sperrminorität sind – von seltenen Ausnahmen abgesehen – die allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben.

#### **D) Schlussfolgerungen betreffend Herrn A\*\*\*\*\* :**

Herr A\*\*\*\*\* war möglicherweise im Jahr 2002 kurzfristig (Firmenbuchantrag vom 14. Jänner 2002) noch mit 40% (Ermittlungen darüber hat das Finanzamt nicht angestellt), dann jedenfalls mit mehr als 50% beteiligt. Zudem war er während des gesamten Prüfungszeitraumes zum Geschäftsführer bestellt.

Herr A\*\*\*\*\* war, wie die Beschwerdeführerin selbst zugesteht, in den geschäftlichen Organismus des Betriebes eingegliedert. Für die Bezüge und sonstigen Vergütungen des Herrn A\*\*\*\*\* gilt damit die klare und eindeutige Rechtsprechung des VwGH zu § 22 Z 2 EStG 1988.

Für den Fall, dass im Prüfungszeitraum tatsächlich eine Beteiligung von weniger als 50% bestanden haben sollte, wären von Finanzamt Feststellungen zu treffen gewesen, warum im gegebenen Zusammenhang keine der seltenen Ausnahmen vorliegt. Das Finanzamt hat zwar im „Ersuchen um Ergänzung“ vom 25. August 2008 die Problematik „Ausnahmefall“ angesprochen, in den völlig allgemein gehaltenen Ausführungen zu dieser Thematik (kurzfristige Bestellung zum Geschäftsführer zur Sanierung, Abwicklung eines konkreten Projektes) jedoch jeden nachvollziehbaren Konnex zu den Umständen des vorliegenden Falles vermissen lassen. Auch erging keine Aufforderung, konkrete Angaben zum Anstellungs- oder Gesellschaftsvertrag, zur Art der Tätigkeit etc zu machen. Das Vorbringen im Vorlageantrag, die Gesellschafter würden „übertragene Projekte“ eigenverantwortlich ausführen, veranlasste das Finanzamt nicht zu den notwendigen (weil aus dem Verwaltungsakt nicht entnehmbaren) Sachverhaltsfeststellungen. Dies wiegt umso schwerer, als das Finanzamt im oben genannten Ergänzungsersuchen selbst das Vorliegen eines „Werkvertrages“ (damit gemeint wohl das Nichtvorliegen einer DB- und DZ-Pflicht) bei einer „Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges“ im Rahmen eines „abzuwickelnden konkreten Projektes“ nicht für ausgeschlossen hält und in der (damals) Berufungsvorentscheidung lediglich auf das Vorliegen einer Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft Bezug genommen wurde.

#### **E) Schlussfolgerungen betreffend Herrn C\*\*\*\*\* :**

Im vorliegenden Fall könnten – abhängig von der tatsächlichen Beteiligungssituation – alle drei unter Pkt. B dargestellten Varianten zu prüfen sein.

In einem kurzen, wenige Tage dauernden Zeitraum des Jahres 2002 war Herr C\*\*\*\*\* möglicherweise überhaupt nicht an der GmbH beteiligt, da der Firmenbuchantrag (erst) am 14. Jänner 2002 gestellt wurde. Sollten somit tatsächlich Zeiten vorliegen (wovon das Finanzamt offenbar ausgeht, weil „im Zweifel“ Vergütungen für den Feber 2002 im Rahmen der Berufungsvorentscheidung nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ einbezogen wurden) wäre das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) zu prüfen gewesen. Ein Unterlassen von Ermittlungen und Sachverhaltsfeststellungen auf Grund möglicherweise nur geringfügigen abgabenrechtlichen Auswirkungen (zumindest) in einem Rechtsmittelverfahren ist nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes nach den Verfahrensvorschriften nicht zulässig.

In einem Zeitraum umfassend die Jahre 2002 (möglicherweise nur Teile davon) bis zu einem nicht feststehenden Zeitpunkt im Jahr 2005 war Herr C\*\*\*\*\* nicht wesentlich beteiligt. Eine Geschäftsführertätigkeit wurde nicht ausgeübt. Damit ist die Rechtsprechung, die zur organisatorischen Eingliederung und zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses von Geschäftsführern ergangen ist, nicht einschlägig.

Für diesen Zeitraum, in welchem eine nicht wesentliche Beteiligung (10%) vorgelegen ist, wäre primär das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu prüfen gewesen, da die Beschwerdeführerin ständig, jedoch ohne jeglichen Nachweis der Richtigkeit, darauf hingewiesen hat, dass keine Sperrminorität vereinbart war. Inwieweit sich aus dem Anstellungsvertrag, wie behauptet, eine völlige Weisungsfreiheit ergeben würde, bleibt mangels Sachverhaltsfeststellungen, aber auch mangels konkreten Sachverhaltsvorbringen im Dunkeln.

Ab einem (auf Grund der mangelhaften Sachverhaltsfeststellungen nicht näher bestimmbar) Zeitpunkt im Jahr 2005 war Herr C\*\*\*\*\* wesentlich beteiligt und ab 7. April 2005 zudem zum Geschäftsführer bestellt. Dazu gilt der zweite Teil des oben unter Pkt D Gesagten.

#### **F) Abschließende Feststellungen:**

a) Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO haben die gesamte Abgabe festzusetzen und nicht bloß die Nachforderung zu enthalten, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist (vgl Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 201, Tz 42). Nach näherer Betrachtung kann aus der unübersichtlichen und auf den ersten Blick verwirrenden Darstellung abgeleitet werden, dass zur Ergänzung des Bescheidspruches jeweils auf die "BMG-Gesamt" als die den Bescheiden zu Grunde liegende Beitragsgrundlage zurückzugreifen sein muss und somit keine "Differenzvorschreibung" vorliegt.

Nach diesen Überlegungen könnten die bekämpften Bescheide den gesetzlich Festsetzungsbescheiden auferlegten Anforderungen entsprechen. Dennoch wäre es nach Ansicht des BFG, um die gesetzlich übertragenen Aufgaben umfassend wahrnehmen zu können, zumindest erforderlich, dass im Verwaltungsakt die Bemessungsgrundlagen vor Prüfung (etwa in Form der Kopie der Jahreslohnkonten) enthalten sind.

Weiters wäre entsprechend dem Zuflussprinzip (zumindest) eine Aufstellung der tatsächlichen Zuflüsse der mittels Honorarnoten in Rechnung gestellten Beträge zur Prüfung der Rechtskonformität der Bescheide unerlässlich.

Mängel beim notwendigen Inhalt von Festsetzungsbescheiden wurden vom UFS bereits mehrfach zum Anlass genommen, derartige Bescheide aufzuheben (UFS 26.2.2009, RV/0610-G/06, oder UFS 3.7.2009, RV/2234-W/09).

b) Indem das Finanzamt völlig ignoriert hat, dass ein Gesellschafter in einem großen Teil des Prüfungszeitraumes nicht als Geschäftsführer tätig war und deshalb offenbar keine Feststellungen zum Gesellschaftsvertrag und zum (möglicherweise nicht schriftlichen) Anstellungsvertrag getroffen hat, ist es dem BFG nicht möglich, fallbezogen konkrete

rechtliche Ausführungen zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 iVm § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 zu machen.

c) Ferner fehlen jegliche Feststellungen zur tatsächlichen Ausgestaltung der (ausschließlich oder neben der Geschäftsführung) ausgeübten Tätigkeit der Gesellschafter.

d) Ebenso mangelt es an Feststellungen zu den Zeitpunkten der tatsächlichen Anteilserwerbe, sodass nicht erkennbar ist, zu welchen Zeitpunkten die Gesellschafter über welches Beteiligungsausmaß verfügten.

e) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion dieses Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand als zutreffend erachtet. Die Begründung eines Bescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Bundesfinanzgerichtes oder des Verwaltungsgerichtshofes für diese nachvollziehbar ist (vgl für viele zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0200).

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides ist deren Eignung, dem Bundesfinanzgericht und dem Verwaltungsgerichtshof die Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen. Dazu ist die zusammenhängende Darstellung des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes, also die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt, unerlässlich. Auch hat die Abgabenbehörde in der Beschwerde vorgebrachte Einwendungen (hier konkret zB keine Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters, Vorliegen von einzelnen „Projekten“) nicht zu ignorieren, sondern darauf einzugehen und schlüssig deren aus der Sicht der Abgabenbehörde bestehende bzw nicht bestehende Relevanz für die rechtliche Beurteilung aufzuzeigen.

Weder dem Bericht über die Außenprüfung, noch dem Vorhalt vom 25. August 2008 oder der (damals) Berufungsvorentscheidung ist auch nur ansatzweise jener Sachverhalt zu entnehmen, welchen das als Grundlage für die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag herangezogen hat, sodass offensichtlich ist, dass dieser nicht ermittelt wurde. Durch die Anführung von Judikatur- und Literaturmeinungen ohne Herstellung eines nachvollziehbaren Konnexes zum festgestellten Sachverhalt im konkreten Prüfungsfall wird der Ermittlungs- und Begründungspflicht in keinsten Weise entsprochen.

Nach der Rechtsprechung (vgl zB VwGH 11.5.2005, 2002/13/0142, und VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153) ist der für die Beurteilung der Gesetzmäßigkeit eines angefochtenen Bescheides erforderliche Sachverhalt im Verwaltungsverfahren vor Bescheiderlassung

bzw spätestens im Zuge der Erstellung der Beschwerdeentscheidung (§ 265 Abs 1 BAO) und nicht erst im Rahmen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unter dem Prätext einer Prüfung der Relevanz eines geltend gemachten Verfahrensmangels zu ermitteln und festzustellen.

Es trifft zwar zu, dass das Bundesfinanzgericht durch § 269 Abs 1 BAO die Obliegenheiten und Befugnisse hat, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Dies kann aber nicht soweit führen, dass das Bundesfinanzgericht, welches dazu weder organisatorisch noch personell über entsprechende Ressourcen verfügt, alle wesentlichen Sachverhaltsfeststellungen selbst treffen muss und somit die Aufgaben des Finanzamtes (nahezu) zur Gänze übernimmt. Eine derartige Vorgangsweise würde dem Grundgedanken der Gerichtsbarkeit widersprechen, deren Aufgabe es ist, als unabhängige Institution zwischen zwei Parteien zu entscheiden. Dieser ihm zugedachten Rolle könnte das Bundesfinanzgericht nicht entsprechen, wenn es in der Willkür des Finanzamtes liegen würde, durch die Erlassung völlig mangelhafter Bescheide dem Bundesfinanzgericht die grundlegenden Aufgaben der Behörde zu „übertragen“. Weiters würde eine derartige Vorgangsweise auch zu einem unnötigen Verwaltungsaufwand führen, da sämtliche Ermittlungsergebnisse dann beiden Parteien mit der Möglichkeit zur Stellungnahme und Erwidern innerhalb angemessener Fristen zur Kenntnis gebracht und gegebenenfalls mehrmals ausgetauscht werden müssten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann von der Möglichkeit der Zurückverweisung bei krassen bzw besonders gravierenden Ermittlungslücken Gebrauch gemacht werden (vgl zB VwGH 26.6.2014, Ro 2014/03/0063). Eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen wird demnach insbesondere dann in Betracht kommen, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleiches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde (etwa schwierige) Ermittlungen unterließ, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden (etwa im Sinn einer "Delegierung" der Entscheidung an das Verwaltungsgericht, vgl Holoubek, Kognitionsbefugnis, Beschwerdelegitimation und Beschwerdegegenstand, in: Holoubek/Lang (Hrsg), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, erster Instanz, 2013, Seite 127, Seite 137; siehe schon Merli, Die Kognitionsbefugnis der Verwaltungsgerichte erster Instanz, in: Holoubek/Lang (Hrsg), Die Schaffung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, 2008, Seite 65, Seite 73 f).

Aus oben genannten Überlegungen in Verbindung mit den aufgezeigten Ermittlungsmängeln bzw dem völligen Fehlen von Ermittlungen waren im vorliegenden Fall aus Gründen der Zweckmäßigkeit die angefochtenen Bescheide und die (damals) Berufungsvorentscheidung nach § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben. Billigkeitsgründe stehen dieser Aufhebung nicht entgegen, da der Beschwerdeführerin dadurch keinerlei Nachteile erwachsen.

f) Nach § 217 Abs 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Eine derartige Herabsetzung liegt auch bei einer Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde vor (vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 217 Tz 52). Im Übrigen stellt sich im vorliegenden Fall die Frage, ob in Anbetracht der lange Jahre vorliegenden Rechtsunsicherheit zur gegenständlichen Thematik nicht ein Anwendungsfall des § 217 Abs 7 BAO vorliegen könnte (vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 217 Tz 48), welche in dieser Entscheidung jedoch nicht beantwortet werden muss. Abschließend darf noch darauf hingewiesen werden, dass eine zusammengefasste Festsetzung von Säumniszuschlägen analog zu § 201 Abs 4 BAO nicht zulässig ist (vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 217 Tz 5).

Der Beschwerde betreffend Säumniszuschläge war daher Folge zu geben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Im vorliegenden Fall ergibt sich die stattgebende Erledigung hinsichtlich der Säumniszuschläge unmittelbar aus dem Gesetz. Bei der Aufhebung und Zurückverweisung handelt es sich um eine Ermessensentscheidung und liegt daher keine Rechtsfrage vor.

Die Revision ist daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 2. Dezember 2015