

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Elfriede Murtinger, Gerald Kreuzer und Dr. Franz Kandlhofer in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch HHP Hammerschmied Hohenegger & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, Am Heumarkt 13, 1030 Wien, gegen den Bescheid des FA Wien 4/5/10 vom 01.10.2012, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2007 bis 2010 in der Sitzung am 16.07.2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer bei der beschwerdeführenden GmbH (Bf.) durchgeföhrten Prüfung der lohnabhängigen Abgaben der Jahre 2007 bis 2010 wurde festgestellt, dass die an die zu jeweils 50% an der Bf. beteiligten Geschäftsführer, Herrn A B und Herrn C D, bezahlten Honorare und Leistungsvergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einbezogen worden seien. Darüber hinaus seien beiden Gesellschafter-Geschäftsführern PKWs zur Verfügung gestellt worden, deren Privatnutzung, in einem Ausmaß von 20% (laut Berechnung der steuerlichen Vertretung der Bf.) ebenfalls in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen seien. Da die Bf. in den Jahren 2008 und 2010 auch die GSVG-Beiträge für beide Gesellschafter-Geschäftsführer übernommen habe, seien auch diese Beträge der Bemessungsgrundlage für DB und DZ dieser Jahre hinzuzurechnen.

In der Folge ergingen Bescheide über die Festsetzung des DB und DZ für die Jahre 2007 bis 2010, in welchen die an die Gesellschafter-Geschäftsführer geleisteten Vergütungen in nachfolgend dargestellter Höhe den bisher von der Bf. erklärten Bemessungsgrundlagen für DB und DZ der Jahre 2007 bis 2010 hinzugerechnet wurden (Beträge in Euro):

Jahr	2007	2008	2009	2010
Gehalt B	70.866,12	65.199,96	55.200,00	45.200,04
PA KFZ B	2.104,80	2.761,32	2.716,44	2.817,48
GSVG B		13.819,89		14.497,14
Gehalt D	85.213,32	68.250,00	55.200,00	45.200,04
PA KFZ D	3.062,64	2.098,56	1.597,92	2.178,24
GSVG D		14.100,72		14.497,14
in Summe	161.246,88	185.230,45	114.714,36	124.390,08

In der fristgerecht eingebrauchten Berufung bekämpfte die Bf. diese Bescheide dem Grunde und der Höhe nach. Begründet wurde dies damit, dass als Resultat zur Vorprüfung nach Darlegung des wirtschaftlichen Sachverhaltes die Geschäftsführungstätigkeit der beiden Gesellschafter mit 30% der für die Bf. erbrachten Dienstleistungen festgelegt worden sei, obwohl die seinerzeitigen Arbeitsaufzeichnungen einen wesentlich geringeren Anteil an den erbrachten Leistungen gezeigt hätten. Die Geschäftsführerhonorare seien im Rahmen der monatlichen Lohn- und Gehaltsverrechnung dem DB und DZ unterzogen worden.

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erbrachten Leistungen im Bereich der digitalen Bildbearbeitung für die Kunden der Bf. Sie seien selbständig vor allem vor Ort bei den Kunden tätig und brächten Know-how ein. Die technische Abwicklung der Aufträge erfolge durch die Angestellten der Bf.

Die Aufträge würden selbständig durch die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer durchgeführt. Erbrachten sie schlechte Leistungen (geringe Umsätze/hohe Kosten), sei ihr Bezug entsprechend geschrumpft. Beide seien in den unternehmerischen Bereich der Bf. nicht organisatorisch eingegliedert.

Die Prüferin habe den wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes nicht richtig gewürdigt. Sie habe allerdings bestätigt, dass im Falle einer erfolgsabhängigen Abrechnung (sozusagen einer Gewinnabrechnung) die Werkvertragshonorare nicht dem DB und DZ unterliegen würden. Aus diesem Grunde werde die Ergebnisabrechnung exemplarisch für das Jahr 2007 vorgelegt.

Bestandteil dieser Ergebnisabrechnung sei auch der an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer verrechnete Anteil für die Privatnutzung der Firmenfahrzeuge (Privatanteil). Dieser Betrag sei nunmehr im Zuge der GPLA-Prüfung dem DB und DZ

unterzogen worden. Diese Vorgangsweise sei schlichtweg unverständlich. Der Privatanteil stelle eine Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft dar und nicht umgekehrt.

Die Ergebnisabrechnung zeige, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer die Lohn- und Gehaltskosten tragen müssten und diese ihnen entsprechend der von ihnen bezogenen Leistungen aus der Gesellschaft in Abzug gebracht worden seien. Diese Lohn- und Gehaltskosten unterlügen bereits in der Wertschöpfungskette dem DB und DZ. Die Vorgangsweise der Prüferin stelle demnach eine Doppelbesteuerung dar.

Der beigelegten Ergebnisabrechnung 2006/2007 ist zu entnehmen, dass ausgehend von einer erbrachten Gesamtleistung von den Gesellschaftern-Geschäftsführern selbst zu tragende Kosten (wobei Wareneinsatz und Gemeinkosten bei beiden Gesellschafter-Geschäftsführern jeweils zur Hälfte in Abzug gebracht wurden), sowie Akontozahlungen in Abzug gebracht wurden und nach Dotierung eine Rückstellung der unter der Bezeichnung "Abrechnung Fachleistungen" verbleibende Restbetrag zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern nach nicht näher dargelegten Kriterien aufgeteilt wird.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 25.1.2013 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird unter Verweis auf die Bestimmungen der §§ 41 FLAG 1967, 22 Zif. 2 und 47 Abs. 2 EStG 1988 sowie unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs an der organisatorischen Eingliederung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer und damit auch der Einbeziehung sämtlicher Vergütungen an diese in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ festgehalten. Darüber hinaus wird ausgeführt, dass von beiden Gesellschafter-Geschäftsführern gleichlautende monatliche Honorarnoten gelegt und für beide jeweils gleich hohe Geschäftsführerbezüge gebucht worden seien. Bei derartigen Abrechnungen sei nicht erkennbar, für welchen Kunden selbständige Leistungen erbracht bzw. welche Werke abgerechnet worden seien. Den Honorarnoten sei nicht zu entnehmen, dass es sich um Akontozahlungen handeln würde. Hinsichtlich der Zurechnung des Privatanteiles für die Benutzung von Firmenfahrzeugen werde festgehalten, dass dieser Vorteil entweder durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung oder durch Ansatz der nicht betrieblich entstandenen Kosten erfasst werden könne. Dies gelte für jeden geldwerten Vorteil, der dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der Einkünfte nach § 22 Zif 2 EStG 1988 zufließe.

Mit Schreiben vom 27.2.2013 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Zur Klarstellung wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO 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 sind. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

In der am 16. Juli 2014 vor dem Bundefinanzgericht abgehaltenen Senatsverhandlung erklärte der rechtsfreundliche Vertreter der Bf., dass 30% der Vergütungen an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer für die Geschäftsführung, Bildbearbeitung und Filmbearbeitung durch die Bf. aufgewendet werde. 70% seien jedoch der künstlerischen Kreativität der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer zuzuordnen.

In diesem Zusammenhang gab Herr A B an, dass bestimmte Kunden entweder mit ihm oder mit Herrn C D zusammen arbeiten wollten. Die beiden Herren seien dann bei den Fotoshootings anwesend, würden in diesem Zusammenhang sowohl Vorschläge machen als auch Änderungen durchführen. Die Bearbeitung der Dateien erfolge dann teilweise durch Mitarbeiter der Bf., es gäbe aber auch Kunden, die die Endaufbereitung selbst vornehmen wollen. Das fertige Produkt werde von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern begutachtet, und dürfe dann erst nach deren Zustimmung dem Kunden übergeben werden. Sämtliche Aufträge würden von der Bf. an die einzelnen Kunden abgerechnet.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass an beide Gesellschafter-Geschäftsführer von der Bf. monatliche Pauschalbeträge in gleicher Höhe bezahlt würden.

Die Steuerliche Vertretung der Bf. erklärte diesbezüglich, dass am Ende des Jahres nach Aufträgen abgerechnet werde und es sich bei den Pauschalbeträgen nur um Akontierungen handle.

Die Vertreterin des Finanzamtes warf dagegen ein, dass dies aus den einzelnen Honorarnoten nicht ersichtlich sei.

Der rechtsfreundliche Vertreter wies darauf hin, dass sich die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegenüber der Vorprüfung nicht geändert habe, in der Vorprüfung aber eine Aufteilung anerkannt worden sei, und daher nicht ersichtlich sei, warum dies nunmehr geändert werde. Er beantrage daher die Stattgabe der Beschwerde.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen und den Firmenbuchauszug und die Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf. in der als Beschwerde zu erledigenden Berufung sowie durch die Vorbringen im Rahmen der mündlichen Verhandlung.

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Herr A B und Herr C D waren im Streitzeitraum jeweils zu 50% am Stammkapital der Bf. beteiligt. Sie vertreten beide die Bf. seit 2.7.2002 (und damit seit deren Gründung) selbstständig als ihre Geschäftsführer. Darüber hinaus waren sie beide im operativen Bereich der Bf. tätig, indem sie die Ausführung von Aufträgen übernahmen und

diese eigenverantwortlich abwickelten. Die angestellten Mitarbeiter der Bf. waren im Wesentlichen nur für die Endbearbeitung der von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern kreierten Werke zuständig. Die Abrechnung sämtlicher Aufträge erfolgte durch die Bf.

Die Entlohnung der Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgte aufgrund der von ihnen getrennt nach Geschäftsführertätigkeit und operativer Tätigkeit gelegten Honorarnoten, wobei während des jeweiligen Kalenderjahres unabhängig von der jeweiligen Tätigkeit monatliche Honorarnoten in gleichbleibender Höhe ausgestellt wurden und erst nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres eine Abrechnung erfolgte. In den einzelnen Jahren wurden ihnen die oben angeführten von der Außenprüfung festgehaltenen Beträge ausbezahlt. Darüber hinaus wurden für beide Gesellschafter-Geschäftsführer die GSVG-Beiträge in oben angeführter Höhe übernommen und jedem ein Firmen-PKW zur Verfügung gestellt, der zu rund 20% privat unentgeltlich genutzt wurde.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung sowie den Ausführungen der Vertreter der Bf. und ihrer Gesellschafter-Geschäftsführer in der mündlichen Verhandlung. Er ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

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

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG idF BGBl 1998/818 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988, sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25%

beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für die ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat für den Fall eines mehr als 50 % an der GmbH beteiligten Geschäftsführers ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. z.B. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0280).

Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die beiden zu jeweils 50% an der Bf. beteiligten Geschäftsführer, die seit 2.7.2002 sowohl die Bf. nach außen als deren Geschäftsführer vertreten als auch im Rahmen der von der Bf. übernommenen Aufträge tätig werden, unzweifelhaft in den betrieblichen Organismus der GmbH eingebunden ist. Die Bf. bestreitet zwar die Eingliederung ihrer Geschäftsführer in ihren betrieblichen Organismus, erläutert aber nicht, warum trotz des Tätigwerdens ihrer Geschäftsführer für ihr Unternehmen sowohl im Rahmen der strategischen Führung als auch in der Ausführung der für das Unternehmen der Bf. übernommenen Aufträge eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus auszuschließen ist.

Der Umstand, dass ein Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt, hindert laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht, dessen Bezüge insgesamt der

Spezialbestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren. Die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellt nämlich auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab (vgl. bspw. VwGH 22.8.2011, 2010/15/0048 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Die beiden jeweils zu 50% am Stammkapital der Bf. beteiligten Geschäftsführer erbringen unstrittig seit Bestehen der Bf. Leistungen als deren Geschäftsführer sowie auch (operative) Leistungen für deren Kunden.

Einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 steht es nicht entgegen, dass die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte geböte

Die Argumentation der Bf. hinsichtlich der Qualifizierung der Leistungen der Geschäftsführer als künstlerische Tätigkeit, die im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iSd § 22 Z 1 EStG 1988 zu erfassen sei, muss dementsprechend verworfen werden. Das funktionale Verständnis des Begriffs der Eingliederung in den betrieblichen Organismus steht einer solchen Interpretation entgegen und verlangt die Subsumtion unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Entsprechend den obigen Ausführungen sind daher die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers als Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 anzusehen und in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ einzubeziehen.

Im Hinblick darauf, dass Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von Gehältern und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG zu entrichten ist, ergibt sich, dass die Bemessungsgrundlage nicht nur die laufenden Bezüge, sondern sämtliche Bezüge (konkret: laufende Bezüge, Sonderzahlungen, Prämien, ersetzte Arztrechnungen, übernommene Versicherungsbeiträge) und geldwerten Vorteile (konkret: *Privatnutzung* des firmeneigenen PKWs) zu enthalten hat.

Bei Ermittlung des geldwerten Vorteils durch die *Privatnutzung* des firmeneigenen PKWs ist zu beachten: Die zu § 15 Abs. 2 EStG ergangene Verordnung (BGBl. Nr. 642/1992) regelte in § 4 nur die *Privatnutzung* des "arbeitgebereigenen" Kraftfahrzeuges und spricht demnach in § 4 Abs. 1 auch nur die *Privatnutzung* der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge durch den "Arbeitnehmer" an. Der wesentlich beteiligte *Gesellschafter - Geschäftsführer* wird zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG nach § 41 Abs. 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (samt Zuschlag) dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet; dies ändert aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen ist, sodass auch für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar sind. Die entsprechenden Betriebseinnahmen sind gegebenenfalls - beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen - nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (VwGH 31. 3.2005, 2002/15/0029 und 13.4.2005, 2003/13/0014).

Nach Ansicht des erkennenden Senats stellt der von der Bf. selbst für Zwecke der Körperschaftstuererklärung mit 20% der gesamten KFZ-Kosten ermittelte Privatanteil eine taugliche Schätzung dar.

Das diesbezügliche Vorbringen in der Beschwerde, der Privatanteil stelle eine Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers an die Bf. dar, ist insofern unverständlich, als die Fahrzeuge den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern nachweislich für deren private Nutzung ohne Verrechnung der dabei entstandenen Kosten überlassen wurden.

Hinsichtlich des Einwandes, die vorhergehende Prüfung habe die Aufteilung der Bezüge in Geschäftsführerbezüge und Honorare für die künstlerische bzw. kreative Tätigkeit nicht beanstandet, weshalb im Hinblick darauf, dass es zu keiner Änderung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen gekommen sei, nicht einzusehen sei, dass die genannte Aufteilung nicht mehr akzeptiert werde, ist Folgendes festzuhalten:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs schützt der damit angesprochene Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Es müssten daher besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z. B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Die Verletzung dieses Grundsatzes setzt weiters voraus, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 114, Tz 9 und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs, sowie VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106).

Das Vorliegen derartiger Umstände wird von der Bf. aber gar nicht behauptet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur 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.

Da die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage in der Beurteilung der Einbeziehung von Bezügen wesentlich beteiligter Geschäftsführer einer GmbH in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ bestand und im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. insbesondere VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 sowie 22.8.2011, 2010/15/0048) entschieden wurde, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig erklärt.

Wien, am 22. August 2014