



GZen RV/1227-W/10,
RV/1340-W/10, RV/1341-W/10,
RV/1342-W/10, RV/1343-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der MGmbH., P, vertreten durch Steuerberatungskanzlei, vom 2. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 1. Februar 2010 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 bis 2007 entschieden:

- Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2003 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

- Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2004 bis 2007 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) gemäß den §§ 147 ff. BAO durchgeführten Außenprüfung ergingen Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO betreffend Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 bis 2007, deren Bemessungsgrundlagen unter Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafters, Herrn A B, ermittelt wurden.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten Berufungen verwahrt sich die Bw. gegen die Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafters in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ mit der Begründung, dass dieser als freier Dienstnehmer nach § 4 Abs. 4 ASVG zu qualifizieren und somit nicht als Dienstnehmer iSd § 47 Abs. 2 EStG anzusehen sei, mit der Folge, dass keine DB- bzw. DZ-Pflicht vorliege. Der Gesellschafter sei hinsichtlich seiner Tätigkeit nicht weisungsgebunden und weiters nicht in den Betrieb eingegliedert, da er seine Tätigkeit vorwiegend beim Kunden und fallweise auch von seinem Wohnort aus tätige. Er besitze keine Geschäftsführungsbefugnisse und verfüge über keine Sperrminorität, er erziele somit aus Sicht der Bw. aus seiner Tätigkeit keine Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG, da die geforderte Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht gegeben sei und der Gesellschafter eine eigene Gewerbeberechtigung besitze. Der Verwaltungsgerichtshof sehe in seinem Erkenntnis 2007/15/0095 vom 26.7.2007 die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus insbesondere durch eine auf Dauer angelegte Geschäftsführertätigkeit bewirkt, die jedoch im vorliegenden Fall nicht gegeben sei.

Zusätzlich würden auch formelle Mängel im Hinblick auf eine mangelnde Bescheidbegründung der bekämpften Bescheide geltend gemacht, da der diesen zugrunde liegende Prüfbericht keinen Hinweis auf den tatsächlichen Sachverhalt gebe sondern lediglich die Vergütungen unter Hinweis auf § 22 Zif. 2 EStG 1988 subsumiere und den jeweiligen Abgaben unterwerfe.

Darüber hinaus seien die Abgaben für das Jahr 2003 gemäß § 207 iVm § 208 Abs. 1 BAO bereits verjährt. Der Prüfungsauftrag sei zwar am 19.11.2008 zusammen mit weiteren 19 Prüfungsfällen zur Kenntnis gebracht worden, die betreffenden Unterlagen (wie Lohnkonten und Bilanzen) seien jedoch erst im März 2009 übergeben worden. Die materielle Prüfung habe daher erst ab diesem Zeitpunkt beginnen können. Nach weiteren Verzögerungen sei die Prüfung erst Ende 2009 abgeschlossen worden und die Bescheide seien erst 2010 ergangen. Die mit Bescheid vom 1.2.2010 festgesetzten Abgaben für das Jahr 2003 seien im März 2009 jedoch bereits verjährt gewesen. Es werde daher die Aufhebung der das Jahr 2003 betreffenden Bescheide beantragt.

In der Folge wurde die Bw. mit Schreiben vom 16.3.2010 ersucht, etwaige Änderungen des Freien Dienstvertrages oder andere schriftliche Vereinbarungen betreffend Reduzierung der Arbeitszeit des wesentlich beteiligten Gesellschafters vorzulegen und den Hintergrund dieser Änderungen bekannt zu geben, sowie dessen monatliche Honorarnoten inklusive der Diätenabrechnungen vorzulegen. Des Weiteren wurde um Bekanntgabe ersucht, ob dem wesentlich beteiligten Gesellschafter ein KFZ zur Verfügung gestellt worden sei und gegebenenfalls welche Vereinbarungen hinsichtlich der Benutzung dieses Fahrzeuges getroffen worden seien sowie ob ein Fahrtenbuch geführt worden sei. Darüber hinaus wurden

auch Fragen hinsichtlich zur Verfügung gestellter Arbeitsmittel, Werbungskosten für Taggelder und eine schriftliche Vereinbarung über einen Gehaltsverzicht 2009 gestellt.

Mit Schreiben vom 15.4.2010, dem die geforderten Honorarnoten in Kopie beigelegt wurden, beantwortete die Bw. die an sie herangetragenen Fragen folgendermaßen:

- Es gebe nur eine mündliche Vereinbarung darüber, dass aus wirtschaftlichen Gründen die Stundenanzahl von Herrn B reduziert werde.
- Herr B dürfe ein Firmenfahrzeug ausschließlich für berufliche Fahrten verwenden. Ein Fahrtenbuch gebe es hierzu nicht.
- Herrn B stehe seitens der Bw. ein Mobiltelefon sowie ein Notebook zur Verfügung. Herr B arbeite sehr viel im Außendienst, sowohl bei den Kunden als auch zuhause. Dafür verwende er das mit Spezialsoftware ausgestattete Notebook. Er müsse auch telefonisch erreichbar sein.
- Herr B habe bei seinem Wohnsitzfinanzamt Reisekosten und Taggelder geltend gemacht.
- Der schriftliche Gehaltsverzicht werde vorgelegt. 2008 hätten die Einkünfte von Herrn B 32.400 EUR und 2009 29.700 EUR betragen.

Das Finanzamt reichte mit Schreiben vom 16.4.2010 eine Bescheidbegründung nach, in welcher zunächst darauf hingewiesen wird, dass die Differenzen (zu den erklärten Beträgen) nachweislich im Rahmen einer Besprechung im Zuge des Prüfungsabschlusses erörtert und die Prüfungsfeststellungen am 18.12.2010 ausführlich mit Frau M besprochen worden seien. Die Berufung werde wie vereinbart an den UFS vorgelegt. In der Begründung wurde nach Wiedergabe der gesetzlichen Regelung und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs angeführt, dass die an den zu 40% an der Bw. beteiligten A B, ausbezahlten Bezüge und Taggelder dem DB und DZ unterworfen worden seien. Dieser werde seit 1.4.2001 im Rahmen eines Freien Dienstvertrages tätig, sei seit 1.1.2006 gewerberechtlicher Geschäftsführer und im Zeitraum 18.1.2007 bis 10.4.2010 Prokurist gewesen. Der Freie Dienstvertrag enthalte alle Elemente eines Dienstvertrages, wie unbestimmte Dauer, 40 Stunden Normalarbeitszeit, Zurverfügungstellung von Betriebsmitteln, Ersatz der Reisekosten und anderer Ausgaben, einmonatige Kündigungsfrist. Es sei vereinbart, dass der Dienstnehmer nicht an fixe Dienstzeiten gebunden sei, sondern seine Arbeitszeit den Erfordernissen der Projekte und Kunden anzupassen habe. Arbeitsrechtliche Bestimmungen sollten auf dieses Vertragsverhältnis nicht angewendet werden.

Herr B werde sowohl im Betrieb der Bw., in dem ihm ein Schreibtisch zur Verfügung stehe, als auch in seinem Büro am Wohnort und bei den Kunden der Bw. tätig. Es sei eine 40-Stunden-Woche ohne Vergütung von Mehrstunden vereinbart. Herr B werde seit 2001 regelmäßig in

dieser Form für die Bw. tätig. Er dürfe ein Firmenfahrzeug für berufliche Fahrten nutzen. Er sei daher – auch ohne gewerberechtlicher Geschäftsführer zu sein – in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert.

Im Hinblick auf die fixe Entlohnung in Höhe von 3.700 € monatlich und ab Februar 2004 von 2.700 € monatlich sowie die Auszahlung von Taggeldern und den Ersatz der angefallenen Spesen, sei von keinen einnahmen- oder ausgabenseitigen Einkommensschwankungen und damit auch nicht von einem für Herrn B bestehenden Unternehmerwagnis auszugehen.

Hinsichtlich des Einwandes der Verjährung werde festgestellt, dass der Prüfungsauftrag am 19.11.2008 nachweislich zur Kenntnis gebracht worden sei. Damit sei die Bemessungsverjährung unterbrochen worden, weshalb die Vorschreibung der Lohnabgaben für 2003 rechtens gewesen sei.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens wurde der Bw. mit Schreiben vom 8.7.2010 vorgehalten, dass die an Herrn B ausbezahlten Diäten und Barauslagen ebenfalls in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen seien, weshalb sich die Bemessungsgrundlagen wie im beiliegenden Berechnungsblatt erhöhen würden.

Der steuerliche Vertreter wies in einem Telefonat darauf hin, dass die genannten Diäten und Barauslagen ohnehin berücksichtigt worden seien. Hinsichtlich der Differenz zwischen den Honorarnoten und den vom Prüfer ansetzten Ziffern gab er an, dass sich diese offenbar daraus ergebe, dass der Prüfer die Lohnkonten und nicht die Honorarnoten herangezogen habe. Er versprach eine diesbezügliche Aufklärung in seiner Stellungnahme, welche er per E-Mail einbringen wollte.

Eine Stellungnahme traf jedoch beim UFS bislang nicht ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Herr A B war im Streitzeitraum zu 40 % am Stammkapital der Bw. unmittelbar beteiligt ist seit 01.01.2006 gewerberechtlicher Geschäftsführer und war im Zeitraum 18.01.2007 bis 10.4.2010 Prokurist der Bw. Aufgrund des am 30.3.2001 abgeschlossenen Freien Dienstvertrages war Herr B ab 1.4.2001 auf unbestimmte Zeit bei der Bw. beschäftigt. Sein Tätigkeitsbereich umfasst die Planung und Durchführung von Projekten, sowie Außendienst und Kundbetreuung. Die wöchentliche Normalarbeitszeit betrug 40 Stunden, Mehrstunden wurden nicht finanziell abgegolten. Herr B war nicht an fixe Dienstzeiten gebunden, sondern hatte seinen Arbeitszeit den Erfordernissen der Projekte und Kunden anzupassen. Die zu Ausübung seiner Tätigkeit benötigten Betriebsmittel wurden ihm mit Ausnahme der

Büroeinrichtung und der Betriebskosten an seinem Wohnort zur Verfügung gestellt. Herr B arbeitete sowohl bei den Kunden der Bw. als auch in seinem Büro an seinem Wohnsitz wie auch in den Räumlichkeiten der Bw., in denen ihm ein Schreibtisch zur Verfügung steht. Er erhielt für seine Tätigkeit ein fixes Gehalt von zunächst 3.700 € und ab Februar 2004 von 2.700 € monatlich. Die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen, wie Reisekosten und Barauslagen, wurden ihm von der Bw. ersetzt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug der Bw., den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung und dem von der Bw. vorgelegten Freien Dienstvertrag und 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. 1988/818 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 gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof 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 ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der wesentlich beteiligte Gesellschafter 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.

Das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftestatbeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26.11. 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist. (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Der zu 40% an der Bw. beteiligte Gesellschafter ist seit April 2001 im operativen Bereich dieser Gesellschaft durchgehend tätig. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof

vertretenen funktionalen Verständnisses der Eingliederung in des Organismus des Betriebes ist damit durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung dieser Aufgaben das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben. Dabei ist es im Sinne der obigen Ausführungen auch unerheblich, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter ausschließlich im operativen Bereich der Gesellschaft tätig ist und über keine Geschäftsführungsbefugnisse verfügt.

Die von der Bw. hervorgehobene Weisungsungebundenheit des wesentlich beteiligten Gesellschafters ist insofern unbeachtlich, als – wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung festhält – das Vorliegen einer auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden Weisungsungebundenheit bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft, wie sie der Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 unterstellt, im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft dazu führt, dass alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant sind wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit neben den Gehältern auch sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Da die nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) für die Einordnung der Geschäftsführervergütungen unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 entscheidende Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. im vorliegenden Fall gegeben ist und gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für die Einordnung der Einkünfte auch nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abzustellen ist (vg. VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260; VwGH 19.03.2008, 2008/15/0083), stellen sämtliche Vergütungen an den wesentlich beteiligten Gesellschafter (inklusive Taggelder und Spesenersätze) Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG dar, die in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen sind. Da die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter A B ausbezahlten Diäten und Barauslagen bereits unter der Position „Vergütungen von Reisespesen an wesentlich beteiligte Gesellschafter“ in die Bemessungsgrundlage der bekämpften Bescheide einbezogen wurden, ergibt sich kein Änderungsbedarf.

Was die Mangelhaftigkeit der bekämpften Bescheide im Hinblick auf die fehlende Bescheidbegründung anbelangt, wird darauf hingewiesen, dass Begründungsmängel im

erstinstanzlichen Verfahren auch noch im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (vgl. Ritz, BAO³, § 93, Tz 16, VwGH 17.2.1994, 93/16/0117), und schon vom Finanzamt eine Bescheidsbegründung nachgereicht wurde, aus der sich der angenommene Sachverhalt entnehmen lässt.

Betreffend den Einwand, dass eine Abgabenfestsetzung für 2003 wegen bereits eingetretener Verjährung nicht mehr zulässig sei, ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 19.11.2008 wurde der Bw. am gleichen Tag bekannt gegeben. Dieser weist als Gegenstand der Prüfung „Lohnsteuerprüfung, Sozialversicherungsprüfung und Kommunalsteuerprüfung“ aus. Die Übergabe der für die Prüfung benötigten Unterlagen erfolgte erst im März 2009, weshalb auch erst im Jahr 2009 weitere Prüfungshandlungen gesetzt werden konnten.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem übereinstimmenden Vorbringen der Bw. und der zuständigen Organe des Finanzamtes und ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Die Verjährungsfrist beträgt nach Maßgabe des § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208. Abs 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg. cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Abgabenbehörde eine nach außen erkennbare Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches unternehmen, um eine Unterbrechung der Verjährung zu bewirken (vgl. beispielsweise VwGH 28.02.2007, 2005/16/0066).

Die Bekanntgabe des Prüfungsauftrages kann die Verlängerung der Verjährung bewirken (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098, sowie VwGH 14.12.1994, 94/16/0121) sofern aus dem der Bw. zur Kenntnis gebrachten Prüfungs- und Nachschauauftrag hervorgeht, dass es der Behörde dabei um einen bestimmten Abgabenanspruch – im gegenständlichen Fall um DB und DZ - geht.

Der gegenständliche Prüfungsauftrag wurde der Bw. zwar am 19.11.2008 zur Kenntnis gebracht, also zu einem Zeitpunkt, in dem die Verjährung der Abgaben noch nicht eingetreten war, als Gegenstand der Prüfung sind diesem jedoch lediglich eine Lohnsteuerprüfung, Sozialversicherungsprüfung und Kommunalsteuerprüfung zu entnehmen, es findet sich aber kein Hinweis auf DB und DZ. Damit stellt die Bekanntgabe des gegenständlichen Prüfungsauftrages keine nach außen erkennbare Handlung zur Geltendmachung eines DB und DZ für 2003 betreffenden Abgabenanspruches dar.

Da Prüfungshandlungen erst im Jahr 2009 gesetzt wurden und somit im Jahr 2008 keine die Verlängerung der Verjährungsfrist bewirkende nach außen hin erkennbare Amtshandlung hinsichtlich DB und DZ für 2003 gesetzt wurde, war nach Ablauf des Jahres 2008 eine Abgabenfestsetzung für DB und DZ für 2003 infolge des Eintrittes der Verjährung unzulässig. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. August 2010