

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100144/2010

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R und die weiteren Beisitzer M, O und H im Beisein der Schriftführerin I in der Beschwerdesache der A, Adresse, vom 7. Mai 2009 vertreten durch EP, Adresse sowie VR, Rechtsanwälte, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 9. April 2009, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie die Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 sowie die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 in der Sitzung am 25. September 2019 zu Recht erkannt:

### I.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2004 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

### II.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### III.

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

### IV.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2005 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

### V.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

VI.

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

VII.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2006 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

VIII.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

IX.

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

X.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2007 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

XI.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

XII.

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

XIII.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2004 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

XIV.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

XV.

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

XVI.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2005 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

XVII.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

XVIII.

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

XIX.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2006 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

XX.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

XXI.

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

XXII.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2007 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

XXIII.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

XXIV.

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

XXV.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr  
2004 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

XXVI.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

XXVII.

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

XXVIII.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr  
2005 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

XXIX.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

XXX.

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

XXXI.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr  
2006 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

XXXII.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

XXIII.

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

XXIV.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr  
2007 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) stattgegeben.

XXXV.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

XXXVI.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz

Die Abgabenbehörde erster Instanz führte bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2009 eine GPLA-Prüfung über die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 durch und erließ in der Folge Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007.

In der Begründung der Bescheide wurde auf den (Prüf) Bericht vom 9. April 2009 verwiesen. Dieser Prüfbericht enthielt neben der Darstellung der eingesehenen Unterlagen folgende gleichlautenden „Feststellungen“ für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007:

*„Pauschale Nachversteuerung von zu Unrecht steuerfrei und SV-frei ausbezahlten Trennungsgelder“*

### Pauschale Nachrechnung Finanz

AA	Zeitraum	BML alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.12.2004 - 31.12.2004	0	33.010,00	33.010,00	9.903,00	J

AA	Zeitraum	BML alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.12.2005 - 31.12.2005	0	45.986,00	45.986,00	13.795,80	J

AA	Zeitraum	BML alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.12.2006 - 31.12.2006	0	57.549,00	57.579,00	17.273,00	J

AA	Zeitraum	BML alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.12.2007 - 31.12.2007	0	65.421,00	65.421,00	19.626,30	J

### Summe über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BML alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.12.2004 - 31.12.2004	0	33.010,00	33.010,00	9.903,00	J
DB	1.12.2004 - 31.12.2004	0	40.331,00	40.331,00	1.814,90	J
DZ	1.12.2004 - 31.12.2004	0	40.331,00	40.331,00	173,42	J

AA	Zeitraum	BML alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.12.2005- 31.12.2005	0	45.986,00	45.986,00	13.795,80	J
DB	1.12.2005 - 31.12.2005	0	56.218,00	56.218,00	2.529,81	J
DZ	1.12.2005 - 31.12.2005	0	56.218,00	56.218,00	241,74	J

AA	Zeitraum	BML alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.12.2006- 31.12.2006	0	57.579,00	57.579,00	17.273,00	J
DB	1.12.2006- 31.12.2006	0	70.391,00	70.391,00	3.167,59	J
DZ	1.12.2006- 31.12.2006	0	70.391,00	70.391,00	302,68	J

AA	Zeitraum	BML alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.12.2007- 31.12.2007	0	65.421,00	57.579,00	19.626,30	J
DB	1.12.2007- 31.12.2007	0	79.977,00	70.391,00	3.598,97	J
DZ	1.12.2007- 31.12.2007	0	79.977,00	70.391,00	343,90	J

Ausführungen dazu, welcher der verschiedenen in § 201 BAO genannten Gründe für die Erlassung der Bescheide gemäß § 201 BAO maßgebend war, bzw. welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind und für die amtswegige Festsetzung gegenständlicher Selbstbemessungsabgaben ausschlaggebend waren und daher die Beschwerdeführerin zur Haftung herangezogen wurden, finden sich weder in den Bescheiden noch im Bericht.

Im April 2009 nahm die Abgabenbehörde erster Instanz auf Grund der GPLA Prüfung die Beschwerdeführerin in Anwendung des § 82 EStG 1988 durch die Erlassung von Haftungsbescheiden für die Lohnsteuer der Jahre 2004, 2006, 2006 und 2007 in Anspruch und in der Begründung wurde auf den Bericht vom 9. April 2009 verwiesen.

Dieser Prüfbericht enthielt neben der Darstellung der eingesehenen Unterlagen sowie der vorhin angeführten „Feststellungen“ folgende Begründung für die Inanspruchnahme der Beschwerdeführer als Haftende:

*„Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ ist insbesondere die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einhebung der abgaben“ beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung eine für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die die gegenständlichen Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen.“*

Die steuerliche Vertretung brachte sowohl gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 als auch gegen die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 berufen und führte unter anderem Folgendes aus:

*„Die o.a. Gesellschaft unterliegt dem Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe. Hierzu wird im § 8 Auslöse, Pkt. 4 wie folgt normiert: „Bei auswärtigen Arbeiten, bei denen dem Arbeitnehmer eine tägliche Rückkehr von der Arbeitsstelle nicht zugemutet werden kann, erhält er, sofern ihm ausreichend Verpflegung und zumutbares Quartier nicht beigestellt werden kann, für die Mehrkosten eine Auslöse.“ Die o.a. Gesellschaft bezahlt die Trennungsgelder seit der Gründung der Gesellschaft im Jahre 1995 steuerfrei unter der Prämisse, dass der Kollektivvertrag die Rückkehr zur Betriebsstätte normiert und nicht die Rückkehr zum Familienwohnsitz.*

*Die o.a. Gesellschaft hat im Jahr 1997 eine Anfrage an das damals zuständige Finanzamt W gestellt, bei der explizit auf diese Problematik eingegangen wurde, und wurden dann auch weiterhin die Trennungen, auf Grund der mündlichen Beantwortung der Anfrage mit dem Ergebnis dass die Trennungen steuerfrei zu behandeln sind, steuerfrei belassen. Es wurden bereits 2 Lohnsteuerprüfungen bei dieser Gesellschaft durchgeführt und genau diese Trennungen welche wie bereits ausgeführt seit 1995 mit Rückkehr zur Betriebsstätte als steuer und sozialversicherungsfrei behandelt wurden, nie als sozialversicherungs- und lohnsteuerpflichtig nachverrechnet.*

*Es kann weiters auch nicht von Seiten der GPLA-Prüfung unterstellt werden, dass in den Vorjahren die Trennungen nie geprüft wurden, da genau jene geprüften Position einen sehr umfangreichen Bestandteil für die Prüfung darstellt und dargestellt hat. Weiters hat der GPLA Prüfer unterstellt, dass bei der Prüfung für die Jahre 1999 bis 2001 diese Trennungen sozialversicherungspflichtig und lohnsteuerpflichtig nachverrechnet wurden. Dies kann dahingehend widerlegt werden, dass es laut Betriebsprüfungsbericht und Niederschrift zur Schlussbesprechung, sowie laut Lohnsteuer- und Sozialversicherungsprüfungsbericht um die Nachverrechnung von „Schwarzlohnzahlungen“ für Überstunden gehandelt hat und nicht um die Steuerpflicht von Trennungsgeldern. Dies wird auch damit belegt, dass es zu einer Erlöshinzuschätzung für diese Jahre gekommen ist, sowie wurde für diese Erlöshinzuschätzung auch Umsatzsteuer nachverrechnet. Im Falle der Steuerpflicht von Trennungen wäre dies auf keinen Fall erfolgt. Des weiteren kann dies auch nachgewiesen werden, dass laut Mitteilung des Finanzamtes W an die GKK vom 12.9.2002, um keine unrichtige Beurteilung von Reisekostenersätzen, siehe Pkt 5. der Mitteilung, gehandelt hat.*

*Bei der Prüfung durch den GPLA-Prüfer wurde mitgeteilt, dass laut Kollektivvertrag die Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar sei, was jedoch, wenn die Kollektivvertragspartner dies so gewollt hätten auch von diesen wie im Zusatzübereinkommen für die Holzstöckelpflasterer für die Landesinnung Wien, § 3 I 1. explizit so normiert worden wäre, auch von diesen so definiert worden wäre.*

*Abschliessend beruft sich die o.a. Gesellschaft daher auf den Grundsatz „Treu und Glauben“ im Sinne der BAO, da der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat. Da die o.a. Gesellschaft im Jahre 1997 eine Anfrage gestellt hat und bei den Prüfungen 1995-1997, sowie 1999-2001 es nie zu einer Nachverrechnung der Trennungen, trotz der durchgeführten Überprüfungen der Trennungen, gekommen ist, dass die Gesellschaft darauf vertrauen durfte, dass die Abrechnungen an die Mitarbeiter ordnungsgemäß durchgeführt wurden. Abschließend wird noch mitgeteilt, dass wenn die Trennungen mit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz zu behandeln gewesen wären, die Dienstnehmer, diese Trennungen niemals bezahlt bekommen hätten, da die Dienstnehmer keinen Anspruch auf diese Trennungen gehabt hätten. Der Dienstgeber hätte sich enorme Summe ersparen können.“*

Es werde daher die Stattgabe der Berufung sowie eine mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Die Berufung wurde dem Prüfer zur Stellungnahme übermittelt. Dieser führte unter anderem Folgendes aus:

*„Aus den Reisekostenaufzeichnungen und Lohnkonten sowie monatlichen Lohnabrechnungen ging die steuerfreie Auszahlung von Trennungsgeldern für eine große Anzahl von Dienstnehmern hervor.*

*Der betreffende Betrieb fällt unter den Kollektivvertrag des Bauhilfsgewerbes, in dem unter § 8 Z. 4 unter „Reisezeit, Fahrgeld, Auslöse“ folgendes geregelt ist: „Bei auswärtigen Arbeiten, bei denen dem Arbeitnehmer eine tägliche Rückkehr von der Arbeitsstelle nicht zugemutet werden kann, erhält er, sofern ihm ausreichende Verpflegung und zumutbares Quartier nicht beigestellt werden kann, für die Mehrkosten eine Auslöse.“*

*Von der Prüfung wurde jedoch festgestellt, dass vielfach auch steuerfreie Trennungsgelder in Fällen zur Auszahlung gebracht wurde, in denen von nicht zumutbarer täglicher Rückkehr keine Rede sein konnte. Zum Beispiel Dienstnehmer der Firma A mit Wohnort in RS, die jeden Tag zur Baustelle nach LD fahren und jeden Abend wieder zurück nach RS. Die Jahre 2005 und 2006 wurden unter großem Aufwand mit einiger Genauigkeit nach zu Unrecht steuerfrei ausbezahlten Trennungsgelder geprüft.*

*Aufgrund der Anzahl der betroffenen Dienstnehmer und der ausbezahlten Beträge einen Prozentsatz wurde von den in den Betriebssummenblättern unter „Steuerfreie Bezüge gem. § 26“ angeführten Beträgen jeweils einen Prozentsatz von über 30 % als der Steuer zu unterwerfendem Betrag ermittelt. Unter Anrechnung der Legaldefinition und sonstigen, geringeren Abweichungen wurde daher ein der Steuer zu unterwerfender Prozentsatz von 25 % von der Berechnungsbasis (steuerfreie Bezüge gem. § 26 lt. Betriebssummenblatt) als richtig anerkannt.*

*Da eine genaue Berechnung für jeden einzelnen Dienstnehmer nur unter sehr erheblichem Verwaltungsaufwand zu bewerkstelligen wäre, wurden die jeweiligen*



*Hinzurechnungsbeträge bei der Lohnsteuer nach Abzug der SV pauschal mit 30 % nachversteuert.*

*DB und DZ und Kommunalsteuer wurden in der Höhe der als richtig ermittelten 25 % der gesamten steuerfreien Bezüge mit den jeweiligen Steuersätzen nachversteuert.*

*Anbei eine Aufstellung mit den betroffenen Dienstnehmern“.*

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen und unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„Gem. § 26 (4) EStG 88 fallen Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden nicht unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.*

*Gem. § 3 (1) Z. 16b stellen vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine Außendiensttätigkeit (ZB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste), Fahrttätigkeit (ZB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers), Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers, Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist, ebenfalls keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Gegenständlich wurden Tages- und Nächtigungsgelder steuerfrei ausbezahlt, obwohl die Arbeitnehmer täglich an ihren Wohnsitz zurückgekehrt sind. Nach einer Anfangsphase von fünf Tagen liegt keine Dienstreise nach der Legaldefinition des § 26(4) mehr vor. Ebenso liegt keine arbeitsrechtliche Verpflichtung zur Auszahlung von Reisekostenersätzen vor, da der Kollektivvertrag Bauhilfsgewerbe die Verpflichtung zur Auszahlung der Auslöse an die Übernachtung an der Arbeitsstelle bindet (§ 8 Z.4 u. Z.5 des KV).“*

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom rechtsfreundlichen Vertreter fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht und unter anderem Folgendes ausgeführt sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

*„Die Entscheidung ist auch mangelhaft begründet. Im Wesentlichen werden in der Entscheidung lediglich Gesetzestexte zitiert ohne auf den tatsächlichen Sachverhalt einzugehen.*

*Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16 EStG sind Tages- und Nächtigungsgelder soweit sie nicht unter § 26 Abs. 1 Z 4 EStG fallen von der Einkommensteuer befreit, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift zur Zahlung verpflichtet ist.*

*§ 8 Z 4 des Kollektivvertrages für das Bauhilfsgewerbe normiert eine Auslöse für Mehrkosten die einem Arbeitnehmer entstehen, dem die tägliche Rückkehr von der Arbeitsstelle nicht zugemutet werden kann. Dieser Kollektivvertrag ist im Unternehmen der Berufungswerberin anzuwenden. Abzustellen ist demnach eindeutig auf den Betriebsort und nicht auf den Wohnort. Betriebsort sämtlicher Arbeitnehmer der A ist W. In sämtlichen gegenständlichen Fällen war es den Arbeitnehmern der Berufungswerberin nicht zuzumuten an den Betriebsort W zurückzukehren. Die Tagesgelder sind daher als solche jedenfalls auch in steuerrechtlicher Hinsicht zu Recht ausbezahlt worden. Im gegenständlichen Verfahren wurde auch der Grundsatz des Parteiengenhörs im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO verletzt. Hinsichtlich der von der Berufungswerberin angeführten Auskunft des Finanzamtes W von 1997 wurde offensichtlich die Finanzbehörde befragt. Dem Geschäftsführer der Berufungswerberin wurde keine Möglichkeit gegeben sich zu äußern. Er selber hat dieses Telefonat 1997 mit dem Finanzamt W geführt. Er verfügt diesbezüglich auch über handschriftliche Aufzeichnungen. Nach der oben zitierten Bestimmung der BAO ist der Abgabepflichtige, soweit von der Abgabenerklärung zu seinen Ungunsten abgewichen wird, davon in Kenntnis zu setzen und aufzufordern sich dazu zu äußern. Dem Geschäftsführer der Berufungswerberin, PG, wurde die Möglichkeit sich zu äußern nicht eingeräumt. Der Bescheid ist daher mit einem wesentlichen Verfahrensmangel behaftet. Es wird daher der ANTRAG gestellt die Finanzbehörde II. Instanz möge den Berufung Folge geben und die Nachforderungen mit € 0,00 festsetzen."*

## **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

Mit Beschluss vom 16. Februar 2016 wurde das gegenständliche Verfahren – nach vorheriger Aufforderung zur Stellungnahme, ob überwiegende Interessen der Beschwerdeführer gegen eine Aussetzung des Verfahrens, wegen einer beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen gleichen Rechtssache entgegenstehen würden – in Anwendung des § 271 Abs. 1 BAO bis zum Ausgang des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. Ra 2014/15/0058 schwebenden Verfahrens bzw. bis zum Ausgang der mit Revisionen zu den Geschäftszahlen RV/6100782/2014 und RV/6100809/2014 des Bundesfinanzgerichtes, Außenstelle Salzburg eingebrachten Revisionen ausgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 11. September 2019 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten u.a. die §§ 243 bis 291, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 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.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO 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. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes für die Behandlung dieses Rechtsmittels (Beschwerde) ist somit gegeben.

### **A) Festgestellter Sachverhalt**

Der vorhin dargestellte Verfahrensgang gibt auch den der Entscheidung zugrunde zu legen den Sachverhalt wieder. Er ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen im Berufungs-bzw. Beschwerdeverfahren und ist unstrittig.

### **B) Rechtslage**

#### **I) Bescheidung über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007**

##### **I.1 Keine Zuordnung zu einer der sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO**

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO ... muss ... bei Abgaben, bei denen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten ... nach Maßgabe des Abs. 3 ... von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, der Abgabenbehörde keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Angeordnete“ Selbstberechnungen sehen § 43 FLAG (Dienstgeberbeitrag), vor.  
(Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 201 Tz. 4)

Die in Beschwerde gezogenen Bescheide unterliegen somit dem Regime der §§ 201 ff BAO.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann zB die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und ... die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dabei ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157). (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz. 24)

Gemäß § 43 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) gelten für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn sinngemäß.

Der Dienstgeberbeitrag ist somit vom Arbeitgeber selbst zu berechnen und abzuführen (Selbstberechnungsabgabe).

Im Beschwerdefall ist die Nacherhebung der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2007 bis 2009 strittig.

Nach ständiger Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) und des Bundesfinanzgerichts hat das Finanzamt bei der Festsetzung einer Abgabe nach § 201 BAO jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen. Dies kann weder im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz, wie im gegenständlichen Verfahren durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung noch im Rechtsmittelverfahren bzw. im gerichtlichen Verfahren nicht nachgeholt werden (siehe Ritz BAO<sup>6</sup>, § 307 Rz 3 und dort angeführte Rechtsprechung sowie vgl. BFG 28.05.2015, RV/6100809/2014 und die dort wiedergegebene Judikatur des UFS des BFG und des Verwaltungsgerichtshofes).

Da die belangte Behörde diese Zuordnung nicht vorgenommen hat, sind bereits aus diesem Grund die angefochtenen Bescheide ersatzlos zu beheben.

Hinzu kommt, dass der der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seinem Erkenntnis vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058, u.a. Folgendes feststellte:

*„17 Die Festsetzung gemäß § 201 BAO kann demnach dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung im Sinne des Abs. 1 der Bestimmung als "nicht richtig" erweist, gemäß Abs. 2 Z 3 erfolgen, "wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden". Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen "Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage" herbeizuführen (vgl. nochmals VwGH vom 30. Jänner 2014, 2011/15/0156, sowie vom 25. September 2012, unter Hinweis auf den Bericht des Finanzausschusses zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, 1128 BlgNR 21. GP 9).*

*18 Die sprachlichen Anpassungen durch das FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, und das VwG-AnpG-BMF, BGBl. I Nr. 70/2013, sollten dabei ausweislich der Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage der "Neuregelung des Wiederaufnahmsrechts in der*

*BAO" Rechnung tragen (vgl. zum FVwGG 2012 2007 BlgNR 24. GP 16 sowie zum VwG-AnpG-BMF 2196 BlgNR 24. GP 8). Damit wurde der schon vom Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz betonte "Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage" weiter verfolgt.*

*19 Aus diesem vom Gesetzgeber statuierten Gleichklang ergibt sich - wie das Bundesfinanzgericht richtig erkannt hat - auch eine Übertragbarkeit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Wiederaufnahme auf Festsetzungen gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO.*

*20 Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO5 § 303 Tz 24).*

*Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH vom 26. November 2015, Ro 2014/15/0035).*

*21 Mit dem FVwGG 2012 erfolgte eine Harmonisierung der Wiederaufnahme von Amts wegen mit jener auf Antrag (vgl. auch diesbezüglich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 2007 BlgNR 24. GP 22). Nicht geändert wurde aber insbesondere, dass der Wiederaufnahmeantrag u.a. die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten hat (§ 303a lit. b BAO idF vor FVwGG 2012; § 303 Abs. 2 lit. b BAO idF FVwGG 2012).*

*22 Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 14. Mai 1991, 90/14/0262).*

*23 Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat sohin - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel "neu hervorgekommen sind". Damit setzt aber diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sind. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Gleiches gilt spiegelbildlich für die Wiederaufnahme von Amts*

wegen, bei der die - für die Behörde - neu hervorgekommenen Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid anzuführen sind.

24 Gemäß § 279 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. mit weiteren Hinweisen VwGH vom 29.1.2015, 2012/15/0030).

25 Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. nochmals VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030).

26 Entscheidend ist im Revisionsfall einer amtswegigen (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO somit, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamts dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind.

...

28 Mit Bescheid vom 25. August 2008 hat das Finanzamt die Forschungsprämie 2006 sodann mit einem niedrigeren Betrag festgesetzt. Dabei hat das Finanzamt seinen (Neu)Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO mit einem Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 9. Juli 2008 begründet. Dass ein solcher Verweis grundsätzlich zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030, sowie vom 22. November 2012, 2012/15/0172).

*29 Das Finanzamt hat vor diesem Hintergrund zu Recht darauf hingewiesen, dass das Bundesfinanzgericht seiner amtlichen Ermittlungspflicht nicht nachgekommen ist und keine näheren Feststellungen zur Frage eines vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmetatbestands und sodann diesbezüglicher Wiederaufnahmegründe getroffen hat.“*

Da nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO die Festsetzung der selbst zu berechnenden Abgabe nur zulässig ist, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen, gab das Bundesfinanzgericht im angesprochenen Fall der Berufung/Beschwerde Folge und hob die Kürzung der Forschungsprämie auf. Das Finanzamt habe nämlich nicht dargelegt, welcher Wiederaufnahmetatbestand und welche Wiederaufnahmegründe seinem Bescheid zugrunde lägen.

Aufgrund der Amtsrevision hob der VwGH nunmehr mit dem angeführten Erkenntnis vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, diese Entscheidung auf. Das Bundesfinanzgericht hatte seine Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung verletzt. Der VwGH betonte, das Finanzamt habe in der Begründung seines nach § 201 BAO erlassenen Bescheides auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen. Das Bundesfinanzgericht hätte daher prüfen müssen, ob sich aus diesem Verweis ergibt, ob das Finanzamt tatsächlich einen Wiederaufnahmetatbestand herangezogen hat bzw. welcher Wiederaufnahmetatbestand es gewesen ist, und ob für das Finanzamt Tatsachen neu hervorgekommen sind bzw. welche konkreten (neu hervorgekommenen) Tatsachen dies gewesen sind und ob solche neu hervorgekommenen Umstände „seitens des Finanzamtes dargetan wurden“ (Zorn in RdW 2016, 857).

Im vorliegenden Beschwerdefall hat das Finanzamt in der Begründung seiner nach § 201 BAO erlassenen Bescheide vom 2. November 2011 auf den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 2. November 2011 verwiesen.

Daher ist nach dem zitierten Erkenntnis des VwGH vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, auch im Beschwerdefall zu prüfen, ob sich aus diesem Verweis ergibt, ob das Finanzamt tatsächlich einen Wiederaufnahmetatbestand herangezogen hat bzw. welcher Wiederaufnahmetatbestand es gewesen ist, und ob für das Finanzamt Tatsachen neu hervorgekommen sind bzw. welche konkreten (neu hervorgekommenen) Tatsachen dies gewesen sind und ob solche neu hervorgekommenen Umstände „seitens des Finanzamtes dargetan wurden“.

Während im Fall, des Erkenntnisses vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058, zugrunde lag, dass das Finanzamt in seinem Festsetzungsbescheid auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwies, in der die Gründe für die Festsetzung der Forschungsprämie gemäß § 201 BAO (offenbar hinreichend) angeführt gewesen sind, ist im hier gegenständlichen Prüfbericht vom 2. November 2011 als Text lediglich „*Pauschale Nachversteuerung von zu Unrecht steuerfrei und SV-frei ausbezahlten Trennungsgeldern*“ angeführt. Beschrieben wird damit keine (neue) Tatsache, sondern eine Vorgangsweise

der Abgabenbehörde erster Instanz aus der nicht erkennbar ist, auf welchen Sachverhalt und auf welche Personen sich dies bezieht.

Insofern unterscheidet sich die Verfahrenssituation des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens von jener, die im Fall des Erkenntnisses vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058, zu beurteilen war.

Geht aber – wie im gegenständlichen Fall – weder aus den bekämpften Bescheiden noch aus den Bericht der Prüfung hervor, auf welche Wiederaufnahmegründe das Finanzamt die Festsetzung nach § 201 BAO gestützt hat, so muss das Bundesfinanzgericht diese Bescheide ersatzlos beheben (BFG vom 16.03.2017, RV/5100663/2012).

## **I.II ) Bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007**

Beim Dienstgeberbeitrag handelt es sich grundsätzlich um eine Selbstbemessungsabgabe, welche vom Arbeitgeber zu berechnen und abzuführen ist, ohne dass die Abgabenbehörde erster Instanz in diesen Vorgang eingebunden ist. Eine bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages ist daher nur in Ausnahmefällen vorgesehen bzw. möglich (siehe § 201 Abs. 1 bis 3 BAO).

§ 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 daher 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 (Stoll, BAO 2125f, Ritz BAO<sup>5</sup>, 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 rechtskräftfähiger) 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, BAO<sup>5</sup>, 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 (aufgrund des Vorliegens eines einheitlichen Spruchs), dass für jede dieser Abgaben die Voraussetzungen für eine Festsetzung vorliegen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 201, Tz 44).



Bescheide über die Festsetzung von DB und DZ für mehrere Monate sind zusammengefasste Festsetzungen. Die Zusammenfassung der Festsetzung mehrerer Abgaben erfordert (aufgrund des Vorliegens eines einheitlichen Spruchs), dass für jede dieser Abgaben die Voraussetzungen für eine Festsetzung vorliegen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 201, Tz 44).

Im gegenständlichen Verfahren sind betreffend der Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages „für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007“ ergangen. Es handelt sich daher bei diesen Bescheiden um eine zusammengesetzte Festsetzung für sämtliche Monate des Jahres 2003.

Der Begründung des Bescheides (Bericht der Außenprüfung) ist aber zu entnehmen, dass die getroffenen Feststellungen offenbar nur den Monat Dezember der Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 betroffen haben aber nicht die Monate Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober und November 2004, 2005, 2006 und 2007.

In den angefochtenen Bescheiden sind daher offenbar auch Abgaben enthalten, für die keine Berechtigung zur Festsetzung bestanden hat. Da ein Bescheid über eine zusammengesetzte Festsetzung nach § 201 Abs 4 BAO nur einheitlich beurteilt werden kann, sind diese Bescheide auch aus diesem formalrechtlichen Grund aufzuheben (UFS 25.8.2010, RV/0419-S/10; 19.12.2012, RV/0547-S/12).

## **II) Haftungsbescheide Lohnsteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007**

Es wird auf die Ausführungen unter Punkt I hinsichtlich der Voraussetzungen für die Erlassung dieses Bescheides im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens in Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO und der fehlenden Darlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel die neu hervorgekommen sind verwiesen, wodurch die Haftungsbescheide der Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 ersatzlos zu beheben sind.

## **III) Keine mündliche Verhandlung vor dem Senat**

Nachdem die Vertreterin der Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 3. September 2019 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurücknahm, war keine mündliche Verhandlung vor dem Senat durchzuführen.

## **C) Erwägungen**

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie der Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 und die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 waren daher ersatzlos aufzuheben.

#### **D) 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.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage, ob im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Nichtdarlegung des Wiederaufnahmegrundes im angefochtenen Bescheid zu dessen Aufhebung durch das Bundesfinanzgericht führen muss, im Sinne der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Salzburg-Aigen, am 30. September 2019