

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzend Dr. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, Dr. Franz Kandlhofer und Gerald Kreuzer in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch NameVertreter, AdresseBf, über die Beschwerde vom 23.06.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 24.05.2016 betreffend Aufhebung von Beschwerdevorentscheidungen gemäß § 299 BAO und Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für die Jahre 2010 bis 2013 in der Sitzung am 17.07.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin FOI<sup>in</sup> Andrea Newrkla

### 1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 06.06.2017, mit welchem die Beschwerdevorentscheidungen vom 02.03.2017 und vom 31.03.2017 über die Beschwerde vom 23.06.2016 gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2010 bis 2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurden, wird stattgegeben. Der angefochtene Aufhebungsbescheid wird ersatzlos aufgehoben.

### 2. beschlossen:

Der Vorlageantrag vom 11.12.2017 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist ein Verein, dessen Zweck in der Organisation und Durchführung von Chorkonzerten besteht.

Im Zuge einer Prüfung der gemeinsamen Lohnabgaben (GPLA) der Jahre 2010 bis 2013 qualifizierte die Prüferin die Tätigkeit der Chormitglieder im Rahmen von Opernaufführungen am Theater als unselbständige Tätigkeit.

Gegen die Bescheide des Finanzamts, mit denen unter Verweis auf den GPLA- Bericht (über die zum Teil auch korrigierten Beiträge für unstrittig als Dienstnehmer beschäftigte Personen hinaus) Dienstgeberbeiträge für die in den vier Streitjahren bei Opernproduktionen eingesetzten Sängerinnen und Sänger festgesetzt wurden, er hob der Bf mit Schriftsatz vom 23. Juni 2016 Beschwerde. Er vertrat darin im Wesentlichen die Auffassung, die Mitwirkung der Sängerinnen und Sänger an den Opernproduktionen erfolge im Rahmen einer "typischen Freizeitbeschäftigung" und bestehe jeweils in der Ablieferung eines Werks, nämlich einer "studierten Chorpartie". Weite Teile des Vorbringens handelten - unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben - auch davon, dass die vorangegangene Prüfung hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2009 bei gleicher Sachlage nicht zur Annahme von Dienstverhältnissen der Sängerinnen und Sänger geführt habe. In Bezug auf die Jahre 2010 und 2011 wurde auch Verjährung geltend gemacht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. März 2017 gab das Finanzamt der Beschwerde in Bezug auf das Jahr 2010 wegen Verjährung statt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 31. März 2017 gab das Finanzamt der Beschwerde hinsichtlich der Sängerinnen und Sänger auch für die Jahre 2011 bis 2013 in Bezug auf den verfahrensgegenständlichen Streitpunkt statt. Diese Entscheidung gründete sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Es sei im Vergleich zur vorangegangenen Prüfung "genau entgegengesetzt entschieden" worden.

Mit Bescheid vom 6. Juni 2017 hob das Finanzamt - nach einer Vorsprache der Prüferin - beide Beschwerdevorentscheidungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO als unrichtig auf. Verjährung sei wegen Übergabe des Prüfungsauftrages im Jänner 2015 nicht eingetreten, die Beurteilung der Tätigkeit der Sängerinnen und Sänger sei bei der vorangegangenen Prüfung "nicht Prüfungsschwerpunkt" gewesen, und bei der Mitwirkung an Opernaufführungen liege ein "Überwiegen" der "Merkmale der Unselbständigkeit" vor.

Der Bf er hob Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid und wies darauf hin, dass der Aufhebungsbescheid nicht mit einer neuen Beschwerdevorentscheidung über die Beschwerde vom 23. Juni 2016 verbunden worden sei.

Das Finanzamt erließ eine Beschwerdevorentscheidung vom 20. November 2017, mit deren Spruch beide Beschwerden (zur Gänze) abgewiesen wurden.

Mit Erkenntnis vom 23. Juli 2018 wies das Bundesfinanzgericht sowohl die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid als auch die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für die Jahre 2010 bis 2013 als unbegründet ab. Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Aufhebung der Beschwerdevorentscheidungen wurde begründend ausgeführt, der Spruch der aufgehobenen Beschwerdevorentscheidungen habe sich als nicht richtig erwiesen. Betreffend die Abweisung der Beschwerde gegen die Bescheide, mit denen der Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2013 festgesetzt wurde, wurde ausgeführt,

die durchgeführte Kriterienprüfung habe ein Überwiegen der Umstände, die für eine Unselbständigkeit der Tätigkeit der Chormitglieder sprechen würden, ergeben.

Diese Entscheidung wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25.04.2019, Ra 2018/13/0083, wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben. In der Begründung führte der Gerichtshof aus, der Legaldefiniton des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würden, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, sei nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung ermöglichen würden, auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos und der Vertretungsbefugnis, Bedacht zu nehmen.

Damit habe der Gerichtshof die bis dahin vertretene Annahme der Gleichwertigkeit insbesondere des Kriteriums des fehlenden Unternehmerrisikos mit den beiden Merkmalen der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung verworfen.

Das Bundesfinanzgericht habe dem Bf beigeplichtet, dass die vereinbarten Weisungsrechte sachlicher Natur seien und habe die durch die zeitliche und räumliche Bindung an das Programm des Theaters bewirkte Eingliederung als nicht allein streitentscheidend bezeichnet

Das Bundesfinanzgericht habe sich über die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur steuerrechtlichen Beurteilung der Tätigkeit reproduzierender Künstler hinweggesetzt.

Im Erkenntnis vom 19.02.1971, 47/69, ÖStZB 1971, 205, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, die Mitglieder des Zusatzchores der Wiener Staatsoper seien keine Dienstnehmer. Es seien zwar für den Fall der Mitwirkung die gegenseitigen Rechte und Pflichten festgelegt, die Mitglieder des Zusatzchores könnten aber von der Mitwirkung an einer Aufführung ohne rechtliche Sanktion Abstand nehmen, was gegen eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Oper spreche. Dass ihre Leistung in den Räumen des Auftraggebers und zu bestimmten Zeiten erbracht werden müsse, falle nicht entscheidend ins Gewicht, weil die "Mitwirkung an einer künstlerischen Aufführung und an den vorangehenden Proben schon ihrer Natur nach an eine bestimmte Zeit und an einen bestimmten Ort" gebunden sei. Es fehle aber auch an einer für einen Dienstvertrag typischen Weisungsgebundenheit, weil sich diese nur auf bestimmtes Verhalten bei den Proben und bei den Aufführungen bezogen habe. Auch das Erfordernis einer persönlichen Erbringung der Leistungen führe zu keinem anderen Ergebnis, weil künstlerische Leistungen "ihrer Natur nach als unvertretbar anzusehen" seien. Art und Umfang des Unternehmerrisikos seien nicht bei jeder Erwerbstätigkeit mit den gleichen Maßstäben zu messen. Bei einer künstlerischen Betätigung liege ein Unternehmerrisiko schon dann vor, wenn im Falle der unverschuldeten Unmöglichkeit, die Leistung zu erbringen, kein Anspruch auf Entgelt bestehe und damit der Einsatz von Zeit und Mühe für die Ausbildung und Aufrechterhaltung der künstlerischen Befähigung zunichte werde.

Im Erkenntnis vom 23.10.1990, 89/14/0102, sei der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht entgegengetreten, die Entscheidung vom 19.02.1971 sei "veraltet". Das Erkenntnis vom 23.10.1990, das Dirigenten, Sänger und Musiker betroffen habe, sei lange vor dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004 ergangen, doch sei ihm schon die Ansicht zugrundegelegen, der Legaldefinition eines Dienstverhältnisses seien die "zwei Kriterien" der Weisungsgebundenheit und Eingliederung zu entnehmen und nur in Zweifelsfällen komme es auf weitere Kriterien wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos an.

Auch eine selbständige Tätigkeit könne eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung erforderlich machen. Bei reproduzierenden Künstlern, die sich sowohl zeitlich als auch räumlich an ein vom Veranstalter vorgegebenes Programm halten müssten, sei dies der Fall. Der Bindung der Dirigenten, Sänger und Musiker an bestimmte Veranstaltungszeiten und -orte komme daher keine entscheidende Bedeutung zu. Auch die Überlegung in dem Erkenntnis vom 19.02.1971, wonach nicht von der für einen Dienstvertrag typischen Weisungsgebundenheit gesprochen werden könne, wenn sich diese nur auf ein bestimmtes Verhalten bei den Proben und bei den Aufführungen bezogen habe, treffe weiterhin zu. Es sei auch nicht danach zu unterscheiden, ob eine Sängerin etwa einen Liederabend gebe oder an einer konzertanten Opernaufführung mitwirke. Dass eine Mehrheit von Künstlern ein Werk bei Proben „erarbeite“, bedeute nicht, dass diese Künstler keinen Arbeitserfolg, nämlich die Aufführung eines bestimmten Werkes, schuldeten, sondern bloß während einer gewissen Arbeitszeit ihre Arbeitskraft nach Weisung des Arbeitgebers zur Verfügung zu stellen hätten. Im zu entscheidenden Fall seien die Künstler meist nur für ein oder zwei Aufführungen verpflichtet worden, womit ihre "Gastauftritte" auch nicht mit der Eingliederung "spielzeitverpflichteter" Künstler in einen Theaterbetrieb zu vergleichen seien. Was das - in Zweifelsfällen maßgebliche - Untemehmerrisiko anlage, so spreche gerade die vertraglich vorgesehene Verpflichtung zur Anwesenheit bzw. Erreichbarkeit am Aufführungsort vom Probenbeginn bis zur öffentlichen Aufführung gegen die Annahme eines Dienstverhältnisses, wenn der Honoraranspruch bei Verhinderung des Künstlers durch Krankheit entfalle und bei höherer Gewalt beide Teile zur Vertragsauflösung berechtigt seien. Schon im Erkenntnis vom 19.02.1971 habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bei einer künstlerischen Betätigung ein Unternehmerrisiko schon dann vorliege, wenn im Falle der unverschuldeten Unmöglichkeit, die Leistung zu erbringen, kein Anspruch auf Entgelt bestehe.

Auch der vorliegende Fall betreffe keine "spielzeitverpflichteten" Sängerinnen und Sänger, sondern Mitwirkende an jeweils einzelnen Opernproduktionen mit einer jeweils beschränkten Zahl von Aufführungen. Nach den dargestellten Maßstäben der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Fällen dieser Art fehle es daher unter den primär maßgeblichen Gesichtspunkten einer persönlichen Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in einen "geschäftlichen Organismus" sowie - bei Annahme eines Zweifelsfalls - mangels Fehlens eines Untemehmerrisikos und wegen fehlender

Aussagekraft des vom Bundesfinanzgericht angenommenen Fehlens einer generellen Vertretungsbefugnis an den Voraussetzungen für das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter unter anderem ergänzend vor,

- die Vorprüfung über die Jahre 2007 bis 2009 habe zu keinen Feststellungen geführt,
- aus der Engagementvereinbarung zwischen den Sängern und dem Bf gehe hervor, dass die mitwirkenden Chormitglieder verpflichtet seien, "bei der ersten szenischen Probe den Chorpart auswendig zu beherrschen",
- das BFG habe sich über das VwGH-Erkenntnis betreffend den Zusatzchor der Wiener Staatsoper hinweggesetzt.

Zusammenfassend wies der steuerliche Vertreter darauf hin, das Ergebnis, dass eine freiwillige Mitwirkung bei Opernproduktionen als individuelles selbständiges Werk jedes einzelnen Sängers und nicht als Dienstverhältnis anzusehen sei, stehe nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.04.2019 fest.

Der steuerliche Vertreter beantragte dezidiert die Aufhebung des Bescheides vom 06.06.2019, mit welchem die Beschwerdevorentscheidungen vom 02.03.2017 und vom 31.03.2017 aufgehoben wurden.

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

Der Senat nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an und legte ihn seiner Entscheidung zugrunde:

Der Bf ist ein im Jahr 1973 gegründeter Chor mit derzeit rund 320 Mitgliedern. Seit 2006 stellt der Bf dem Theater für Opernproduktionen Chormitglieder zur Verfügung. Zu diesem Zweck wird zwischen dem Bf und der Theaterintendanten für jede Opernproduktion eine Engagementvereinbarung abgeschlossen, nach welcher sich der Bf verpflichtet,

- die Leistungen der Chormitglieder zur Verfügung zu stellen,
- eine erstrangige, gleichbleibende Sängerbesetzung von der ersten Probe bis zur letzten Aufführung zu gewährleisten,
- dafür zu sorgen, dass alle Chorsänger bei der ersten szenischen Probe den Chorpart auswendig beherrschen,
- dass die Mitglieder den Weisungen des Regisseurs folgen
- und zu den angesetzten Proben und Aufführungen zeitgerecht anwesend sind.

In diesen Vereinbarungen ist festgehalten, dass dem Theater die Planung der Probetermine obliegt und die Kosten einer Unfallversicherung für die Mitglieder während des jeweiligen Projektes vom Theater übernommen werden. Das Theater verpflichtet sich, für die jeweilige Opernproduktion ein Gesamthonorar zu überweisen; dem Bf obliegt im Gegenzug die Einhaltung sämtlicher steuerrechtlicher Pflichten hinsichtlich des Gesamthonorars.

Chormitglieder bekunden ihr Interesse an der Mitwirkung bei einzelnen Opernproduktionen; zu diesem Zeitpunkt stehen die Termine für die Proben und die Anzahl und Termine der Aufführungen bereits fest. Die erforderliche Anzahl an Sängerinnen und Sängern wird aus der Gruppe der Interessierten vom Chorleiter ausgewählt. In weiterer Folge schließt der Bf mit den einzelnen Chormitgliedern Engagementvereinbarungen ab.

Betriebsmittel, wie Noten, Kostüme und Örtlichkeit, werden bei den Opernproduktionen zur Verfügung gestellt.

Ab dem Jahr 2011 beinhalteten die Engagementvereinbarungen den Passus, dass das Chormitglied einen gleichwertigen Vertreter einsetzen kann; die Auswahl der Vertreter beschränkte sich auf die anderen Chormitglieder. Für die Opernproduktionen gab es keine Zweitbesetzungen, bei frühzeitigem Eintreten einer Verhinderung wurde das verhinderte Chormitglied ersetzt. Trat die Verhinderung später ein, wurde das verhinderte Mitglied entweder überhaupt nicht ersetzt oder - falls dieses Mitglied für eine bestimmte Szene unbedingt notwendig war, ein nicht singendes Chormitglied in die Aufführung hineingenommen.

Die Chormitglieder unterliegen keinem Konkurrenzverbot, die über das Engagement beim Bf angenommen Verpflichtungen müssen aber mit den beim Bf übernommenen Projekten kompatibel sein. Die Chormitglieder stellen sich dem Bf für die Dauer der einzelnen Projekte zur Verfügung und sind verpflichtet, den Weisungen des musikalischen Leiters und des Regisseurs zu folgen.

Im Zuge der GPLA wurden unstrittige Abfuhrdifferenzen an Dienstgeberbeitrag in folgender Höhe festgestellt:

2010	2011	2012
-47,25 €	-22,50 €	15,63 €

Die stattgebende Beschwerdevorentscheidung vom 02.03.2017, mit welcher der Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2010 aufgehoben worden ist, wurde gemäß § 299 BAO mit der Begründung aufgehoben, dass entgegen der darin vertretenen Ansicht keine Verjährung hinsichtlich der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2010 eingetreten sei.

Die Beschwerdevorentscheidung vom 31.03.2017 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2011 bis 2013 wurde gemäß § 299 BAO mit der Begründung aufgehoben, dass entgegen der darin vertretenen Rechtsansicht keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben stattgefunden habe, da die Beurteilung der Tätigkeit der Chorsänger kein Prüfungsschwerpunkt der Vorprüfung gewesen sei und aus den im Zuge der GPLA betreffend die Jahre 2010 bis 2013 durchgeföhrten Erhebungen hervorgehe, dass bei der Tätigkeit der Chorsänger im Rahmen der Opernproduktionen die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit überwiegen würden.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, die im Zuge der GPLA aufgenommenen Niederschriften und auf das Vorbringen im Rahmen der mündlichen Verhandlungen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen.

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.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, und der daran anknüpfenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen, bzw. können sie in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

Im aufhebenden Erkenntnis vom 25.04.2019, Ra 2018/13/0083, verwies der Gerichtshof auf sein Erkenntnis vom 19.02.1971, 47/69. In diesem hatte er hinsichtlich des Zusatzchores der Wiener Staatsoper ausgesprochen, die Möglichkeit der Chormitglieder, von einer Mitwirkung an einer Aufführung ohne rechtliche Konsequenzen Abstand zu nehmen, spreche gegen deren Eingliederung in den Organismus der Oper. Dass ihre Leistung in den Räumen des Auftraggebers und zu bestimmten Zeiten erbracht werden müsse, falle - so der Gerichtshof weiter - ebenfalls nicht ins Gewicht, weil die Mitwirkung an einer künstlerischen Aufführung und an den vorangehenden Proben schon ihrer Natur nach an eine bestimmte Zeit und an einen bestimmten Ort gebunden sei. Es fehle aber auch an einer für einen Dienstvertrag typischen Weisungsgebundenheit, weil sich diese nur auf ein bestimmtes Verhalten bei den Proben und bei den Aufführungen bezogen habe. Auch das Erfordernis einer persönlichen Erbringung der Leistungen führe zu keinem anderen Ergebnis, weil künstlerische Leistungen ihrer Natur nach als unvertretbar anzusehen seien. Art und Umfang des Unternehmerrisikos seien nicht bei jeder Erwerbstätigkeit mit den gleichen Maßstäben zu messen. Bei einer künstlerischen Betätigung liege ein Unternehmerrisiko schon dann von, wenn im Fall unverschuldeter

Unmöglichkeit, die Leistung zu erbringen, kein Anspruch auf Entgelt bestehet und damit der Einsatz von Zeit und Mühe für die Ausbildung und Aufrechterhaltung der künstlerischen Befähigung zunichte werde.

Legt man die Ausführungen dieses Erkenntnisses auf den vorliegenden Sachverhalt um, so bedeutet das, dass die Chormitglieder weder in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers eingegliedert und diesem auch nicht weisungsgebunden sind. Da es sich bei der Tätigkeit der Sängerinnen und Sänger um eine künstlerische Betätigung handelt, liegt laut Verwaltungsgerichtshof einerseits eine unvertretbare Leistung vor und ist andererseits das Vorliegen eines Unternehmerrisikos zu bejahen, weil der Entgeltanspruch im Falle der unverschuldeten Unmöglichkeit, die vereinbarte Leistung zu erbringen, entfällt.

Die Tätigkeit der Chormitglieder im Rahmen der Opernproduktionen am Theater war daher als selbständige Tätigkeit zu qualifizieren.

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Auch Beschwerdevorentscheidungen sind Bescheide der Abgabenbehörde und daher gemäß § 299 BAO aufhebbar (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 299, Tz 5).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (*Ritz*, aaO, Tz 13).

Entsprechend den obigen Ausführungen und dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.04.2019, Rz 49, war die Beschwerdevorentscheidung vom 31.03.2017, die sich auf die Annahme einer unselbständigen Tätigkeit der Chormitglieder stützte und mit der der Beschwerde betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für die Jahre 2011 bis 2013 insoweit stattgegeben worden ist, nicht rechtswidrig und hätte daher nicht gemäß § 299 BAO aufgehoben werden dürfen.

Insoweit mit dem Aufhebungsbescheid vom 06.06.2017 die Beschwerdevorentscheidung vom 31.03.2017 aufgehoben worden ist, war dieser ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 02.03.2017 war der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages wegen vermeintlich eingetretener Verjährung stattgegeben und der Festsetzungsbescheid aufgehoben worden.

Nach der Aussage des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 25.04.2019 ist hinsichtlich des Jahres 2010 zu prüfen, ob die Beschwerdevorentscheidung vom 02.03.2017 wegen nicht die strittige Tätigkeit der Chormitglieder betreffender, nicht berücksichtigter anderer Prüfungsergebnisse unrichtig gewesen ist.

Im Zuge der GPLA war betreffend das Jahr 2010 neben der Qualifikation der Tätigkeit der Chormitglieder auch eine Abfuhrdifferenz zugunsten des Bf in Höhe von -47,25 Euro festgestellt worden.

§ 201 BAO lautet:

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

*(2) Die Festsetzung kann erfolgen,*

*1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*

*2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*

*3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*

*(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)*

*5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

*(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,*

*1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*

*(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)*

*3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.*

*(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."*

Festsetzungen im Sinne des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO können bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 303 BAO vorgenommen werden. Wiederaufnahmen sind in der Regel aber nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind, wobei die Geringfügigkeit auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen ist (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 303, Tz 71, mwN).

Bei der von der Prüferin im Jahr 2010 zugunsten des Bf festgestellten Abfuhrdifferenz in Höhe von 47,25 Euro handelt es sich um einen sowohl relativ als auch absolut

geringfügigen Betrag. Eine Festsetzung des Dienstgeberbetrages 2010 wäre daher bei rechtsrichtiger Ermessensübung nicht vorzunehmen gewesen.

Insoweit mit dem Aufhebungsbescheid vom 06.06.2017 die Beschwerdevorentscheidung vom 02.03.2017 aufgehoben worden ist, war dieser daher ebenfalls ersatzlos aufzuheben.

Die Aufhebung der Beschwerdevorentscheidungen vom 02.03.2017 und vom 31.03.2017 mit Bescheid vom 06.06.2017, dessen Aufhebung der steuerliche Vertreter in der am 17.07.2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung dezidiert beantragte, war daher zu Unrecht erfolgt. Der dagegen erhobenen Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Aufhebungsbescheid vom 06.06.2017 ersatzlos aufzuheben.

§ 261 Abs. 2 BAO lautet:

*"Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären."*

In Entsprechung dieser Gesetzesbestimmung war daher der gegen die "ersetzende" Beschwerdevorentscheidung vom 20.11.2017 eingebrachte Vorlageantrag vom 11.12.2017 (in der Niederschrift vom 17.07.2019 irrtümlich mit Datum 05.07.2017 angeführt) als gegenstandslos zu erklären.

## **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 aufhebenden Erkenntnis vom 25.04.2019, 2018/13/0083, hat der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsansicht zum vorliegenden Sachverhalt kundgetan. Mit dieser Entscheidung weicht das Bundesfinanzgericht nicht davon ab, eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 23. Juli 2019

