



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K&PTGesmbH, V.B.8, vertreten durch Dr. Josef Pickerle, Steuerberater, 9500 Villach, Bahnhofstraße 8, vom 28. September 2005 gegen den Abgabenbescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Veit Jonach, vom 9. September 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Fa. K&PTGesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, an der Herr Mag.Dr.M.K. (in der Folge Mag. Dr. M.K.) zu 77% beteiligt ist. Seit 17. September 1990 hat Mag. Dr. M.K. die Geschäftsführung dieser Gesellschaft inne.

Bei der Bw. fand im Jahre 2005 eine den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich im Jahr 2002 in Höhe von € 190.589,26, im Jahr 2003 in Höhe von € 159.677,00 und im Jahr 2004 in Höhe von € 131.449,00 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen seien. Im Prüfungsbericht vom 8. September 2005 ist ausgeführt, dass die Berechnung des

Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf Grund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, durchzuführen sei. Bei der Beurteilung der Frage, ob die Bezüge eines wesentlich beteiligten Gesellschafters (Beteiligung mehr als 25%) an einer GmbH als Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen seien und damit DB-, DZ- und KommSt-Pflicht ausgelöst werde, spiele nach nunmehriger Anschauung des VwGH primär die Frage nach der organisatorischen Eingliederung eine Rolle. Bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern sei diese organisatorische Eingliederung so gut wie immer gegeben, da er auf Grund seiner handelsrechtlichen Funktion seine Mitarbeit schulde.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes und erließ gegenüber der Bw. am 9. September 2005 unter Zugrundelegung der Feststellungen der durchgeführten Lohnsteuerprüfung einen Bescheid, mit dem die Bw. gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 918,92 herangezogen wurde und in dem die Nachzahlung an Dienstgeberbeitrag mit € 21.768,08 und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 2.032,09 festgesetzt wurde. Aufgrund der im Prüfungsbericht vom 9. September 2005 dargestellten Feststellungen des Prüfers im vorigen Absatz bezieht sich der Haftungsbetrag an Lohnsteuer auf das Jahr 2003 und entfielen auf den Dienstgeberbeitrag € 21.677,20 (davon 2002: € 8.576,52, 2003: € 7.185,47 und 2004: € 5.915,21) und auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 2.023,20 (davon 2002: € 800,47, 2003: € 670,64 und 2004: € 552,09).

Der Spruch dieses Bescheides lautet wie folgt:

„Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum **1.1.2002 – 31.12.2004**

Gemäß § 82 EStG 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen in Höhe von	€ 918,82	S 12.644,61
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe		
Somit verbleiben zur Nachzahlung	€ 21.768,08	S 299.535,31
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag		
Somit verbleiben zur Nachzahlung	€ 2.032,09	S 27.962,17

Die Lohnsteuer/der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe/der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag/der Ersatz bzw. die Rückzahlung von ausbezahlter Familienbeihilfe

war(en) bereits fällig. Die für die Nachzahlung zur Verfügung stehende(n) Frist(en) ist/sind der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.“

Mit Eingabe vom 27. September 2005, beim Finanzamt eingelangt am 28. September 2005, erhob die Bw. im Wege ihres steuerlichen Vertreters gegen den angeführten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung. Begründend führte sie darin aus, dass die Nacherhebung mit dem VwGH-Erkenntnis 2002/13/0018 vom 10.11.2004 begründet worden sei. Anzumerken sei jedoch, dass im Rahmen der Lohnsteuerprüfung der Zeitraum 2002 bis 2004 überprüft worden sei. Genau in diesem Zeitraum sei es, was die Erhebung von Lohnnebenkosten für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer betreffe, zu einer zweimaligen Änderung der Rechtsprechung gekommen. Durch das VwGH-Erkenntnis 2002/13/0189 vom 19. Jänner 2003 sei es erstmals zu einer ausjudizierten Entscheidung, welche eine DB- und DZ-Pflicht eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers falsifiziert habe, gekommen. Dieses Erkenntnis habe vorgesehen, dass eine DB-/DZ-Pflicht bei erfolgsabhängiger Vergütung und somit Vorliegen eines Unternehmerrisikos sowie laufender, wenn auch nicht unbedingt monatlicher Entlohnung und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht gegeben sei. Hätte somit die Nichtgewährung eines Fixbezuges, die Übernahme eines Verlustrisikos oder aber schwankende Bezüge nachgewiesen werden können, sei eine DB-/DZ-Pflicht auf Grund dieses Erkenntnisses nicht gegeben gewesen. Durch dieses Erkenntnis und das Erfüllen der vorab genannten Tatbestandsmerkmale erachte die Bw. eine DB-/DZ-Pflicht bis zum 10.11.2004 als nicht gegeben. Die oben genannten Kriterien seien erfüllt, da der Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Tätigkeit wohl in den geschäftlichen Organismus eingegliedert sei, für diese Bestätigung jedoch eine erfolgsabhängige Vergütung erhalte. Da sich durch das VwGH-Erkenntnis vom 10.11.2004 die Tatbestandsmerkmale betreffend die Zuordnung zur DB- und DZ-Pflicht geändert hätten, könne eine DB-/DZ-Nachverrechnung auch erst ab dem Zeitraum November 2004 erfolgen. Einziges verbleibendes Kriterium sei demnach die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes, welche bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer ohne jeden Zweifel gegeben sei. Darüber hinaus stelle sich die Frage, inwiefern ein Steuerpflichtiger, beziehungsweise im vorliegenden Fall ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer, auf Grund der sich immer wieder ändernden Rechtslage noch auf die jeweils geltende Rechtslage vertrauen könne. Durch die zweimalige Änderung der Tatbestandsmerkmale im Zusammenhang mit der Lohnnebenkostenpflicht der Gesellschafter-Geschäftsführer werde auch eine Gefährdung des Vertrauensgrundsatzes gesehen. Dieser Grundsatz solle Steuerpflichtige vor einer nachträglichen Änderung ihrer im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage erworbene Rechtsposition oder getroffenen Disposition schützen. Es stelle sich daher die Frage, ob durch die zweimalige Änderung der DB-/DZ-Tatbestandsmerkmale nicht in diesen

Vertrauensgrundsatz eingegriffen worden sei. Auf Grund der genannten Aspekte werde von der Bw. die DB- und DZ-Pflicht wie folgt beurteilt:

Zeitraum	DB-/DZ-Pflicht
2002 bis 10/2004	DB-/DZ-Pflicht sei auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 29.1.2003 nicht gegeben Nachforderung bestehe zu Unrecht
Ab 11/2004	Durch das Erkenntnis vom 10.11.2004 bestehe jedoch DB-/DZ-Pflicht auf Grund der Tatbestandsmerkmalsveränderung Anerkenntnis der Nachforderung für den Zeitraum November bis Dezember 2004

Es werde beantragt, die DB und DZ-Beiträge laut Lohnsteuerprüfung wie folgt zu berichtigen:

Zeitraum	GF-Bez. in €	DB lt. Prüfung	DB berichtigt	DZ lt. Prüfung	DZ berichtigt
2002	190.589,00	8.576,52	0,00	800,47	0,00
2003	159.677,00	7.185,47	0,00	670,64	0,00
2004	131.449,00	5.915,21	985,87	552,09	92,02

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2006 wies das Finanzamt die Berufung der Bw. als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt darin aus, dass im gegenständlichen Berufungsverfahren alleine die Frage strittig sei, ob die vom Gesellschafter-Geschäftsführer für seine Tätigkeit bezogenen Vergütungen rechtlich als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu erfassen seien. Wesentliches Element für das Vorliegen eines Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei das Vorliegen der Eingliederung in den Organismus des Betriebes. Unstrittig sei, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. Dr. M.K. zu 77% an der Bw. beteiligt sei. Die Bw. selbst führe in ihrem Schreiben vom 27. September 2005 aus, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer in den Organismus des Betriebes eingegliedert sei. Hiermit sei eigentlich schon von vorneherein eine erkennbare Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bw. gegeben. Was unter Eingliederung zu verstehen sei, habe der VwGH zuletzt in seinem Erkenntnis vom 15. November 2005, Zl. 2001/14/0118, dargestellt, indem er über einen Zeitraum vom 1. Jänner 1997 (!) bis 31. Dezember 1999 (!) abgesprochen habe. Klar bringe er dort unter Verweis auf eine Reihe von anderen Judikaten zum Ausdruck, dass unter dem Begriff der organisatorischen Eingliederung eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft zu verstehen sei. Bei Vorliegen einer derartigen Eingliederung erübrige sich eine Auseinandersetzung mit den Begriffen „Unternehmerrisiko“ oder „Art der Lohnzahlung“. Diesfalls sei DB/DZ-Pflicht gegeben. Da aus dem Gesamtbild der Verhältnisse die (starke) Eingliederung in den Betrieb im Vordergrund stehe und dem Finanzamt nach dem oben

Gesagten kein rechtswidriges Verhalten zur Last gelegt werden könne, sei eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gegeben.

Mit Eingabe vom 28. März 2006, beim Finanzamt eingelangt am 30. März 2006, beantragte die Bw., die Berufung an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. In der Begründung hiez zu führte die Bw. in sachverhältnismäßiger Hinsicht aus, dass auf Grund aktueller Rechtsprechung die Einkünfte des Mag. Dr. M.K., der an der Bw. zu 77% beteiligt und auch Geschäftsführer der Bw. sei, der DB- und DZ-Pflicht unterliegen würden. Allein strittig sei die Frage, ab welchem Zeitraum diese DB-/DZ-Pflicht vorliege. Die Nacherhebung der DB- und DZ-Beiträge für den Zeitraum 2002 bis 2004 werde mit dem VwGH-Erkenntnis 2002/13/0018 vom 10.11.2004 begründet. Die davor liegende Rechtsprechung, die in bestimmten Fällen eine DB-/DZ-Pflicht verneint habe, sei dabei unberücksichtigt geblieben. In rechtlicher Hinsicht führte die Bw. aus, dass es mit dem VwGH-Erkenntnis 2002/13/0189 vom 29.1.2003 erstmals zu einer ausjudizierten Entscheidung, welche eine DB- bzw. DZ-Pflicht eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers verneint habe, gekommen sei. Nach diesem Erkenntnis sei bei einer erfolgsabhängigen Vergütung und Vorliegen eines Unternehmerrisikos, laufender, wenn auch nicht unbedingt monatlicher Entlohnung und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eine DB- bzw. DZ-Pflicht nicht gegeben. Auf Grund dieses Erkenntnisses liege eine DB-/DZ-Pflicht im Fall des Geschäftsführers Mag. Dr. M.K. somit zumindest für die Zeit von 2002 bis November 2004 (neuerliche Änderung der Rechtsprechung) nicht vor, da die vorab genannten Tatbestandsmerkmale (s. hiez zu auch die Vorprüfung vom 1.3.1999 für die Jahre 1996 bis 1998, die die DB-/DZ-Pflicht auf Grund des klaren, erfolgsabhängigen Vergütungsanspruchs verneint habe) eindeutig auf ihn zutreffen würden. Durch das VwGH-Erkenntnis 2002/13/0018 vom 10.11.2004, worauf sich die Berufungsvorentscheidung beziehe, seien die Tatbestandsmerkmale sodann dahingehend eingeschränkt worden, dass eine DB-/DZ-Pflicht bereits im Fall der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus vorliege. Die zwei übrigen Tatbestandsmerkmale würden nur noch als Hilfskriterien dienen, falls eine Eingliederung in die Gesellschaft nicht klar erkennbar sei. Das Kriterium der Eingliederung sei immer dann erfüllt, wenn der Geschäftsführer längerfristig für die Gesellschaft arbeite. Eine DB-/DZ-Pflicht werde daher ab November 2004 zur Kenntnis zu nehmen sein. In der mehrfachen Änderung der Tatbestandsmerkmale der DB-/DZ-Pflicht innerhalb kurzer Zeit sei daher eine Gefährdung des Vertrauensgrundsatzes zu sehen. Durch kontinuierliche Änderung der Rechtsprechung könne der Steuerpflichtige bestimmte Rechtspositionen nicht mehr im Vertrauen erwerben bzw. Dispositionen treffen, da er auf die Beibehaltung der geltenden Rechtslage nicht mehr vertrauen könne bzw. nicht annehmen dürfe, dass das geltende Recht längerfristig aufrechterhalten bleibe.

Im weiteren Berufungsverfahren zog die Bw. die Berufung gegen den Bescheid vom 9. September 2005, mit dem sie zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 918,92 für das Jahr 2003 herangezogen wurde, mit Eingabe vom 9. Jänner 2008 zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuld.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Erfordernisse des § 93 BAO sind die Bezeichnung als Bescheid, der Bescheidspruch, die Begründung und die Rechtsmittelbelehrung. Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der normative (rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (vgl. Ritz, BAO³, § 93 Tz 5).

§ 201 BAO hat in den Streitjahren folgenden Wortlaut:

„Abs. 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 Abgaben 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.

Abs. 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 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist, oder
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Abs. 3: Die Festsetzung hat zu erfolgen

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst zu berechnenden Betrages eingebracht ist, oder
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

Abs. 4: „Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) sind selbst zu berechnende Abgaben (vgl. Ritz, BAO³, Kommentar, § 201 Tz 4).

Festsetzungsbescheide gemäß § 201 BAO sind Abgabenbescheide. Sie haben daher im Spruch jene Bestandteile zu enthalten, die sich aus den §§ 93 Abs. 2 und 198 Abs. 2 BAO ergeben.

Die Bescheide über die die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag haben jedenfalls die im Spruch die in den §§ 93 Abs. 2 und 198 Abs. 2 BAO normierten Bestandteile zu enthalten.

Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart darf nur für ein Kalenderjahr erfolgen (vgl. Ritz, BAO³, § 201 Tz 43). Die Zusammenfassung der Abgabenansprüche in einer Summe und in einem Bescheid (im vorliegenden Fall für drei Kalenderjahre) ist daher nicht zulässig. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haben Festsetzungsbescheide (wie alle Abgabenbescheide) darüber hinaus die gesamte Abgabe festzusetzen und nicht nur die Abgabenhöhe (Nachforderung), um die sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist (vgl. Erkenntnisse vom 27. April 1995, Zl. 93/17/0174, und vom 15. Dezember 2004, Zl. 2002/13/0118).

Diese gesetzlich angeführten Anforderungen erfüllt der angefochtene Abgabenbescheid nicht, weil darin jeweils nur die vom Lohnsteuerprüfer festgestellten Nachforderungen an

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in einer Summe enthalten sind (im Prüfungsbericht vom 8. September 2005 befinden sich diesbezüglich lediglich die Nachforderungen aufgeschlüsselt auf die Jahre 2002 bis 2004).

Die Begründung eines Bescheides kann zwar als Auslegungsbehelf eines Bescheidspruches, über dessen Inhalt Zweifel bestehen, herangezogen werden (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. September 1998, Zl. 96/16/0135), vermag aber einen nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Bescheidspruch nicht zu ersetzen.

Der angefochtene Bescheid leidet somit an Mängeln, deren Sanierung durch den unabhängigen Finanzsenat nicht vorgenommen werden kann, weil die Änderungsbefugnis nach § 289 Abs. 2 BAO („nach jeder Richtung“) durch die Sache begrenzt ist. Die Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2001, Zl. 2001/16/0490).

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 21. Jänner 2008