



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,H-Gasse, vertreten durch Dr. Christian Prodingner, Steuerberater, 1090 Wien, Liechtensteinstraße 20/12, vom 6. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. Dezember 2006 betreffend Abweisung des Antrags auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2003 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Abweisungsbescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der der Geschäftsführer W zu 100% beteiligt ist.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2005 teilte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit, im Jahr 2004 sei als monatliches Geschäftsführergehalt zunächst ein Betrag von 3000,- Euro vereinbart gewesen, tatsächlich sei jedoch nur ein Betrag von 2000 Euro als Gehalt dargestellt worden. Auf Grund der schlechten Liquiditätsslage der Bw. habe der geschäftsführende Alleingesellschafter auf den Differenzbetrag verzichtet.

Auch im Jahr 2003 seien deutlich geringere Beträge ausgezahlt worden, sodass bilanzmäßig eine Verbindlichkeit an den Geschäftsführer in Höhe von 16.000 Euro entstanden sei. Auf diese Verbindlichkeit sei verzichtet worden, in der Bilanz 2004 sei sie nicht mehr enthalten.

Es seien jedoch von den höheren Beträgen Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet worden, weshalb um Gutbuchung der zuviel entrichteten Beträge ersucht werde.

Dieses Schreiben wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz als Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Abgaben gewertet und mit Bescheid vom 19. Oktober 2005 abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, ein Betrag sei gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen könne. Sei der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner sei, sei der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig sei, vorausgesetzt, die GmbH sei nicht zahlungsunfähig. Diese Sicht gebiete der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters. Eine Zahlungsunfähigkeit habe im Zuge der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden können.

In der dagegen bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingereichten Berufung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, auf Grund der schlechte Ertrags- und Liquiditätslage ergebe sich im Jahr 2003 eine Gesamtänderung von 16.000 Euro und seien im Jahr 2004 statt 42.000 Euro nur 29.000 Euro ausbezahlt worden.

Aus der Tatsache, dass in den Jahren 2003 und 2004 die Gehälter der „normalen“ Dienstnehmer bezahlt worden seien, folge nicht, dass auch dem Geschäftsführer ein höheres Gehalt hätte bezahlt werden können, ohne ein Liquiditätsproblem in der Gesellschaft auszulösen.

Im Schriftsatz vom 12. Oktober 2005 sei ausführlich dargestellt worden, dass ein Arbeitslohn nicht schon dann als gewährt gelte, wenn eine schuldrechtliche Verpflichtung bestehe, sondern erst dann, wenn er geleistet worden sei. Liege die Nichtauszahlung im Interesse des Schuldners, habe er auch nicht geleistet.

Aus der Sicht des Schuldners sei ein zu hohes Geschäftsführergehalt nicht tragbar gewesen.

Im Erkenntnis vom 30.11.1993, 93/14/0155, führe der Verwaltungsgerichtshof zunächst den Zufluss bei Verfügungsmacht an, vertrete jedoch im selben Absatz Folgendes: „Andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen.“

Im vorliegenden Fall habe zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer eine Einigung bestanden, das Gehalt nach unten anzupassen, wenn die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft ein höheres Gehalt nicht rechtfertige. Aus diesem Grund sei auch der Lohnaufwand entsprechend korrigiert worden. Es könne aber nicht ein Ertrag beim Dienstnehmer versteuert

werden, wenn in der Gesellschaft der korrespondierende Aufwand nicht geltend gemacht worden sei. Daraus folge zwingend, dass für einen nicht geschuldeten und nicht gezahlten Lohn, der in der GmbH auch nicht als Aufwand dargestellt worden sei, auch keine Lohnnebenkosten anfallen könnten.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Bw. unter Hinweis auf die ab 2003 geltende Rechtslage, wonach ein Antragsrecht auf Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unter den in § 201 Abs. 2 und 3 BAO festgelegten Voraussetzungen bestehe, und in den genannten Bestimmungen auch Antragsfristen festgelegt seien, deren Nichteinhaltung zur Zurückweisung des Antrages führen müsse, zur Stellungnahme aufgefordert.

In weiterer Folge wurde die Rechtsansicht der Behörde mitgeteilt, dass der Antrag hinsichtlich des Jahres 2003 und der Monate Jänner bis Juli 2004 außerhalb der vom Gesetz festgelegten Jahresfrist gestellt worden sei. Für die Monate August bis Dezember 2004 wurde um Bekanntgabe der bisher zur Selbstberechnung herangezogenen Bemessungsgrundlagen, getrennt nach Monaten und gegliedert nach den zu Grunde liegenden Lohn- und Gehaltsaufwendungen ersucht und mitgeteilt, dass die Behörde vom Zufluss der im Folgenden dargestellten Geschäftsführerbezüge ausgehe:

25.8.2004	2000 Euro
1.9.2004	3000 Euro
27.9.2004	2000 Euro
25.10.2004	2000 Euro
27.10.2004	3000 Euro
25.11.2004	2000 Euro
27.12.2004	2000 Euro

In Beantwortung dieses Ersuchschreibens wurde am 2.7.2008 mitgeteilt, die zahlenmäßige Darstellung sei grundsätzlich korrekt. Im Jahr 2004 seien insgesamt 33.000 Euro ausgezahlt worden.

Hinsichtlich der angesprochenen Antragsfristen entgegnete der steuerliche Vertreter, im Rechenwerk der Gesellschaft seien die Beträge erst im Jahr 2005, nämlich bei der Bilanzerstellung 2004 im Sinne einer Reduktion des Lohnaufwandes ausgebucht worden. Als Zeitpunkt des endgültigen Verzichtes könne daher das Jahr 2005 erkannt werden, sodass der Antrag unmittelbar danach und damit jedenfalls zeitgerecht erfolgt sei.

Dies ergebe sich auch aus dem Zweck der Gesetzesbestimmung, die für bloße Fehler eine einjährige Korrekturfrist vorsehe, umgekehrt aber eine rechtsrichtige Festsetzung zulassen wolle. Entscheidend sei daher, dass im Ergebnis ein deutlich geringeres Gehalt gezahlt worden sei.

Aus § 201 Abs. 2 Z 5 BAO ergebe sich, dass rückwirkende Ereignisse in sinngemäßer Anwendung von § 295a BAO zu berücksichtigen seien. Die nunmehrige Vereinbarung des Gehaltes im Sinne des Verzichtes wirke daher in die jeweiligen Jahre des Anspruches zurück und sei als Ereignis im Sinne des § 295a BAO aufzufassen. Auch aus dieser Betrachtung sei daher der Antrag auf Rückzahlung fristgerecht erfolgt.

In Ergänzung des Schreibens vom 2.7.2008 legte der steuerliche Vertreter nunmehr die abverlangten Zahlen vor und brachte zur Antragsfrist des § 201 BAO vor, die genaue Einordnung hänge von der Beurteilung des Verzichtes ab. Gehe man davon aus, dass sozusagen Monat für Monat in den Jahren 2003 und 2004 verzichtet worden sei, dann wäre dieser Umstand dem Finanzamt nicht bekannt gewesen, sodass in sinngemäßer Anwendung der Wiederaufnahmebestimmung im Sinne des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO eine Korrektur für die gesamte Zeit erfolgen müsse.

Gehe man jedoch davon aus, dass erst im Jahr 2005 einmalig verzichtet worden sei, dann liege ein Ereignis vor, das abgabenrechtliche Wirkungen für die Vergangenheit im Sinne des § 295a BAO habe, sodass zufolge § 201 Abs. 2 Z 5 BAO der Antrag fristgerecht sei.

Der UFS könne im Rahmen seiner Entscheidung den angefochtenen Bescheid in jede Richtung ändern und sei ebenso zur Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet bzw. berechtigt. Somit könnten fragliche Elemente zur Beurteilung einer sinngemäßen Wiederaufnahme oder eines rückwirkenden Ereignisses auch vom UFS ermittelt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Geschäftsführer W ist zu 100% an der Bw. beteiligt.

Die Bw. entrichtete im Wege der Selbstberechnung für Geschäftsführerbezüge in Höhe von jährlich 42.000 Euro Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Die Bekanntgabe der selbstberechneten Beträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Jänner bis Dezember 2003 und Jänner bis November 2004 erfolgte zu folgenden Zeitpunkten:

1/2003	29.1.2003
--------	-----------

2/2003	27.2.2003
3/2003	10.4.2003
4/2003	30.4.2003
5/2003	4.6.2003
6/2003	14.7.2003
7/2003	21.7.2003
8/2003	8.9.2003
9/2003	21.1.2004
10/2003	7.11.2003
11/2003	17.12.2003
12/2003	9.1.2004
1/2004	5.2.2004
2/2004	8.3.2004
3/2004	31.3.2004
4/2004	5.5.2004
5/2004	28.7.2004
6/2004	1.7.2004
7/2004	9.8.2004
8/2004	22.11.2004
9/2004	22.11.2004
10/2004	19.11.2004
11/2004	19.1.2005

Am 4. Oktober 2005 stellte die Bw. einen Antrag auf „Gutbuchung“ der ihrer Ansicht nach zu viel entrichteten Abgaben, der als Antrag auf Festsetzung der Abgaben gewertet wurde.

Im Zeitraum August bis Dezember 2004 flossen dem Geschäftsführer folgende Beträge als Geschäftsführerbezüge zu:

25.8.2004	2000 Euro
1.9.2004	3000 Euro

27.9.2004	2000 Euro
25.10.2004	2000 Euro
27.10.2004	3000 Euro
25.11.2004	2000 Euro
27.12.2004	2000 Euro

Ausgehend von folgenden Bemessungsgrundlagen wurden für die Monate 8-12/2004 die im Folgenden dargestellten Beträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet:

	8/2004	9/2004	10/2004	11/2004	12/2004
Bemessungsgrundlage gesamt	10.568,38 €	10.568,38 €	10.591,14 €	21.091,55 €	10.568,38 €
darin enthaltene Gf- Bezüge	3.000 €	3.000 €	3.000 €	6.000 €	3.000 €
DB	475,58 €	475,58 €	476,60 €	949,12 €	-
DZ	42,27 €	42,27 €	42,36 €	84,37 €	-

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug, dem vorgelegten Konto 3600 „Verr. Gehälter, Monate 1-12/2004“ und aus einer Abfrage der Buchungsdaten durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Rechtliche Beurteilung:

1. Zeitraum 1-12/2003 und 1-7/2004

§ 201 BAO idF BGBl I 2005/161 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 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4.
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 oder
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 und 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

Der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils im Kalendermonat an die im § 41 Abs. 1 FLAG genannten Dienstnehmer gewährt worden sind (siehe § 41 Abs. 3 FLAG, § 122 Abs. 7 WKG).

Ein Antrag auf Festsetzung ist zurückzuweisen, wenn er unzulässig oder nicht fristgerecht eingebracht ist (Ritz, BAO³, § 201 Rz 29).

Der Antrag der Bw. auf Festsetzung wurde unbestrittenermaßen im Oktober 2005 gestellt. Den im Sachverhalt dargestellten Tabellen ist zu entnehmen, dass die Bekanntgabe des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für Jänner bis Dezember 2003 und Jänner bis Juli 2004 vor mehr als einem Jahr – gerechnet ab Antragstellung – und somit außerhalb der gesetzlich festgelegten Antragsfrist erfolgte.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw. vorbringt, im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 2004 sei die Reduktion des Lohnaufwandes erfolgt, weshalb als Zeitpunkt des endgültigen Verzichts (erg. durch den Geschäftsführer) das Jahr 2005 zu erkennen sei und daher der im Oktober 2005 gestellte Antrag jedenfalls zeitgerecht gestellt worden sei, so ist ihm der Gesetzestext des § 201 Abs. 2 Z 2 BAO entgegenzuhalten. Diese Bestimmung stellt eindeutig auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages ab, der sich aus Sicht des Antragstellers im Nachhinein als falsch herausstellt. Dem Wortlaut ist jedoch nicht zu entnehmen, dass es auf den Zeitpunkt des Erkennens der Unrichtigkeit der Selbstberechnung ankommt, sondern auf das objektive Kriterium der Bekanntgabe.

Da das Finanzamt dies verkannt hat, war der Bescheid, mit dem der Antrag auf Festsetzung abgewiesen worden ist, soweit er die Monate Jänner bis Dezember 2003 und Jänner bis Juli 2004 betrifft, ersatzlos aufzuheben, da richtigerweise der Antrag als verspätet zurückzuweisen gewesen wäre.

2) Zeitraum 8-12/2004

Hinsichtlich dieses Zeitraumes geht die Behörde – wie dies dem Sachverhalt zu entnehmen ist – davon aus, dass die von der Bw. ursprünglich bekanntgegebenen Beträge unrichtig sind und die auf dem Konto 3600 gebuchten Beträge in Höhe von insgesamt 16.000 Euro tatsächlich dem Geschäftsführer zugeflossen sind. Der Abweisungsbescheid des Finanzamtes war daher insoweit aufzuheben, weil die Begründung des Bescheides zu Unrecht von einem höheren Geschäftsführerbezug als tatsächlich zugeflossen ausgeht und sich daher der von der Bw. bekanntgegebene Betrag als unrichtig herausstellte. Das Finanzamt hätte vielmehr in Ausübung des in § 20 BAO geregelten Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit entscheiden müssen, ob eine Abgabefestsetzung vorgenommen wird, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit ausschlaggebende Bedeutung beizumessen wäre.

Zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Stellungnahme vom 16.7.2008 wird angemerkt: Dem steuerlichen Vertreter der Bw. ist insofern zuzustimmen, als der Unabhängige Finanzsenat immer in der Sache selbst zu entscheiden hat und im Rahmen seiner Entscheidung den angefochtenen Bescheid in Anwendung der Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO nach jeder Richtung abändern oder aufheben kann und im Vorfeld zur Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet ist (§ 279 BAO). Zuzustimmen ist dem steuerlichen Vertreter auch darin, dass die in § 201 Abs. 2 Z 3 und 5 geregelten Maßnahmen unabhängig von der Einjahresfrist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 und des § 295a möglich sind.

„Sache“ im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des erstinstanzlichen Bescheides gebildet hat. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid (im Ergebnis erstmals) erlassen. Sie darf nicht erstmals eine Abgabe überhaupt festsetzen (vgl VwGH 25.11.1994, 92/17/0030).

Der Spruch des berufungsgegenständlichen erstinstanzlichen Bescheides bestand in der Abweisung des Antrages auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag. Mit dieser Abweisung verweigerte das Finanzamt die Festsetzung, weil es die bekanntgegebene Selbstberechnung als richtig erachtete. Kommt nun der UFS zum

Schluss, dass die Selbstberechnung nicht richtig erfolgte bzw. der Antrag verspätet gestellt wurde, kann er daher nur den angefochtenen Bescheid aufheben, aber nicht von sich aus erstmals einen Abgabenbescheid bzw. einen Zurückweisungsbescheid erlassen.

Der Abweisungsbescheid betreffend den Zeitraum August bis Dezember 2004 war daher aus den oben dargestellten Überlegungen ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 3. September 2008