



GZ. RV/1613-W/08,
RV/1614-W/08,
RV/1662-W/08, RV/1663-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Gesellschaft, C, vertreten durch WT GmbH, D, gegen die Bescheide des Finanzamtes Y betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2004 bis 2006 sowie die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 8.5. 2008 betreffend DB und DZ für 2004 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend DB und DZ für 2004 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 8. 5. 2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO für 2004 wird als unbegründet abgewiesen.
3. Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend DB und DZ für 2005 bis 2006 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlagen und Höhen der Abgaben

Jahr	Summe der Arbeitslöhne gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967	Abgabe (insgesamt)		Abgabe lt. Selbstbe- rechnung	Abgaben- nachforderung
2004	1.165.269,11 €	DB 4,50%	52.437,11€	48.528,58 €	3.908,53 €
		DZ 0,42%	4.894,13 €	4.529,33 €	364,80 €
2005	1.280.031,56 €	DB 4,50%	57.601,42 €	52.227,47 €	5.373,95 €
		DZ 0,42%	5.376,15 €	4.874,58 €	501,57 €
2006	1.435.952,22 €	DB 4,50%	64.617,85 €	57.834,57 €	6.783,28 €
		DZ 0,42%	6.030,99 €	5.397,89 €	633,10 €

Entscheidungsgründe

Im Gefolge einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) durchgeführten Prüfung ergingen Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO betreffend DB und DZ für 2004 bis 2006, deren Bemessungsgrundlagen unter Einbeziehung der Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ermittelt wurden. Die Bescheide betreffend DB und DZ für 2004 wurden aufgrund der doppelten Einbeziehung von Geschäftsführerbezügen und Sachbezügen in die Bemessungsgrundlage mit Aufhebungsbescheid vom 5.3.2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und durch neue Sachbescheide ersetzt. Da in diesen ersetzenden Bescheiden keine Bemessungsgrundlagen der festzusetzenden Abgaben ausgewiesen war, wurden auch diese Bescheide mittels Aufhebungsbescheides vom 6.5.2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und durch neue Abgabenbescheide ersetzt.

In den gegen die Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO für 2004 bis 2006 fristgerecht eingebrachten Berufungen brachte die Bw. vor, die Geschäftsführer würden neben einem fixen Geschäftsführerbezug auch Einkünfte aus Werkvertragshonoraren beziehen, die weder dem DB noch dem DZ zu unterwerfen seien. In den angeführten Berufungen führt die Bw. aus, dass aufgrund der Beteiligung der wesentlich beteiligten Gesellschafter Geschäftsführer (51,57% und 48,03%) und den mit diesen abgeschlossenen Werkverträgen eine Beteiligung der Gesellschafter Geschäftsführer im Sinne des § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 zu verneinen sei, da diese Werkvertragshonorare nicht als Vergütung gemäß § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 von einer

Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte gewährt werden, deren Beschäftigung ansonsten alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 aufweisen.

Die Einordnung der Provisionen seitens der Abgabenbehörde 1. Instanz unter die Einkünfte gemäß § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 sei insbesondere zu verneinen, da die Provisionzahlungen als erfolgsabhängige Vergütung und nicht als Fixum zu qualifizieren seien. Die gemäß § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 geforderten Merkmale eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG liegen entsprechend den Ausführungen der Bw. nicht vor, da die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer weder der Bw. ihre Arbeitskraft schuldeten noch in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung der Bw. stünden oder im geschäftlichen Organismus der Bw. deren Weisungen zu folgen verpflichtet sind. Die Bw. bringt weiters vor, dass die belangte Behörde keine Unterscheidung zwischen den an die Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Geschäftsführerbezügen und den für die Werkvertragsleistungen ausbezahlten Bezügen mache. Gemäß den Vorbringen der Bw. bestünden gegen die im vorliegenden Sachverhalt gegenständliche Norm des § 22 Z 2 EStG verfassungsrechtliche Bedenken, welche jedoch im Verfahren vor dem VfGH zu erörtern seien.

Des weiteren wurde fristgerecht Berufung gegen den zweiten Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO für 2004 eingebracht, da ansonsten die von der Bw. bereits im Berufungswege bekämpften Bescheide aus dem Rechtsbestand eliminiert und folglich die Bemessungsgrundlage für den DB in Rechtskraft erwachsen würde. Die Bw. brachte vor, dass ihres Erachtens die Aufhebung gemäß § 299 BAO eines Abgabenbescheides durch die Abgabenbehörde 1. Instanz im laufenden Berufungsverfahren nicht statthaft sei. Vielmehr sei das Verfahren entweder durch Berufungsvorentscheidung oder durch die Abgabenbehörde 2. Instanz mittels Bescheides zu bearbeiten. Dieser Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO sei somit rechtswidrig erlassen worden und in weiterer Folge aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Herr A war im Streitzeitraum zu 48,03% am Stammkapital der Bw. unmittelbar beteiligt und vertritt diese seit 19.12.1988 selbständig. Herr B war im Streitzeitraum zu 51,97% am Stammkapital der Bw. unmittelbar beteiligt und vertritt diese gleichfalls seit 19.12.1988 selbständig.

Beide Geschäftsführer bezogen im Streitzeitraum neben einem monatlichen fixen Gehalt aufgrund eines sogenannten Werkvertrages Provisionen in Höhe von 2 % des

Gesamtumsatzes abzüglich Fahrzeugkosten und legten der Bw. über diese Honorare quartalsmäßig Rechnung.

Die Höhe der Provisionen beträgt für jeden der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den einzelnen Jahren jeweils:

Höhe der Provisionszahlungen

Jahr	Provision
2004	42.721,82 €
2005	59.000,17 €
2006	74.250,73 €

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs.1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 1993/818 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 1988/818 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die

Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für die ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. etwa auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/068 und 22.12.2004, 2002/15/0140).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung der zu 48,03% und 51,97% an der Bw. beteiligten Gesellschafter Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird im vorliegenden Fall nicht in Abrede gestellt.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit neben den Gehältern auch sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Da die nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) für die Einordnung der Geschäftsführervergütungen unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 entscheidende Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Bw. im vorliegenden Fall unstrittig ist und gemäß § 22 Z 2

Teilstrich 2 EStG 1988 für die Einordnung der Einkünfte auch nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abzustellen ist (vgl. VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260; VwGH 19.03.2008, 2008/15/0083), sind auch die Provisionszahlungen aufgrund der Werkverträge mit den Gesellschafter Geschäftsführern unter die Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 einzuordnen.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabenschuldigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO in der derzeit geltenden Fassung nach Maßgabe des Abs. 2 und nach Maßgabe des Abs. 3 der genannten Bestimmung auf Antrag der Abgabenschuldigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabenschuldige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Die Selbstberechnung ist als nicht richtig anzusehen, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (z.B. Bemessungsgrundlagen) sein (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 8).

Da in Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Unrichtigkeit der von der Bw. durchgeführten Selbstberechnung für 2004 bis 2006 auszugehen ist, waren für diese Jahre Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO zu erlassen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 leg. cit. die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ des § 303 Abs. 4 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen – etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 37).

Im Bericht über die GPLA Prüfung, auf welchen sich die bekämpften Bescheide in ihrer Begründung beziehen, hat das Finanzamt jene Tatsachen dargestellt, die erst im Zuge der GPLA Prüfung hervorgekommen sind, und zu Abweichungen von der Selbstberechnung der Bw. geführt haben. Da die angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen – wie

insbesondere die Höhe der bisher nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogenen Provisionszahlungen an die Gesellschafter-Geschäftsführer – zur Ermittlung von gegenüber der durch die Bw. durchgeführten Selbstberechnung abweichenden Bemessungsgrundlagen führten, weshalb deren Entscheidungsrelevanz nicht geleugnet werden kann, war die erstmalige Festsetzung der Abgaben begründet. Die Festsetzung steht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden im Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Unter „Billigkeit“ versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das „Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (vgl. Ritz, BAO³, § 20, Tz 7).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang wird daher primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Lediglich geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden in der Regel zu unterlassen sein (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 30).

Aufgrund der betraglichen Relationen zwischen den aus den Festsetzungsbescheiden resultierenden Nachforderungen an DB und DZ und den bisherigen Selbstberechnungen der Bw., erweisen sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzung getroffenen Maßnahmen, die der Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben dienen, als im Sinn der anzuwendenden Norm des § 201 BAO entsprechend und damit weder unzumutbar noch unbillig.

Damit erfolgte auch die Abgabenfestsetzung für 2004 bis 2006 zu Recht.

Hinsichtlich der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 8.5.2008 wird darauf hingewiesen, dass der mit der Aufhebung verbundene neue Sachbescheid als an die Stelle des im Berufungswege angefochtenen Bescheides vom 5.3.2008 tretender Bescheid iSd § 274 BAO gilt und die gegen den aufgehobenen Bescheid gerichtete Berufung als auch gegen den neuen Sachbescheid gerichtet gilt (vgl. Ritz, BAO³, § 274, Tz 13 und § 299, Tz 46).

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde 1. Instanz auf Antrag oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde 1. Instanz aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist (vgl. Ritz, BAO³, § 299, Tz 10). Weiters hat die Begründung des Aufhebungsbescheides das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 leg. cit. und die Gründe für die Ermessensübung darzulegen (vgl. Ritz, BAO³, § 299, Tz 40, mwN). Der Inhalt eines Bescheides ist dann nicht richtig, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspricht.

Der Abgabenbescheid gemäß § 201 BAO für 2004 wurde durch Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 5.3. 2008 durch die Abgabenbehörde 1. Instanz aufgehoben, da dieser Bescheid aufgrund der doppelten Einbeziehung von Geschäftsführerbezügen und Sachbezügen in die Bemessungsgrundlage sich im Spruch als nicht richtig erwiesen hat.

Der neue Bescheid über die Festsetzung von DB und DZ vom 5.3. 2008 für 2004 erwies sich ebenfalls als nicht richtig, da im neuen Sachbescheid keine Bemessungsgrundlage ausgewiesen wurde und dieser somit nicht den Bestimmungen des § 198 BAO entsprach, und wurde durch Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 6.5.2008 erneut aufgehoben. Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden im Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Da die Bw. im vorliegenden Fall durch die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO in keinem subjektiven öffentlichen Recht verletzt wird, erweisen sich die im Rahmen der Bescheidaufhebung getroffenen Maßnahmen, die der Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben dienen, als im Sinn der anzuwendenden Norm des § 299 Abs. 1 BAO entsprechend und damit weder unzweckmäßig noch unbillig.

Die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO darf auch mehrfach hintereinander erfolgen (vgl. zu § 299 aF VwGH 19.9.1991, 88/14/0012, Stoll, BAO, 2879), da die Rechtsposition der Bw. auch durch die mehrfach hintereinander erfolgte Bescheidaufhebung nicht verkürzt wird.

Im Hinblick auf die obigen Ausführungen wurden auch die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO für 2004 zu Recht erlassen

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Juli 2009