

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer KH, dieser vertreten durch Dr. Oliver Koch, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Doblhoffgasse 5/10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Scheibbs, betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag Jänner 1989 bis Dezember 1993, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mbH und Rechtsnachfolgerin der B-GmbH. Sie war und ist in der Baubranche tätig. Bei der Bw fanden zwei Lohnsteuerprüfungen statt; beide Lohnsteuerprüfungen erfolgten zur Rechtsvorgängerin. Die erste Lohnsteuerprüfung erstreckte sich über den Prüfungszeitraum Jänner 1988 bis Dezember 1989. Die auf dem Konto Fremdarbeit erfassten Aufwendungen wurden im Rahmen dieser Lohnsteuerprüfung nicht kontrolliert. Der über diesen Zeitraum absprechende Haftungs- und Abgabenbescheid, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (L, DB, DZ), vom 5. September 1990 erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Sodann erfolgte bei der Bw eine weitere Lohnsteuerprüfung hinsichtlich L, DB, DZ über den Zeitraum Jänner 1989 bis Dezember 1993. Mit Datum 28. Juli 1994 erging der gegenständlich angefochtene Haftungs- und Abgabenbescheid, betreffend L, DB, DZ, Zeitraum Jänner 1989 bis Dezember 1993, gegen den form- und fristgerecht berufen wurde.

Hinsichtlich des Lohnabgabenzeitraumes Jänner 1989 bis Dezember 1989 erließ die Amtspartei keinen die Rechtskraft durchbrechenden Bescheid (zB Wiederaufnahme gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#)), sodass über diesen Zeitraum zwei erstinstanzliche Sachbescheide vorliegen.

Die 2. Lohnsteuerprüfung erfolgte gemeinsam mit einer Betriebsprüfung, wobei Kontrollmaterial ausgewertet wurde, das in Zusammenhang mit einer bei verschiedenen Bauunternehmen erfolgten Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden war. Anlässlich der Hausdurchsuchung wurden mit Blankounterschriften versehene Rechnungsformulare verschiedener Gesellschaften mbH beschlagnahmt. Mehrere Baufirmen hatten Aufwendungen für Fremdarbeit erfasst, wobei in allen Fällen die Betriebsprüfung von sog. Deckungsrechnungen ausging. Auch die Bw hatte in ihren Aufwendungen für Fremdleistungen Rechnungen besagter Firmen verbucht. Die Betriebsprüfung ging von Scheinrechnungen iSd [§ 916 Abs. 1 ABGB](#) aus, die gemäß [§ 23 Abs. 1 BAO](#) für die Abgabenerhebung unbeachtlich sind, und vertrat die Ansicht, dass es dissimulierte Geschäfte gegeben habe, und zwar Zahlungen an Schwarzarbeiter und verdeckte Gewinnausschüttungen. Gemäß [§ 184 BAO](#) wurden 60 % der sich aus den Scheinrechnungen ergebenden Aufwendungen als Lohneinsatz für Schwarzarbeiter angesetzt. Folgend wird dieser Schwerpunkt als „Subfirmen“ bezeichnet.

Daneben wurden im Rahmen der 2. Lohnsteuerprüfungen verschiedene mit natürlichen Personen abgeschlossene Werkverträge erstmals geprüft. Auch die Werkverträge wurden von der Bw auf dem Konto Fremdleistungen erfasst. Zu den Werkverträgen vertrat der Lohnsteuerprüfer die Ansicht, dass sie zumindest teilweise als Dienstverträge zu beurteilen seien. Im angefochtenen Bescheid wurden 40 % der sich aus den Werkverträgen ergebenden Aufwendungen als Lohneinsatz erfasst. Folgend wird dieser Schwerpunkt als „Werkverträge“ bezeichnet.

Daneben erfolgten mit dem angefochtenen Bescheid Nachversteuerungen von SEG-Zulagen, von Fahrtkostenerätzen und eines PKW-Sachbezuges für die Gattin des Geschäftsführers, die jedoch nicht in Berufung gezogen sind.

Die Amtspartei schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und erließ den angefochtenen Bescheid, der als Begründung auf den Bericht vom 29. Juni 1994 (betreffend SEG-Zulagen, Fahrtkostenersätze, Sachbezüge und Nichtanerkennung von Werkverträgen) und den BP-Bericht vom 25. Juni 1994, insbesondere dessen Tz 16, (betreffend Subfirmen) verweist.

Spruch und Begründung des in Berufung gezogenen Bescheides (Bl. 110) sind wie folgt gestaltet:

1.) Bescheidspruch (Bl. 110): Der Prüfungszeitraum ist angeführt mit „Jänner 1989 bis Dezember 1993“. Über diesen Zeitraum sind die Lohnsteuer-Fehlberechnungen ausgewiesen

mit ATS 1.178,816,00, die Nachforderung zum Dienstgeberbeitrag mit ATS 270.549,00 und die Nachforderung zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit ATS 24.048,00.

2.) Bericht vom 29.06.1994 als Begründung (Bl. 108, 109): Zu den nachversteuerten SEG-Zulagen, Fahrtkostenerätzen, Werkverträgen und des PKW-Sachbezuges sind in den Spalten „L“, „DB“ und „DZ“ die Haftungs- und Abgabebeträge über den gesamten Zeitraum, also je Abgabenart ein Fünfjahresbetrag ausgewiesen. Die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen fehlen gänzlich.

Die sich aus den Subfirmen ergebenden Haftungs- und Abgabebeträge sind in der Beilage zum Bericht vom 29.06.1994 jahresweise berechnet und auch der Lohneinsatz als Bemessungsgrundlage ist jahresweise ausgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen der Bundesabgabenordnung (BAO), in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung BGBl. Nr. 151/1980:

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist gemäß [§ 201 BAO](#) ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterläßt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefaßt erfolgen.

Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat gemäß [§ 198 Abs. 1 BAO](#) die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

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 Abgabenschuldigkeit.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind ... (Beitragsgrundlage).

Als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag galt und gilt durch Verweis im Gesetz die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967.

Gemäß [§ 202 Abs. 1 BAO](#) gilt § 201 sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden gemäß [§ 224 Abs. 1 BAO](#) durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Gemäß [§ 224 Abs. 2 BAO](#) bleiben die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge unberührt.

Gemäß [§ 82 EStG 1988](#), idF BGBl. Nr. 400/1988, haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß [§ 79 Abs. 1 erster Satz EStG 1988](#), idF BGBl. Nr. 400/1988, hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

2. Lehre und Rechtsprechung

Neben der Person, an die ein Abgabenbescheid ergeht, hat ein Abgabenbescheid im Spruch Art und Höhe der Abgaben, Zeitpunkt der Fälligkeit und die Bemessungsgrundlagen zu enthalten (Ritz, BAO, § 198, Tz 10).

Zur Bemessungsgrundlage (Grundlagen der Abgabenfestsetzung) gehören Größen, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden. Hierzu gehört notwendigerweise auch der Zeitraum, für den die jeweilige Abgabe vorschrieben wird (Ritz, BAO, § 198, Tz 16, mwN). Beim Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 3 FLAG) ist die Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne je Kalendermonat (Ritz, BAO, § 198, Tz 18).

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe (Ritz, BAO, § 224, Tz 8).

3. rechtliche Beurteilung:

§ 201 BAO regelt die Selbstberechnung von Abgaben eines Eigenschuldners und ist anzu-

wenden auf DB, DZ; § 202 BAO regelt die Selbstberechnung von Abfuhrabgaben eines Abfuhrpflichtigen (Haftungspflichtigen) und ist anzuwenden auf die Lohnsteuer.

Der Spruch des Abgabenbescheides (hier Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) hat den festgesetzten Abgabebetrag einem bestimmten Zeitraum zuzuordnen. Mit Abgabenbescheid iSd § 198 BAO werden bei Pflichtverletzung auch die gemäß § 201 BAO ansonsten selbst zu berechnenden Eigenschulden festgesetzt; in casu sind darunter der Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu subsumieren, die je Kalendermonat zu bemessen sind.

Beim Dienstgeberzuschlag handelt es sich um eine Kammerumlage der Wirtschaftskammer, die ab 1. Jänner 1999 in § 122 Wirtschaftskammergesetz geregelt ist, davor in § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat gewährt werden, und knüpft an § 41 FLAG an.

Für die im Haftungsweg nachgeforderte Lohnsteuer ist der maßgebliche Zeitraum jener, der gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 für die Abfuhr der Lohnsteuer ex lege vorgeschrieben ist, sohin ebenfalls der Kalendermonat.

Spruch des Haftungsbescheides (hier betreffend Lohnsteuer) ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Eine Abänderung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist demnach nur möglich, wenn einzelne Abgabenschuldschuldigkeiten einem konkreten Zeitraum zugeordnet sind (UFS 28.04.2006, RV/0639-W/05; UFS 23.11.2006, RV/1529-W/05). Das Bestimmtheitsgebot des § 224 Abs. 1 BAO verlangt eine Zuordnung von Abgabenart zum gesetzlich maßgeblichen Abgabenzeitraum.

Maßgeblicher Zeitraum für einen Abgaben- und Zahlungsbescheid hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist jener Zeitraum, der sich für das vorangegangene Selbstmessungsverfahren aus dem Gesetz ergibt, sohin der Kalendermonat.

Durch den Spruch des Haftungsbescheides, womit die Haftung für einen bestimmten Betrag einer bestimmten Abgabe geltend gemacht wird, wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren iSd [§ 289 Abs. 2 BAO](#) festgelegt (vgl. VwGH 19.12.2002, [2001/15/0029](#)). Der angefochtene Bescheid wäre, soweit er über den Zeitraum Jänner 1989 bis Dezember 1989 abspricht, wegen res iudicata aufzuheben, doch ist eine solche Bescheidänderung mangels Bestimmtheit nicht möglich.

Die Rechtswidrigkeit des Spruches war von Amts wegen aufzugreifen. Die Amtspartei hat mitgeteilt, gegen eine Bescheidaufhebung keine Einwände zu haben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Juni 2011