



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat

- a) über den Vorlageantrag der Bw., vom 30. Dezember 2004 gegen die  
Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 21/22 vom 30. November 2004  
betreffend Zurückweisungsbescheid vom 17. Februar 2003 hinsichtlich  
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum  
Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Dem Vorlageantrag wird Folge gegeben.

Die Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004 wird ersatzlos aufgehoben.

- b) über die Berufung der Bw., vom 17. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes  
Wien 21/22 vom 17. Dezember 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum  
Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)  
für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

- c) über die Berufung der Bw., vom 20. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien  
21/22 vom 17. Februar 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für  
Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1996 bis  
1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide vom 17. Februar 2003 werden ersatzlos aufgehoben.

- d) über den Vorlageantrag der Bw., vom 30. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 20. Juli 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Dem Vorlageantrag wird Folge gegeben.

Die Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2004 wird ersatzlos aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren 1996 bis 1999 DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Die Geschäftsführer (GF) waren in den o.a. Streitjahren Herr L, der 48 % und Herr G, der 42 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum **1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999** eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum **1996 bis 1999** davon ausgegangen wurde, dass die beiden o.a. wesentlich beteiligten Geschäftsführer Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 seien.

Von den Bemessungsgrundlagen der u.a. GF-Bezüge seien weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Bezüge von der Bw. nachgefordert werden müssten (alle Beträge in Schilling):

<b>Zeitraum</b>	<b>Bemessungs- grundlage</b>	<b>4,5 % für DB</b>	<b>= DB</b>
1-12/1996	2.520.000 (= 1.260.000 x 2GF)	x 0,045 =	<b>113.041</b> (= 8.215,01 €)
1-12/1997	2.520.000 (= 1.260.000 x 2GF)	x 0,045 =	<b>113.399,05</b> (= 8.241,03 €)

			€)
1-12/1998	2.120.000 (= 1.060.000 x 2GF)	x 0,045 =	<b>95.399,06</b> <b>(= 6.932,92</b> <b>€)</b>
1-12/1999	1.920.000 (= 960.000 x 2GF)	x 0,045 =	<b>86.399,96</b> <b>(= 6.278,93</b> <b>€)</b>
<b>Zeitraum</b>	<b>Bemessungs- grundlage</b>	<b>‰ für DZ</b>	<b>= DZ</b>
1-12/1996	2.520.000 (= 1.260.000 x 2GF)	x 0,0053 =	<b>13.355,06</b> <b>(= 970,55 €)</b>
1-12/1997	2.520.000 (= 1.260.000 x 2GF)	x 0,0053 =	<b>13.355,06</b> <b>(= 970,55 €)</b>
1-12/1998	2.120.000 (= 1.060.000 x 2GF)	x 0,0053 =	<b>11.239,00</b> <b>(= 816,77 €)</b>
1-12/1999	1.920.000 (= 960.000 x 2GF)	x 0,0053 =	<b>10.176,02</b> <b>(= 739,52 €)</b>

Die den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragenden "DB/DZ-Bescheide" vom 20. Juli 2001 wiesen als Bescheidadressaten noch die bisherige Firma M auf, obwohl mit Wirkung vom 31. Dezember 1999 die Umwandlung auf die R erfolgte.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde in der Berufungsentscheidung vom 25. März 2002 als unbegründet abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 24. September 2002, 2002/14/0069, die Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde mit der Begründung auf, die Bescheide vom 20. Juli 2001 hätten weder gegenüber der nicht mehr existenten P noch gegenüber der N, an welche die Bescheide vom 20. Juli 2001 nicht gerichtet waren, eine Rechtswirkung entfaltet.

Im nunmehr anhängigen Berufungsverfahren sind folgende Verfahren betreffend Zurückweisungsbescheide sowie DB/DZ-Bescheide anhängig:

## **1. Verfahren – Zurückweisungsbescheide betr. Berufung vom 10. August 2001:**

### **1.1 Zurückweisungsbescheid vom 17. Dezember 2002:**

Mit Zurückweisungsbescheid vom 17. Dezember 2002 wurde die Berufung vom 10. August 2001 betreffend die DB/DZ-Bescheide vom 20. Juli 2001 gem. § 273 Abs. 1

lit. a BAO zurückgewiesen, da die DB/DZ-Bescheide vom 20. Juli 2001 (adressiert an M) keine Rechtswirkung entfaltet haben.

Der Bescheidadressat des Zurückweisungsbescheides vom 17. Dezember 2002 lautet:  
F

### **1.2 Zurückweisungsbescheid vom 17. Februar 2003:**

Mit einem weiteren Zurückweisungsbescheid vom 17. Februar 2003 wurde ebenfalls die Berufung vom 10. August 2001 betreffend die DB/DZ-Bescheide vom 20. Juli 2001 gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen, da die DB/DZ-Bescheide vom 20. Juli 2001 (adressiert an M) keine Rechtswirkung entfaltet haben.

Der Bescheidadressat dieses Zurückweisungsbescheides vom 17. Februar 2003 lautet:  
N

#### **1.2.1 Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004:**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004 wurde der "Berufung" vom 20. März 2003 betreffend Zurückweisungsbescheid vom 17. Februar 2003 stattgegeben.

#### **1.2.2 Vorlageantrag vom 30. Dezember 2004 aufgrund der Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004:**

\* Die Bw. halte fest, dass sie gegen den Zurückweisungsbescheid vom 17. Februar 2003 keine Berufung erhoben habe. Aus diesem Grunde hätte auch keine Berufungsvorentscheidung ergehen dürfen.

## **2. Verfahren – Abgabenbescheide betr. DB/DZ:**

### **2.1 Abgabenbescheide DB/DZ vom 17. Dezember 2002:**

Das Finanzamt erließ am 17. Dezember 2002 für die Jahre 1996 bis 1999 den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende Abgabenbescheide für DB/DZ.  
Der Bescheidadressat lautet: F.

#### **2.1.1 Berufung zu Abgabenbescheide DB/DZ vom 17. Dezember 2002:**

Mit Berufung vom 17. Jänner 2003 beehrte die Bw. u.a. erneut die Korrektur des Bescheidadressaten wie folgt: N

In der eingebrachten Berufung vom 17. Jänner 2003 führt die Bw. weiters wie folgt aus:

- Lt. Bw. seien die Abgabenbescheide (St.Nr. 019/1313) an eine rechtlich nicht existente juristische Person ergangen, weshalb diese auch keine Rechtswirkungen entfalten könnten.
- Auch mangle es dem Bp-Bericht (St.Nr. 018/1212) an der richtigen Steuernummer sowie der richtigen Adressierung.

Diese Erledigung (Bp-Bericht) könne demnach keine Rechtswirkung entfalten.

- Auch der Prüfungs- und Nachschauauftrag (St.Nr. 018/1212) weise einen unrichtigen Adressaten auf, weshalb auch diese Erledigung keine Rechtswirkung entfalten könne.
- Den Abgabenbescheiden mangle es daher auch an einer Begründung (verwiesen werde nur auf einen rechtlich nicht existenten Bp-Bericht).
- In den Bescheiden vom 17. Dezember 2002 werde erstmals für die Jahre 1996 und 1997 ein DB/DZ vorgeschrieben. Diese Jahre seien aber lt. Ansicht der Bw. bereits verjährt.
- Die Vergütungen an die GF seien nicht regelmäßig und nicht in gleichbleibender Höhe erfolgt. Die Jahresbezüge hätten starke Schwankungen aufgewiesen.  
Beträge i.H.v. 200.000 S bis 300.000 S seien trotz Bilanzierung erst im Folgejahr ausbezahlt worden.
- Aufgrund einer Vereinbarung zwischen der Bw. und den beiden GF vom 10. März 1995 hätten die beiden GF keinen Anspruch auf Urlaub, Abfertigung, Arbeitszeitregelung und GF-Bezugshöhe gehabt.  
Die GF-Bezugshöhe sei abhängig vom Betriebsgewinn oder – verlust gewesen.
- Eine Weisungsgebundenheit der GF gegenüber der Bw. hätte nicht bestanden.  
Die GF hätten auch nicht ihre Arbeitskraft geschuldet.
- Die beiden GF hätten seit 1995 für jeden neuen Kredit und für die Liquidität im Unternehmen gehaftet.  
Die Haftung sei von den Gesellschaftern an die GF lt. Vereinbarung vom 10. März 1995 übertragen worden.  
Die GF hätten kurzfristige Einlagen zwischen 200.000 S und 600.000 S pro Jahr getätigt.
- Die GF hätten somit das Unternehmerrisiko getragen.
- Firmen-Kfz's seien den GF nicht zur Verfügung gestanden.
- Auch die jetzige Tätigkeit von Herrn L und Herrn G in der KG unterscheide sich in keiner Weise zur Tätigkeit als GF in der GesmbH.

### **2.1.2 Vorhalt vom 7. Juli 2005:**

Aufgrund eines Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz führt die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 12. September 2005 zum Sachverhalt ergänzend aus:

- In der übermittelten Tabelle der GF-Bezüge seien Beträge enthalten, deren tatsächliche Zahlung erst später erfolgt sei.
- Die GF hätten erst im Folgejahr vor Abschluss des Bilanzjahres aufgrund der tatsächlichen Ertragssituation bestimmt, ob und in welcher Höhe Zahlungen an die GF geleistet werden.
- Bei einem absehbaren Verlust im Bilanzjahr wäre eine Rückzahlung der Bezüge notwendig geworden – wären die Verluste erst bei der Bilanzerstellung sichtbar geworden, so wären im Bilanzjahr die Zahlungen an die GF in ein rückzahlbares Darlehen umgewandelt worden.

- Die Hausbanken der GF seien auch gleichzeitig die Hausbanken der GesmbH gewesen.
- Die von den Banken an die GesmbH gewährten Kredite hätten ein Volumen von bis zu 6.000.000 S gehabt.
- Die Einlage der Gesellschafter hätte gerade zum Ankauf einer PC-Anlage gereicht.
- Für die gesamten Kontokorrent- und Investitionskredite hätten die GF gegenüber den Banken gehaftet.
- Die GF hätten mit den Gesellschaftern der GesmbH vereinbart, dass die Gesellschafter nicht verpflichtet seien Haftungen einzugehen oder Liquidität zur Verfügung zu stellen.
- Die Geschäftstätigkeit der GesmbH sei am 2. Jänner 1995 mit vier Angestellten und den beiden Geschäftsführern aufgenommen worden.
- Erst die gewählte Konstellation, das Unternehmerrisiko als GF zu übernehmen, Verluste nicht zuzulassen bzw. auszugleichen, mit Sicherheiten für Kredite zu bürgen, hätte die Banken zur Finanzierung veranlasst.
- Die GF hätten bei Liquiditätsengpässen zusätzliche Barmittel zinsenlos der GesmbH zur Verfügung gestellt.
- Betriebsfahrzeuge seien nicht für Privatfahrten verwendet worden.  
Die betrieblich notwendigen Fahrten mit den Privat-Kfz der GF seien in Fahrtenbüchern aufgezeichnet worden.
- Die GF hätte zahlreiche Ausgaben selbst zu bezahlen gehabt (Zusatzkrankenversicherung, Privatbüro, Telefon, Sozialversicherung) und hätten jährlich 100.000 S bis 200.000 S betragen.
- Der Tätigkeitsbereich der beiden GF habe im Wesentlichen die Neukundengewinnung umfasst, wobei sie ca. 70 % des Verkaufsumsatzes i.H.v. 47 bis 50 Mio S tätigten.  
Weiters hätten sie alle wichtigen Sach- und Finanzierungsfragen entschieden und vorgegeben.
- Eine gegenständliche DB/DZ-Pflicht würde gem. Art. 7 Abs. 1 B-VG das Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz verletzen.

## **2.2 Abgabenbescheide DB/DZ vom 17. Februar 2003:**

Das Finanzamt erließ am 17. Februar 2003 erneut für die Jahre 1996 bis 1999 betraglich gleich lautende Abgabenbescheide für DB/DZ.

Der Bescheidadressat lautete: N

### **2.2.1 Berufung zu Abgabenbescheide DB/DZ vom 17. Februar 2003:**

In der Berufung vom 20. März 2003 führte die Bw. wie folgt aus:

- Dem Bp-Bericht (St.Nr. 018/1212) mangle es an der richtigen Adressierung.  
Diese Erledigung (Bp-Bericht) könne demnach keine Rechtswirkung entfalten.

- Auch der Prüfungs- und Nachschauauftrag (St.Nr. 018/1212) weise einen unrichtigen Adressaten auf, weshalb auch diese Erledigung keine Rechtswirkung entfalten könne.
- Den Abgabenbescheiden (St.Nr. 020/1414) mangle es daher auch an einer Begründung (verwiesen werde nur auf einen rechtlich nicht existenten Bp-Bericht vom 18. Juli 2001).
- In den Bescheiden vom 17. Februar 2003 werde erstmals für die Jahre 1996 und 1997 ein DB/DZ vorgeschrieben. Diese Jahre seien aber lt. Ansicht der Bw. bereits verjährt.
- Die Vergütungen an die GF seien nicht regelmäßig und nicht in gleichbleibender Höhe erfolgt. Die Jahresbezüge hätten starke Schwankungen aufgewiesen. Beträge i.H.v. 200.000 S bis 300.000 S seien trotz Bilanzierung erst im Folgejahr ausbezahlt worden.
- Aufgrund einer Vereinbarung zwischen der Bw. und den beiden GF vom 10. März 1995 hätten die beiden GF keinen Anspruch auf Urlaub, Abfertigung, Arbeitszeitregelung und GF-Bezugshöhe gehabt.  
Die GF-Bezugshöhe sei abhängig vom Betriebsgewinn oder – verlust gewesen.
- Eine Weisungsgebundenheit der GF gegenüber der Bw. hätte nicht bestanden.  
Die GF hätten auch nicht ihre Arbeitskraft geschuldet.
- Die beiden GF hätten seit 1995 für jeden neuen Kredit und für die Liquidität im Unternehmen gehaftet.  
Die Haftung sei von den Gesellschaftern an die GF lt. Vereinbarung vom 10. März 1995 übertragen worden.  
Die GF hätten kurzfristige Einlagen zwischen 200.000 S und 600.000 S pro Jahr getätigt.
- Die GF hätten somit das Unternehmerrisiko getragen.
- Firmen-Kfz's seien den GF nicht zur Verfügung gestanden.
- Auch die jetzige Tätigkeit von Herrn L und Herrn G in der KG unterscheide sich in keiner Weise zur Tätigkeit als GF in der GesmbH.

### **2.3 Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2004 betreffend Berufung vom 10. August 2001 gegen DB/DZ-Bescheide vom 20. Juli 2001:**

Mit abweisender Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2004 sprach das Finanzamt über eine Berufung vom 10. August 2001 ab, die jedoch bereits mit Bescheid vom 17. Dezember 2002 gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen worden war.

#### **2.3.1 Vorlageantrag aufgrund Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2004:**

Im Vorlageantrag vom 30. Dezember 2004 führte die Bw. wie folgt aus:

- Die DB/DZ-Bescheide vom 20. Juli 2001 seien an die Firma B ergangen.
- Zum Zeitpunkt der Zustellung der Bescheide des Finanzamtes hätte die Firma C nicht mehr existiert.

- Die Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2004 könnte somit keine Rechtswirkungen entfalten.

In den ergänzenden Schriftsätzen vom 1. Februar 2006 führt die Bw. im Wesentlichen aus:

- Die Bw. beantrage die Rückerstattung des von der Firma P entrichteten DB i.H.v. 39.763,15 € und DZ i.H.v. 4.683,19 € aufgrund unrichtiger Abgabentrachtung für die Jahre 1996 bis 1999.
- Den Bescheiden vom 17. Dezember 2002 mangle es an der richtigen Adressierung. Die Firma R sei nicht Rechtsnachfolger der Firma M, sondern der Firma P.
- Die Bw. habe auch gegen die richtig adressierten Bescheide vom 17. Februar 2003 Berufung erhoben und ersuche um deren Heranziehung im Berufungsverfahren.
- Auch halte die Bw. den Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidungen vom 30. November 2004 aufrecht.
- Die Ausgaben der GF im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit seien jährlich mit 100.000 S bis 200.000 S anzusetzen und seien nicht von der Bw. getragen worden, weshalb ein Unternehmerwagnis der GF vorläge.
- Die beiden GF hätten regelmäßige Vergütungen erhalten. Dafür hätten die GF Haftungen und Bürgschaften gegenüber Banken übernommen, da es der Bw. an Sicherheiten und Kapitalausstattung mangelte. Oftmals seien die bezogenen Vergütungen wieder dem Unternehmen zur Verfügung gestellt worden.
- Den Erklärungen der beiden GF vom 30. Jänner 2006 sei zu entnehmen, dass diese keine Firmen-Kfz's verwendeten, der Bw. als GF immer wieder höhere Geldbeträge zur Verfügung stellten, diese in den Jahren 1995 bis 1999 keine Einnahmen aus ihren Gesellschaftsanteilen erzielt und Bürgschaften und Haftungen für Kredite und Lieferantenforderungen übernommen hätten. Auch die Aufwendungen eines Büros im privaten Haushaltsverband seien nicht an die Bw. weiterverrechnet worden. Auch der GSVG-Beitrag, die Einkommensteuer, die Lebens- und Zusatzversicherungen etc. seien vom GF getragen worden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**zu 1. Verfahren – Zurückweisungsbescheide betr. Berufung vom 10. August 2001:**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Das Finanzamt erließ bereits am 17. Dezember 2002 einen rechtswirksamen Zurückweisungsbescheid an die R, womit die Berufung vom 10. August 2001 betreffend



die DB/DZ-Bescheide vom 20. Juli 2001 gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen wurde.

- Gegen diesen Zurückweisungsbescheid wurde seitens der Bw. keine Berufung erhoben.
- Das Finanzamt erließ jedoch am 17. Februar 2003 erneut einen Zurückweisungsbescheid an die R.
- Gegen diesen Zurückweisungsbescheid vom 17. Februar 2003 wurde seitens der Bw. ebenfalls keine Berufung erhoben.
- Dennoch erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004, worin über eine "Berufung vom 20. März 2003" betreffend Zurückweisungsbescheid vom 17. Februar 2003 abgesprochen wurde.
- Auch im Vorlageantrag der Bw. vom 30. Dezember 2004 wurde festgehalten, dass die Bw. keine Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 17. Februar 2003 jemals erhoben hat.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Da die Bw. nachweislich weder gegen den Zurückweisungsbescheid vom 17. Dezember 2002 noch vom 17. Februar 2003 berufen hat, war einer Berufungsvorentscheidung gem. § 276 Abs. 1 BAO die rechtliche Grundlage entzogen.

Die Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004 war daher ersatzlos aufzuheben. Insoweit wird dem Vorlageantrag vom 30. Dezember 2004 spruchgemäß Folge gegeben.

## **zu 2. Verfahren – Abgabenbescheide betreffend DB/DZ:**

### **zu 2.1 Abgabenbescheide DB/DZ vom 17. Dezember 2002:**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Mit Wirkung vom 31. Dezember 1999 erfolgte die Umwandlung der P auf die gleichzeitig errichtete R.
- b) Die DB/DZ-Bescheide vom 17. Dezember 2002 wurden an die F gerichtet und der Bw. zugestellt.
- c) Folgende Verfahrensschritte sind gesetzt worden:

Der Bw. wurde am 28. Juni 2001 telefonisch eine bevorstehende Lohnsteuerprüfung bei der Firma M angekündigt.

Der Prüfungsauftrag über den Gegenstand der Prüfung (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999) wurde am 18. Juli 2001 von der Firma R (Stempel) übernommen.

Der 18. Juli 2001 stellt auch den Prüfungsbeginn dar.

Der Prüfungsbericht wurde ebenfalls mit 18. Juli 2001 datiert und an die Firma M adressiert.

Mit 20. Juli 2001 ergingen DB/DZ-Bescheide (Nicht-Bescheide) für die Jahre 1996 bis 1999 an die Firma M.

Aufgrund einer Berufung erging am 25. März 2002 eine Berufungsentscheidung der

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (GZ. RV/014-06/2002), adressiert an die F.

Mit Erkenntnis vom 24.9.2002, 2002/14/0069, hob der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung vom 25. März 2002 wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde auf.

Das Finanzamt erließ daher am 17. Dezember 2002 DB/DZ-Bescheide adressiert an die Firma F.

Am 17. Februar 2003 wurden vom Finanzamt erneut DB/DZ-Bescheide erlassen, diesmal adressiert an die Firma N.

d) Die GF waren in den Streitjahren wesentlich (48 % bzw. 42 %) am Stammkapital der Bw. beteiligt und vertraten seit 25. November 1994 die Bw. als GF selbständig.

e) Der Tätigkeitsbereich der beiden GF umfasst die Kundenakquisition sowie sämtliche wichtigen Sach- und Finanzierungsfragen der Gesellschaft.

Die Sozialversicherungsbeiträge werden von den GF selbst getragen.

f) Die laufenden GF-Bezüge der beiden Gesellschafter-GF setzten sich in den Kalenderjahren 1996 bis 1999 wie folgt zusammen (alle Beträge in Schilling):

	1996		1997		1998		1999	
	GF L	GF G	GF L	GF G	GF L	GF G	GF L	GF G
Jänner	63.000	63.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
Februar	63.000	63.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
März	63.000	63.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
April	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
Mai	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
Juni	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
Juli			80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
August	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
September	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
Oktober	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
November	80.000 +131.000	80.000 +131.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
Dezember	80.000 +300.000	80.000 +300.000	80.000 +300.000	80.000 +300.000	80.000 +100.000	80.000 +100.000	80.000	80.000
<b>Summe:</b>	<b>1.260.000</b>	<b>1.260.000</b>	<b>1.260.000</b>	<b>1.260.000</b>	<b>1.060.000</b>	<b>1.060.000</b>	<b>960.000</b>	<b>960.000</b>

g) Lt. Punkt 5b der Vereinbarung zwischen der Bw. und den beiden GF obliegen die Vergütungen für die GF sowohl in der jeweiligen Höhe und Regelmäßigkeit der Gestaltungsfreiheit der GF.

h) Der Jahresumsatz, EGT und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entwickelten sich in den Streitjahren wie folgt (alle Beträge in Schilling):

	1996	1997	1998	1999
<b>Umsatz:</b>	<b>47.469.754,51</b>	<b>47.275.310,93</b>	<b>46.266.152,27</b>	<b>49.556.936,65</b>
<b>EGT:</b>	<b>2.325.511,64</b>	<b>1.877.461,30</b>	<b>1.195.036,32</b>	<b>1.480.045,20</b>
<b>Einkünfte aus GW:</b>	<b>2.294.877,00</b>	<b>1.914.232,00</b>	<b>1.206.082,00</b>	<b>1.469.988,00</b>

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätzen, abverlangten Buchungsunterlagen und wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

zu a) Dies ist dem Protokoll der außerordentlichen Generalversammlung vom 27. September 2000 zu entnehmen.

Die Umwandlung wurde am 28. Oktober 2000 in das Firmenbuch FN 627j eingetragen.

zu b) Dies ist den Abgabenbescheiden vom 17. Dezember 2002 zu entnehmen.

zu c) Dies ist dem Prüfungsbericht sowie Arbeitsbogen vom 18. Juli 2001 und den Sachbescheiden zu entnehmen.

zu d) Das Beteiligungsverhältnis der GF ist dem Firmenbuch Nr. 627j zu entnehmen.

zu e) Dies ist dem Schriftsatz vom 12. September 2005 zu entnehmen.

zu f) Dies ergibt sich aus den vorgelegten GF-Bezügekonten.

zu g) Dies ist der Vereinbarung vom 10. März 1995 zu entnehmen.

zu h) Dies ist den vorgelegten Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 1996 bis 1999 und den Veranlagungsbescheiden vom 30. April 1998, 11. Juni 1999, 5. Oktober 1999 und 3. April 2001 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

### **1. Rechtswirksamkeit:**

Bescheide ab dem 1. Jänner 2000 sind aufgrund einer Rechtsformänderung auf R zu erlassen. Dies ist bei den DB/DZ-Bescheiden vom 17. Dezember 2002 erfolgt.

§ 93 Abs. 2 BAO normiert:

*Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.*

Die Bescheide wurden unstrittig an die zum 17. Dezember 2002 rechtsgültig existierende Kommanditgesellschaft adressiert und dieser auch nachweislich zugestellt. Der von der Bw. beanstandete Mangel beim Zusatz des Rechtsnachfolgers ist insofern als geringfügig zu betrachten, als eine eindeutige Zuordnung mangels ähnlich lautender Firmenbezeichnungen möglich ist und der Hinweis auf die Rechtsnachfolgeeigenschaft keinen Spruchbestandteil darstellt. Mit diesem Zusatz soll lediglich dokumentiert werden, dass es sich bei den festgesetzten Abgaben um solche handelt, deren Abgabenanspruch bereits bei der

Rechtsvorgängerin entstanden ist.

Auch der Verwaltungsgerichtshof sieht ein "Deuten" eines bloß fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten als zulässig und geboten an (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.2.1999, 98/13/0118).

Auch wenn die als Rechtsnachfolger angeführte Gesellschaft unrichtig bezeichnet wurde, ist dies im gegenständlichen Fall unbeachtlich, da dies offensichtlich auf einem Versehen beruhte und der Adressat zweifelsfrei feststand (vgl. Ritz BAO-Kommentar, 3. Auflage, Rz. 7 zu § 93).

## **2. Verjährung:**

§ 207 BAO normiert u.a.:

- (1) Das Recht eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.*
- (2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gem. § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.*

§ 208 Abs. 1 lit. a BAO normiert:

*Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.*

§ 209 BAO normiert in der im Jahre 2001 gültigen Fassung u.a.:

- (1) Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen.  
Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.*
- (2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.*
- (3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4). ...*

Die Verjährungsfrist beträgt somit für die strittigen "DB/DZ-Bescheide" 5 Jahre.

D.h. für das Veranlagungsjahr 1996 beginnt die Verjährungsfrist mit 1. Jänner 1997 zu laufen und endet am 31. Dezember 2001.

Zu prüfen ist nun, ob es im o.a. Verjährungszeitraum Amtshandlungen gegeben hat, die die Verlängerung des Verjährungszeitraumes gem. § 209 Abs. 1 BAO aufgrund von nach außen erkennbaren Unterbrechungshandlungen bewirkten.

Als Amtshandlung kommt auch ein Telefongespräch in Betracht (vgl. Ritz BAO Kommentar, 2. Auflage, Rz. 1 zu § 209).

Schriftliche Erledigungen unterbrechen die Verjährungsfrist nur dann, wenn sie ihren Empfänger erreicht haben, diesem somit zugestellt wurden.

Im gegenständlichen Fall stellen somit folgende Amtshandlungen eine Unterbrechungshandlung gem. § 209 BAO dar:

- Telefonat vom 23. Juni 2001 mit dem Unternehmen betreffend Prüfungsankündigung.
- Aushändigung des Prüfungsauftrages (Prüfungsauftragsbestätigung vom 18. Juli 2001 durch das Unternehmen).
- "DB/DZ-Bescheide" vom 20. Juli 2001, da durch diese Amtshandlung eindeutig – wenn auch nicht rechtswirksam – die Absicht der Geltendmachung des Abgabeanpruches gegenüber der Bw. hervorgeht (was von dieser, indem sie dagegen Berufung erhob, auch so verstanden wurde).

Dadurch wurde die Verjährungsfrist um fünf Jahre verlängert, d.h. die Frist zur Festsetzung der Abgaben endet somit erst am 31. Dezember 2006.

Die am 17. Dezember 2002 an die Firma F für die Streitjahre 1996 bis 1999 erlassenen DB/DZ-Bescheide sind somit fristgerecht erlassen und der Bw. zugegangen, weshalb die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. ins Leere gehen.

Dass bei diesen Bescheiden der Zusatz des Rechtsnachfolgers nicht korrekt angeführt wurde, kann als nicht wesentlich bezeichnet werden, da dadurch eine eindeutige Zuordnung an den rechtsrichtigen Bescheidadressaten nicht entgegensteht und die Gefahr einer Verwechslung mit einem anderen Rechtsträger mangels Existenz eines solchen nicht gegeben war.

So bestätigte die Bw. am 18. Juli 2001 unter Punkt B den Erhalt einer Abschrift über die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend DB/DZ für die Jahre 1996 bis 1999.

Auch in diesem Zusammenhang kann somit von einer unstrittigen Zuordnung an die Bw. ausgegangen werden, wurde doch ausdrücklich unter Punkt B des Prüfungsberichtes festgehalten, dass die GesmbH bis 31. Dezember 1999 bestand und danach als CO KG weitergeführt wurde.

Ergänzend wird festgehalten, dass im gegenständlichen Fall die "absolute Verjährungsfrist" (= 15 Jahre für die im Jahre 2002 geltende Rechtslage) für das Veranlagungsjahr 1996 somit am 31. Dezember 2011 geendet hätte und nunmehr aufgrund der mit StReformG 2005, BGBl. I 2004/57, eingeführten Änderung nach 10 Jahren somit am 31. Dezember 2006 endet.

### **3. Abgabenbescheide:**

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im

Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich 2) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

- Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem im Rahmen eines verstärkten Senates am 10.11.2004 getroffenen Erkenntnis, 2003/13/0018, in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass bei der Überprüfung der Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

Der Vorwurf der Bw., wonach der Bp-Bericht mangels richtiger Steuernummer sowie richtiger Adressierung keine Rechtswirkung entfalten habe können, geht ins Leere, da einem Betriebsprüfungsbericht kein Bescheidcharakter zukommt (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 28.3.2001, 98/13/0026).

Auch in diesem Zusammenhang kann von einer eindeutigen Zuordnung mangels ähnlich lautender Firmenbezeichnungen ausgegangen werden (VwGH-Erkenntnis vom 24.2.1999, 98/13/0118). Im Übrigen ist aber ein Begründungsmangel auch im Rahmen der Berufungsentscheidung sanierbar.

Im gegenständlichen Fall ist die für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. wesentliche kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der o.a. umfangreichen Aufgaben (Kundenakquisition, Finanzierung etc.) der Geschäftsführung, wie sie u.a. im Schriftsatz vom 12. September 2005 ausgeführt wurden, gegeben.

Eine Eingliederung wird somit durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der GF im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 15.12.2004, 2003/13/0067).

Hinsichtlich der behaupteten Tragung eines Unternehmerwagnisses muss angesichts nahezu gleichbleibender GF-Bezüge in den Jahren 1996 bis 1999 eine erfolgsabhängige Entlohnung in Abrede gestellt werden, weshalb auch von keinen Einnahmenschwankungen ausgegangen werden kann. Auch die bloß behauptete Auszahlung von Beträgen bis 300.000 S im Folgejahr, stellt zum Gesamtbezug nur eine untergeordnete Größe dar.

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Entwicklung der im Schriftsatz vom 12. September 2005 angeführten Umsatzerlöse i.H.v. 47 bis 50 Mio S sind ebenfalls keine wesentlichen Schwankungen abzuleiten gewesen.

Weiters lassen die o.a. Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF keinen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft erkennen, weil es trotz sinkender Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 1997 auf 1998 um rd. 37 % zu keiner vergleichbaren wesentlichen Reduktion der Bezüge (16 % von 1997 auf 1998) kam (siehe dazu obige Tabelle).

In diesem Zusammenhang kann daher nicht von der Tragung eines wesentlichen Unternehmerwagnisses im Hinblick auf ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen gesprochen werden.

Auch dass die von der Bw. angeführten Merkmale eines Dienstverhältnisses, wie Urlaub, Abfertigung, Arbeitszeitregelung etc. im Zusammenhang mit der DB/DZ-Pflicht von wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF ihre Indizwirkung verlieren, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt festgestellt (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054).

Ebenso kann ein relevantes Unternehmerrisiko bei den beiden GF trotz der Ausführungen in Punkt 1 des Schriftsatzes vom 10. März 1995 sowie vom 1. Februar 2006 nicht erblickt werden, denn, wie auch in diesem Zusammenhang der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgeführt hat, wird, selbst wenn der GF für alle Schulden der GesmbH die persönliche Haftung übernommen hat, damit noch kein Unternehmerrisiko des GF in seiner diesbezüglichen Stellung aufgezeigt (siehe VwGH-Erkenntnis vom 29.1.2003, 2001/13/0119). Auch die gewählte Haftungsübertragung von den Gesellschaftern auf die mit diesen identen Geschäftsführern vermag daran nichts zu ändern.

Auch ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis aufgrund selbst zu tragender Ausgaben, konnte die Bw. wie o.a. nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen (auch nicht durch die Ausführungen im Schriftsatz vom 1. Februar 2006, da behauptete Ausgaben i.H.v. 100.000 S bis 200.000 S in Relation zu den o.a. erzielten jährlichen Einkünften jedenfalls kein wesentliches ausgabenseitiges Unternehmerwagnis darstellt).

Die Ausführungen der Bw. betreffend die Nutzung der Firmen-Kfz durch die GF sind insofern nicht relevant, als von der Abgabenbehörde diesbezüglich keine Hinzurechnung vorgenommen wurde.

Da somit im gegenständlichen Fall die Merkmale "Eingliederung, laufende Entlohnung und kein Unternehmerwagnis" vorliegen, fallen die o.a. Einkünfte des GF unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind somit der DB/DZ-Besteuerung zu unterziehen (vgl. auch VwGH-Erkenntnis vom 23.9.2005, 2005/15/0110).

Betreffend die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bw. wird auf die umfangreichen Ausführungen im VwGH-Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, verwiesen, wonach die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes vom Verfassungsgerichtshof abgewiesen worden sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **zu 2.2 Verfahren betreffend Abgabenbescheide DB/DZ vom 17. Februar 2003:**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Das Finanzamt hat, nachdem bereits am 17. Dezember 2002 rechtswirksame Abgabenbescheide betreffend DB/DZ für die Jahre 1996 bis 1999 erlassen worden waren, erneut betraglich gleichlautende DB/DZ-Bescheide lautend auf R erlassen.

Dies ist den DB/DZ-Bescheiden vom 17. Februar 2003 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Da bereits rechtswirksame DB/DZ-Bescheide am 17. Dezember 2002 an die R ergangen sind, hätten die betraglich gleichlautenden und an die R gerichteten DB/DZ-Bescheide vom 17. Februar 2003 nicht ergehen dürfen.

Die DB/DZ-Bescheide vom 17. Februar 2003 waren daher ersatzlos aufzuheben.

Insoweit wird der Berufung vom 20. März 2003 spruchgemäß Folge gegeben.

## **zu 2.3 Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2004 betreffend Berufung vom 10. August 2001 gegen DB/DZ-Bescheide vom 20. Juli 2001:**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2004 wurde über eine Berufung vom 10. August 2001 abgesprochen, die jedoch bereits mit Bescheid vom 17. Dezember 2002 gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen wurde.

Dies ist der Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2004 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:



§ 273 Abs. 1 BAO normiert, dass die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen hat, wenn die Berufung nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Da bereits mit Zurückweisungsbescheid vom 17. Dezember 2002 die Berufung vom 10. August 2001 betreffend die DB/DZ-Bescheide vom 20. Juli 2001 gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen wurde, war über diese mittels einer Berufungsvorentscheidung nicht mehr abzusprechen.

Die Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2004 wird daher ersatzlos aufgehoben. Insoweit wird dem Vorlageantrag vom 30. Dezember 2004 spruchgemäß Folge gegeben.

Wien, am 23. Februar 2006