



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 16

GZ. RV/3816-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Christine Gruber-Nadlinger, Werner Just und Gerald Kreuzer im Beisein der Schriftführererin FOI Andrea Moravec über die Berufungen der Bw., vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- und Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1180 Wien, Ferrogasse 37, vom 17. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 15. Oktober 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 und 2004 nach der am 4. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. An der Gesellschaft sind zu 49,8% Herr A sowie zu 50,2% Herr O beteiligt. Herr A vertritt als Geschäftsführer die Gesellschaft seit 1998 selbständig. Herr O war ab Juli 2003 ebenfalls als Geschäftsführer selbständig vertretungsbefugt.

Im Rahmen einer die Jahre 2003 bis 2005 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass in den Jahren 2003 und 2004 für die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in der Bilanz ausgewiesenen Vergütungen für die Tätigkeit der

Geschäftsführung auf Grund des VwGH-Erkenntnisses 10. November 2004, 2003/13/0018 in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien.

In weiterer Folge ergingen am 2. Juni 2006 die diesbezüglichen Sachbescheide. Diesen Bescheiden waren lediglich die Nachforderungen an DB und DZ für die Jahre 2003 und 2004, nicht jedoch die gesamten Bemessungsgrundlagen zu entnehmen.

Gegen die betreffenden Bescheide wurde Berufung erhoben.

In weiterer Folge gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2008 der Berufung statt und hob die streitgegenständlichen Bescheide aus verfahrensrechtlichen Gründen auf.

Am 15. Oktober 2008 wurden vom Finanzamt neue Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 und 2004 erlassen.

Gegen diese Bescheide wurde neuerlich Berufung erhoben, wobei die Bw. ihr inhaltliches Berufungsbegehren samt Begründung wiederholte. Im Einzelnen führte die Bw. dazu aus, dass es sich bei gegenständlicher Prüfung um eine Schwerpunktprüfung im Gefolge des VwGH-Erkenntnisses 2003/13/0018 handeln würde und die Prüfung ohne Untersuchung der tatsächlichen Verhältnisse durchgeführt worden sei.

In den angegeben Jahren sei auf Basis der ursprünglichen Judikatur eine erfolgsabhängige Vergütung vereinbart gewesen. Wie erheblich das Unternehmenswagnis der Geschäftsführer gewesen sei, zeige die Entwicklung der Geschäftsführerbezüge, welche in den betreffenden Jahren um mehr als 75% zurückgegangen seien. Das realistische Risiko der Einnahmenreduzierung auf deutlich weniger als die Hälfte spräche gegen die DB und DZ-Pflicht.

Zudem könne das aktuelle VwGH-Erkenntnis schon alleine deswegen nicht herangezogen werden, weil dessen Anwendung dem gemeinschaftsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz widerspreche. Der Vertrauensgrundsatz gehöre als Komponente des Freiheitsschutzes zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen. Diese seien aus dem Gerechtigkeitsprinzip ableitbar. Daher schütze der Vertrauensgrundsatz die Wirtschaftsteilnehmer vor einer nachträglichen Umbewertung ihrer im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage erworbenen Rechtspositionen oder getroffenen Dispositionen.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes sei aber auch verfassungsrechtlich bedenklich, weil die Differenz zwischen der Besteuerung von Geschäftsführerbezügen und der Besteuerung von

ausgeschütteten Gewinnen sachlich nicht gerechtfertigt sei (siehe auch beiliegender Brief des Präsidenten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder an den Bundesminister für Finanzen vom 27.2.2006).

Schließlich bleibe völlig unberücksichtigt, dass der Honorierung der Geschäftsführerbezüge im Wesentlichen die Vergütung ihrer Projektarbeit zu Grunde gelegen sei und die Geschäftsführertätigkeit dazu von untergeordneter Bedeutung sei. Um der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Erfolgsabhängigkeit zu entsprechen, sei für die eigentliche Geschäftsführertätigkeit ein Zuschlag von 25% auf die erfolgsabhängige Projektvergütung vereinbart worden. Dieser Aspekt werde jedoch in keiner Weise gewürdigt. Für die Projektarbeit als solche, die gleich einem Subauftragnehmer erledigt worden sei, könne daher auch aus dieser Sicht kein DB festgesetzt werden.

Es werde daher der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung gestellt.

In der am 4. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten sowohl der steuerliche Vertreter der Bw. als auch der Finanzamtsvertreter ihr bisheriges Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Am 2. Juni 2006 ergingen erstmals Abgabenbescheide zur Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 und 2004.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben.

Das Finanzamt gab mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2008 gegenständlicher Berufung statt und hob die betreffenden Bescheide aus verfahrensrechtlichen Gründen auf.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt am 15. Oktober 2008 neue Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 und 2004.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und ist insoweit nicht strittig.

Gemäß § 276 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hierbei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, kann innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden.

Die Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz beendet vollwirksam ein Rechtsmittelverfahren und ist – falls der Berufungswerber es bei dieser Entscheidung belässt und keinen Vorlageantrag stellt – wie jeder andere Bescheid der Rechtskraft fähig (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0098; 29.4.1991, 90/15/0174).

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungsverfahren nach herrschender Lehre Unwiderrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit des Bescheides. Im Vordergrund der Lehre steht die mit Bescheiden verbundene Wirkung, dass diese nicht nur für die Partei unanfechtbar sind und dass über eine Sache ein für allemal endgültig entschieden ist, sondern dass der Abspruch über eine bestimmte Sache auch für die Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar ist. Diese Bescheidwirkungen sind mit Bescheiden verbunden, die dem Rechtsbestand angehören, unabhängig davon, ob die Bescheide richtig sind oder nicht (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 943).

Im gegenständlichen Fall liegt seit dem 10. Jänner 2008 durch Erlassung der in Rechtskraft erwachsenen Berufungsvorentscheidung, mit welcher der Berufung vom 7. Juli 2006 vollinhaltlich stattgegeben und die ursprünglich angefochtenen Bescheide für das Jahr 2003 sowie 2004 aufgehoben worden waren, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2003 sowie für das Jahr 2004 bereits ein rechtskräftiger Abspruch über diese Abgaben der betreffenden Jahre vor (vgl. VwGH 29.9.2010, 2005/13/0101). Daher war die Erlassung der neuen – nun mit gegenständlichem Rechtsmittel bekämpften – Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 und 2004 vom 15. Oktober 2008 unzulässig, da nach der rechtskräftigen Aufhebung der Festsetzungsbescheide keine der im § 201 Abs. 2 oder 3 BAO genannten Gründe für eine Festsetzung neu hervorgekommen sind. Es wurde dadurch vom Finanzamt in den Bestand eines bereits rechtskräftigen Bescheides eingegriffen und damit in ein und derselben Sache ein zweites Mal entschieden. In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinen jüngst zu dieser Problematik ergangenen Erkenntnissen (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081, 20.10.2010, 2007/13/0065) entschieden, dass die Behörde bereits im Rahmen der Erledigung des ursprünglichen Berufungsverfahren verpflichtet gewesen wäre, die Gesamtbemessungsgrundlagen für die Berechnung des DB sowie des DZ festzusetzen, um so dem fehlerhaften Spruch des bekämpften ursprünglichen Bescheides eine dem Gesetz angemessene Fassung zu geben. Die Aufhebung der fehlerhaften Festsetzungsbescheide führte jedoch zu einem rechtskräftigen Abspruch über die betreffenden Abgaben, der einer neuerlichen Festsetzung entgegenstand.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Mai 2011