



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/0472-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F-GmbH, vertreten durch A-Steuerberatungsgesellschaft, in W, vom 19. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 7. Februar 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DG) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Geschäftsführer der Bw. ist laut Firmenbuchauszug der ab November 1997 zu 59 Prozent an der Bw. beteiligte Gesellschafter N.

Im Zuge einer den Streitzeitraum 1998 bis 2001 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des N Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden waren. Weiters wurden die im Jahre 1998 von der Bw. bezahlten Pflichtbeiträge zur gewerblichen Sozialversicherung in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einbezogen. Für das von der Bw. dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellte Kraftfahrzeug wurde der Kfz-Sachbezugswert ebenfalls in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen. Es wurden daher für folgende Beträge die genannten Abgaben nachgefordert (alle Beträge in ATS):

Jahr	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
1998	879.978	39.599	4.664
1999	858.072	38.613	4.548
2000	864.096	38.884	4.493
2001	864.096	38.884	4.407
Summe		155.980	18.112

In der gegen den Abgabenbescheid eingebrachten Berufung führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass die Rechtstellung des Geschäftsführers entsprechend den bei der vorhergehenden Lohnsteuerprüfung genannten Kriterien dahingehend geändert worden sei, dass mit Wirkung ab 1.1.1998 die Geschäftsführertätigkeit auf Grund eines Werkvertrages erfolgte. Der Vertragsgestaltung lag insbesondere das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.7.1998, Zl. 97/13/0169 zu Grunde. Der Werkvertrag wurde entsprechend den im Vertrag genannten Bestimmungen materiell tatsächlich gelebt.

So war Herr N in all seinen tatsächlichen Handlungen, Pflichten und Verantwortungen einem selbstständigen Unternehmer gleichzustellen, der das Risiko entsprechend den damaligen verwaltungsgerichtshofrechtlichen Erkenntnissen durchaus getragen hat.

Dieses Vertragsverhältnis wurde in Abhängigkeit von der Generalversammlung der Gesellschaft lediglich immer nur auf ein Jahr abgeschlossen.

Erst durch die geänderte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nach den abweisenden VfGH-Beschlüssen hat sich die Rechtsansicht zu diesem Problemkreis gewandelt. Es ist daher davon auszugehen, dass sich die gewählte Vorgangsweise seit der Veröffentlichung dieser Beschlüsse (etwa im Juni 2001) nicht mehr mit der Rechtsansicht zur Beurteilung eines Werkvertrages bzw. Dienstvertragsverhältnisses deckt. Für die ab dem 1.7.2001 anfallenden Bezüge kann daher auf Grund des nicht mehr der Rechtslage entsprechenden Sachverhaltes eine DB- und DZ-Verpflichtung angenommen werden.

Für die Bezüge ab 1998 bis 30.6.2001 werde jedoch beantragt, diese aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen. Es erscheine der Bw. rechtstaatlich unbillig, dass ein Steuerpflichtiger, der sich in seiner Handlungsweise der durch die Judikatur festgesetzten Rechtsauslegung bediene, nach Ergehen neuer geänderter Rechtsprechung auch für jene Zeiträume, in denen die alte Rechtsprechung Gültigkeit hat, nach den neuen Auslegungsgrundsätzen zur Besteuerung herangezogen wird.

Der Berufung beigelegt war der Werkvertrag für Wirkung ab 1.9.1997 und ein modifizierter Werkvertrag mit Wirkung vom 1.1.1998. Im Akt lagen weiters auf die Kontoblätter in Kopie des

Aufwandskontos Geschäftsführerbezüge und des Verrechnungskontos Verbindlichkeiten N für die Jahre 1998 bis 2001 und ein Beschluss der Gesellschafter über die Verlängerung der Geschäftsführung für ein Jahr, und zwar für das Jahr 1999.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

N ist seit September 1997 zu 41 Prozent, ab November 1997 zu 59 Prozent an der Bw. beteiligt, bis September 1997 bestand eine Beteiligung im Ausmaß von 5 Prozent. Er nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung seit 1994 wahr.

Bis zur Lohnsteuerprüfung im Jahr 1998 wurde die Geschäftsführung im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt. Im Zuge dieser Lohnsteuerprüfung betreffend die Jahre 1994 bis 1997 wurden die Bezüge des Geschäftsführers N entsprechend der mit dem Steuerreformgesetz 1993 geänderten Rechtslage ab Bestehen der wesentlichen Beteiligung ab September 1997 in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einbezogen. Im Prüfungsbericht vom 20.11.1998 wurde ausgeführt (Punkt 3), dass der Geschäftsführer bis August 1997 Einkünfte im Sinne des § 25 EStG bezogen hatte und seit Erhöhung der Beteiligung an der Bw. auf 59 Prozent in der Art der Beschäftigung keine wesentliche Änderung eingetreten sei. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass auch für diese Bezüge Dienstgeberbeitragspflicht und Pflicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bestehe.

Mit Wirkung ab 1.9.1997 übte Herr N die Geschäftsführung auf Grund eines Werkvertrages aus. Dieser wurde jeweils für ein Jahr abgeschlossen. Nach der Regelung in diesem Vertrag gibt der Geschäftsführer für jedes weitere Jahr bekannt, ob er für ein weiteres Jahr der Geschäftsführung zur Verfügung stünde, wobei die Gesellschaft sodann durch die Gesellschafter entscheidet, ob sie den Vertrag für ein weiteres Jahr verlängert.

Laut vorgelegtem Werkvertrag übernimmt es der Geschäftsführer, die Geschäftsführung im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen. Er ist dabei an keinerlei Weisungen gebunden.

Der Werkvertrag sieht weiters vor:

Der Geschäftsführer ist an keine feste Arbeitszeit gebunden und entscheidet frei darüber, wann seine Anwesenheit notwendig oder zweckmäßig ist.

Er hat keinen eigenen Urlaubsanspruch.

Er darf sich zur Erfüllung seiner Aufgaben eines Vertreters bedienen.

Als Honorar erhält er einen Jahresbetrag von ATS 840.000,00, der in monatlichen Teilbeträgen von ATS 70.000,00 zwölf Mal jeweils am Monatsletzten ausbezahlt wird. Der modifizierte Werkvertrag mit Wirkung ab 1.1.1998 regelt nur mehr eine jährliche Entlohnung von 840.000,00 ATS. Bei beiden Werkverträgen ist nicht ersichtlich, wann sie abgeschlossen worden waren. Aus den Kontoblättern ist ersichtlich, dass der Geschäftsführer eine jährliche Entlohnung von 840.000,00 ATS erhielt, wobei laufend monatlich 40.000,00 ATS ausbezahlt wurden und der Rest in einem jährlichen Einmalbetrag an den Geschäftsführer ging.

Bei Eintritt einer Insolvenz unterbleibt eine Honorierung. Bei krankheitsbedingter oder sonstiger Verhinderung vermindert sich die monatliche Vergütung aliquot.

Tatsächlich erhielt der Geschäftsführer im Streitzeitraum jährlich 840.000,00 S.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die von der Bw. vorgelegten Unterlagen sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Einbeziehung der Honorare des Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag unbillig und daher unzulässig ist. Die Unbilligkeit ergäbe sich nach den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bw. aus der Tatsache, dass sich die Steuerpflicht dieser Bezüge aus einer Rechtsauslegung durch die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts ergibt, die erst in Entscheidungen zum Ausdruck kam, die nach Ablauf des überwiegenden Teiles des streitgegenständlichen Besteuerungszeitraumes veröffentlicht worden waren. Nach der im Zeitpunkt der Bezahlung der Bezüge herrschenden Rechtsauslegung durch die Gerichtshöfe wären diese nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen gewesen. Die Bw. hat im Vertrauen auf diese Rechtsauslegung ihre Dispositionen getroffen und das Rechtsverhältnis zu ihrem wesentlich beteiligten Geschäftsführer so verändert, dass die Geschäftsführung nicht mehr im Rahmen eines Dienstverhältnisses sondern als Werkvertragsnehmer erfolgte.

Dass die Bezüge des Geschäftsführers für jenen Zeitraum nach Veröffentlichung der für die Bw. nachteiligen Rechtsauslegung nach dieser Rechtsauslegung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, wurde von der Bw. außer Streit gestellt.

Es bedarf zur Entscheidung über die gegenständliche Berufung daher der Beantwortung der Fragen

1. ob eine allenfalls geänderte Rechtsauslegung durch die Finanzbehörde auch auf abgabenrechtliche Tatbestände Anwendung finden darf, die vor dem Zeitpunkt der Erkenntnisse der Gerichtshöfe verwirklicht wurden und

2. ob sich die Rechtsauslegung der Finanzbehörde auf Grund der Judikatur des Verfassungs- und des Verwaltungsgerichtshofes ab dem Juni 2001 für den vorliegenden unveränderten Sachverhalt geändert hat.

Grundsätzlich dürfen die Abgabenbehörden zufolge des in Art 18 Abs. 2 BVG normierten Legalitätsprinzips die Hoheitsverwaltung nur auf Grund der Gesetze ausüben. Zur Beantwortung der Frage, welche Rechtslage konkret Anwendung zu finden hat, ist auf den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches abzustellen. Bei Gesetzesänderungen ist für den Fall, dass die materiellrechtlichen Vorschriften keine besonderen Anordnungen enthalten, prinzipiell jene Rechtslage maßgebend, unter deren zeitlicher Geltung der Abgabentatbestand verwirklicht wurde.

Bei Änderung verfahrensgesetzlicher Rechtsvorschriften, insbesondere bei Aufhebung und Neueinführung von Verfahrensbestimmungen ist das neue Recht – mangels anderer Anordnung – ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf frühere Rechtsvorgänge, also auch auf solche Vorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet haben. Die Rechtsvorgänge sind somit grundsätzlich nach jenen materiell-rechtlichen Bestimmungen zu beurteilen, die im Zeitpunkt der Konkretisierung der Sachverhalte Geltung hatten, aber verfahrensrechtlich nach den Vorschriften prozessualer Art abzuwickeln, die bei Vornahme der Verfahrensschritte gelten (Stoll, BAO Kommentar, S 62).

Das Abgabenverfahrensrecht nahm in seinen Bestimmungen nur in der Regelung des § 117 BAO auf eine geänderte Rechtsauslegung Bezug. Diese Bestimmung trat mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz am 26. Juni 2002 in Kraft. § 117 BAO verbot, eine spätere Rechtsauslegung zum Nachteil der betroffenen Partei zu berücksichtigen. Diese Bestimmung wurde mit Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof bekämpft. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2004, G 95/04 diese Bestimmung als verfassungswidrig aufgehoben und bestimmte in seinem Spruch gemäß Art 140 Abs. 7 BVG, dass diese Bestimmung nicht mehr anwendbar ist. Er führte begründend aus, dass eine gleichmäßige, dem Legalitätsprinzip entsprechende Rechtsanwendung nur dann gewährleistet scheine, wenn die Vorschrift auch in offenen Fällen nicht mehr anwendbar sei.

Die Bw. hat ihre Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide zu einem Zeitpunkt eingebracht, zu dem diese Bestimmung noch in Geltung stand. Gegenwärtig existiert die Bestimmung auf Grund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes nicht mehr. Entsprechend dem Ausspruch in dem angeführten Erkenntnis ist diese Bestimmung auch auf offene Fälle nicht mehr anwendbar. Damit scheidet eine Anwendung im vorliegenden Fall mangels aufrechten Bestandes dieser Bestimmung aus. Dies entspricht auch den oben angeführten grundsätzlichen Ausführungen im Fall von Änderungen von verfahrensgesetzlichen Vorschriften.

Darüber hinaus besteht ein allfälliger Schutz des Vertrauens der Abgabepflichtigen in eine bestimmte Rechtsauslegung durch die Abgabenbehörde nur im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben. Hinsichtlich dieses Grundsatzes hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen stets die Ansicht vertreten, dass dieser Grundsatz ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung auch im Abgabenrecht Anwendung findet. Seine Anwendung hat jedoch dort ihre Grenze, wo die gesetzlichen oder auf der Stufe des Gesetzes stehenden sonstigen Vorschriften ein besonderes Verhalten, sei es der Behörde, sei es der Partei, fordern.

In einem Abgehen von einer früheren, wenn auch ständigen Verwaltungsübung oder von einer vordem als maßgebend angesehenen Rechtsauffassung oder Tatsachenwürdigung kann kein Verstoß gegen Treu und Glauben erblickt werden. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung als unbillig erscheinen lassen (vgl. VwGH vom 1.12.1987, 86/16/0122). Hat sich die Abgabenbehörde aber an der vom Verwaltungsgerichtshof klar gestellten Rechtslage orientiert, kann ihr keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorgeworfen werden (VwGH vom 21.1.2004, 2003/16/0113).

Im vorliegenden Fall bekämpft die Bw. die Anwendung der Rechtsauslegung des § 41 Abs. 2 FLAG im Zusammenhang mit dem § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 durch den Verwaltungsgerichtshof auf die Bezüge des Geschäftsführers, wie sie sich aus der Abweisung der Anfechtungsanträge des VwGH durch den VfGH vom März 2001 (G 109/00, G 110/00) und der danach folgenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt. Entsprechend den obigen Ausführungen bewirkt die Orientierung der Behörde an der vom Verwaltungsgerichtshof klar gestellten Rechtslage keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Dies muss im gleichen Sinne gelten, wenn der Verwaltungsgerichtshof eine Rechtsauslegung durch weitere Erkenntnisse oder durch eine Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes noch weiter konkretisiert und entsprechend den den Beschwerdeverfahren zu Grunde liegenden Sachverhalten noch eingehender differenziert.

Entgegen dem Vorbringen in der Berufung hat nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Abgabenbehörde ihre Rechtsauslegung der im gegenständlichen Fall anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen nicht geändert, sondern lediglich in Orientierung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur näher konkretisiert und im Hinblick auf verschiedene Sachverhaltskomponenten weiter differenziert. So war es im Hinblick auf die Einbeziehung der Bezüge der Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bis zu den Anfechtungsanträgen des Verwaltungsgerichtshofes an den Verfassungsgerichtshof gängige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass unter Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse geprüft werden musste, ob die Tätigkeit des Geschäftsführers im Rahmen eines

Dienstverhältnisses ausgeübt wurde, wobei es auf die fehlende Weisungsgebundenheit nicht ankam. Dabei war zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder der Unselbstständigkeit im Vordergrund standen. Dem Vorliegen eines Unternehmerwagnisses kam in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu, wobei als Unternehmerrisiko gewertet wurde, wenn der Geschäftsführer sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen konnte und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten konnte. Traf den Geschäftsführer im Hinblick auf die Entlohnung und Kostentragung für seine Tätigkeit nur ein geringes Wagnis, so war das Vorliegen eines Unternehmerrisikos zu verneinen. Weiters wurde die Eingliederung in den betrieblichen Organismus als Merkmal für ein Dienstverhältnis gewertet (vgl. VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255 mit Verweisen auf weitere Erkenntnisse zu dieser Rechtslage).

Diese Grundsätze, die sich im Zuge der Judikatur herausgebildet hatten, unterscheiden sich nicht grundlegend von jenen, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur nach Abweisung seiner Anfechtungsanträge zur Anwendung brachte. Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,
- das fehlende Unternehmerrisiko und
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung.

Die Betrachtung dieser Kriterien zeigt weitgehende Übereinstimmung mit der vorher gültigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Selbst die laufende, wenn auch nicht notwendigerweise monatliche Entlohnung fand im Rahmen der Überprüfung des Vorliegens eines Unternehmerrisikos Beachtung (vgl. VwGH vom 27.6.2000, 2000/14/0066). Die fehlende Weisungsgebundenheit war wie schon bisher weiter unbeachtlich. Die Abgabenbehörde hat sich in ihrer steuerlichen Beurteilung der Geschäftsführerbezüge für den Zeitraum 1998 bis 2001 an dieser Judikatur orientiert. Eine Änderung der Rechtsauslegung ist darin auf Grund der weitgehenden Übereinstimmung mit der Judikatur davor jedoch nicht zu erblicken. Vielmehr ist von einer weiteren Klarstellung der diesbezüglichen Rechtslage oder der Rechtsauslegung auszugehen.

Die Bw. beruft sich in ihrem Vorbringen, dass sich die Rechtslage gegenüber der im Zeitpunkt der Betriebsprüfung herrschenden Rechtsauslegung geändert habe, auf die in einem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.7.1998, 97/13/0169 zum Ausdruck kommende Rechtsauslegung. Diese Entscheidung betrifft jedoch die Rechtslage bis zum Jahr 1992, also einen Zeitraum vor dem Steuerreformgesetz 1993, mit dem die im vorliegenden Fall strittige Dienstgeberbeitragspflicht der Geschäftsführerbezüge für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer erst begründet wurde. Diese Entscheidung ist daher

schon aus diesem Grunde für den vorliegenden Fall nicht aussagekräftig. Weiters betrifft dieses Erkenntnis einen insofern deutlich anderen Sachverhalt, weil die Geschäftsführerin an der Beschwerdeführerin nicht beteiligt war und sich ihre Stellung daher entscheidend von der eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers unterscheidet. Dieses Vorbringen vermag der Berufung daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Die Bw. stellt in ihrem Vorbringen in ihrer Berufung nicht klar, warum sie sich in Gestaltung des Rechtsverhältnisses zu ihrem Geschäftsführer an diesem angeführten Erkenntnis, das zu einer anderen Rechtslage ergangen ist, orientiert hat. Aus dem vorliegenden Akteninhalt ist nicht erkennbar, dass sich die Abgabenbehörde durch ihr Prüfungsorgan bei der vorangegangenen Betriebsprüfung auf dieses Erkenntnis bezogen hätte. Eine diesbezügliche Feststellung ist jedoch insofern entbehrlich, als der Grundsatz von Treu und Glauben nur das Vertrauen des Abgabepflichtigen schützt, soweit er auf Grund einer formellen Auskunftserteilung im Sinne des Gesetzes durch die zuständige Behörde mit einer entsprechenden Aufforderung Dispositionen getroffen hätte (vgl. VwGH vom 14.2.2000, 95/15/0028). Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung stellen keine solche die Abgabenbehörde bindende Auskünfte dar, weil es nicht Inhalt eines Prüfungsauftrages ist, Hinweise für ein künftiges Verhalten zu geben (vgl. VwGH vom 14.2.2000, 95/15/0028). Dies gilt wohl in gleicher Weise auch für eine allfällige Erteilung von Auskünften, welche ebenfalls nicht Gegenstand des Prüfungsauftrages ist.

Ein entsprechender Spielraum für die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben räumt das Gesetz bei Ermessensentscheidungen ein. Er kann dabei im Rahmen der Billigkeit zur Anwendung kommen.

Hinsichtlich der Frage, ob eine Pflicht zur Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag besteht, ist der Behörde kein Ermessen eingeräumt. Die Bestimmungen des FLAG sind zwingende Norm.

Eindeutige Ermessensentscheidungen der BAO sind zumindest nach herrschender Lehre die Ermächtigungen zur Haftungsinanspruchnahme in den §§ 7 bis 18 BAO (Stoll, BAO Kommentar, S 203). Die Frage, ob ein Haftungstatbestand verwirklicht worden ist, ob die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen der Inanspruchnahme einer persönlichen Haftung erfüllt sind, ist von der Abgabenbehörde in Rechtsgebundenheit zu entscheiden. In der Feststellung der Sachfragen (Sachverhalt) und der Auslegung der Haftungstatbestände besteht kein der Behörde eingeräumter Spielraum (Stoll, BAO Kommentar, S 108).

Ein nach den Grundsätzen des § 20 BAO auszunützender Spielraum ist in der Frage der Erlassung des Bescheides über persönliche Haftungen überhaupt eingeräumt, weiters in der Frage der allenfalls einengenden Auswahl der Haftenden, schließlich hinsichtlich der Anordnung der Reihenfolge der Heranziehung der Haftenden sowie hinsichtlich der

Bestimmung der Höhe des Einstehenmüssens innerhalb der durch die aushaftende Schuld gegebene Begrenzung. Hierin zeigt sich die Freiheit der Behörde bei ihrer Willensbildung, welche nach den Grundsätzen des Ermessens zu erfolgen hat (vgl. Stoll, BAO Kommentar, S 109).

Entsprechend dieser Ausführungen könnte daher der Grundsatz von Treu und Glauben nur bei der Ausübung des Ermessens hinsichtlich der im vorherigen Absatz angeführten Momente der Willensentscheidung der Behörde zur Anwendung gelangen. Dass ein Haftungsbescheid erlassen worden wäre, die Bw. in Anspruch genommen worden wäre etc. wurde von der Bw. jedoch nicht gerügt. Es ergibt sich aus dem Akt auch kein Anhaltspunkt, dass hier eine Unbilligkeit für die Bw. gelegen sein könnte.

Da unter einer Gesamtbetrachtung allfälliger Anwendungsmöglichkeiten des Grundsatzes von Treu und Glauben im vorliegenden Fall weder ein Anwendungsfall gegeben war noch eine Verletzung desselben festgestellt werden konnte, eine Unbilligkeit in der Ermessensübung betreffend einen Haftungsbescheid nicht behauptet wurde und auch nicht festgestellt werden konnte und das im § 117 BAO normierte Verböserungsverbot durch die Aufhebung dieser Bestimmung nicht mehr anwendbar ist, war der Berufung kein Erfolg beschieden.

Wie die Bw. selbst einräumt, sind nach der geltenden Rechtslage in ihrer Auslegung durch den Verwaltungsgerichtshof nach den abweisenden Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers N in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Als Ergebnis der obigen Ausführungen zum Verböserungsverbot des § 117 BAO und zum Grundsatz von Treu und Glauben und zur Ermessensübung durch die Behörde ist diese rechtliche Beurteilung auch bereits für jene Besteuerungszeiträume zu treffen, die vor den abweisenden Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes vom März 2001 liegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Februar 2005