



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Versicherungsmakler Bw, vertreten durch Obernhuber+Stoisser-Göhring, Steuerberatungs OEG, 8010 Graz, Wartingergasse 37, vom 2. Oktober 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, gedruckt im Bundesrechenzentrum am 26. August 2006, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2002 bis 2005 entschieden:

Den Berufungen wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die von den beiden zu je 47,5 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer erhaltenen Provisionen, weiters für die von der Berufungswerberin übernommene Pflichtversicherung zur GSVG sowie für die zur Privatnutzung zur Verfügung gestandenen Firmen-Pkw's kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag berechnet und abgeführt wurde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide. Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 41 FLAG 67 Personen Dienstnehmer seien, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 88 stehen würden, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 88. Demnach seien die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, wie die Privatnutzung von Firmen-PKW's, die von der Gesellschaft an die wesentlich beteiligten Geschäftsführer für ihre sonst (mit

Ausnahme der Weisungsgebundenheit) alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 88) aufweisende Beschäftigung gewährt werden würden, der DB-Bemessung zuzurechnen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird zur Begründung zunächst darauf verwiesen, dass im Rahmen der stattgefundenen Lohnsteuerprüfung die Judikatur des VwGH zum Wort „sonst“ in der Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)“ des § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 nicht berücksichtigt worden sei. Der Prüfer habe nicht zwischen Weisungsgebundenheit auf Grund der Beteiligung, wie sie der VwGH für die Zurechnung zu § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 in ständiger Rechtsprechung fordern würde, und jener Weisungsgebundenheit, die sich erst auf Grund der im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen ergeben würde, unterschieden. Letztere führe nicht zwingend zur Zuordnung der Geschäftsführerbezüge zu § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988. Offenbar auf Grund dieser Verkenntung der Rechtslage habe der Prüfer auch das Parteiengehör verletzt. Er habe seine Feststellungen weder den beiden Geschäftsführern noch der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin zur Stellungnahme vorgehalten, er habe nicht einmal die Vorlage der Verträge gefordert. Darüber hinaus würden die Bescheide nur die nachgeforderten Abgabebeträge und nicht auch die gesamten Jahresbemessungsgrundlagen einschließlich der darauf entfallenden Abgabebeträge enthalten, obwohl dies der VwGH in ständiger Rechtsprechung fordern würde und es auch der dem Formular L 20 nachgebildeten Tabelle in den Berufsbegründungen entsprochen hätte. Somit sei der Bescheid nicht nur materiell sondern auch infolge Verletzung der Verfahrensvorschriften rechtswidrig. Zur ausführlichen Begründung der vorliegenden Berufung hätten sie eine Stellungnahme von Prof. Werner Sedlacek eingeholt, die allerdings auf Grund des vorliegenden kurzen Zeitraumes noch nicht eingetroffen sei. Diese werde nachgereicht.

Die Berufungswerberin beantragte, die Haftungs- und Abgabenbescheide so abzuändern, dass nicht nur die mit diesen Bescheiden festgesetzten Beträge an DB und DZ wieder auf Null gestellt werden würden, sondern darüber hinaus die für diesen Zeitraum in Verkenntung der Rechtslage vom Honorar für die handelsrechtliche Geschäftsführung im engeren Sinn bereits entrichteten Beträge in einer gesamten Höhe von EUR 11.846,40 wieder gut geschrieben werden würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 201 BAO in der bis 2002 geltenden Fassung lautet:

„Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist 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.“

§ 201 BAO in der ab dem Jahr 2003 geltenden Fassung lautet:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sind demnach Abgabenbescheide.

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.

Kommt es zu Nachforderungen, sind nicht die Nachforderungsbeträge vorzuschreiben, sondern die Abgaben als solche, also die Abgaben, die für einen gesetzlich vorgesehenen Zeitraum insgesamt zu erheben sind. Erweist sich die Selbstberechnung als unvollständig oder unrichtig, ist nicht nur der vom festgestellten Mangel erfasste Teil der Abgabe, sondern die Abgabe insgesamt festzusetzen (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, 2124; Ritz, BAO, 3. Auflage, § 201 Tz. 42; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 3. Auflage, § 201 E 19, E 21 f.).

Dem diesbezüglichen Vorbringen in der Berufung, die Bescheide würden nur die nachgeforderten Abgabebeträge und nicht auch die gesamten Jahresbemessungsgrundlagen einschließlich der darauf entfallenden Abgabebeträge enthalten, kommt daher Bedeutung zu, da die angefochtenen Bescheide lediglich die Nachforderungsbeträge enthalten. Auch dem als Begründung für die angefochtenen Bescheide herangezogenen Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung können nicht die gesamten, die einzelnen Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 umfassenden Bemessungsgrundlagen entnommen werden, sondern lediglich die Bemessungsgrundlage für die Geschäftsführerbezüge des jeweiligen Jahres. Dass die Geschäftsführerbezüge nicht die einzigen der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ unterliegenden von der Berufungswerberin ausgezahlten Bezüge waren, ergibt sich daraus, dass in der Berufung beantragt wurde, die Haftungs- und Abgabenbescheide so abzuändern, dass nicht nur die mit diesen Bescheiden festgesetzten Beträge an DB und DZ wieder auf Null gestellt werden würden, sondern darüber hinaus die für diesen Zeitraum in Verkenntung der Rechtslage vom Honorar für die handelsrechtliche Geschäftsführung im engeren Sinn bereits entrichteten Beträge in einer gesamten Höhe von EUR 11.846,40 wieder gut geschrieben werden würden.

Wenngleich die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen kann, ist ihre Änderungsbefugnis durch die Sache, also jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat, begrenzt. Daher darf eine Berufungsentscheidung etwa nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben oder eine andere Abgabe als durch den erstinstanzlichen Bescheid vorschreiben (vgl. Ritz, BAO, 3. Auflage, § 289 Tz. 38 f. m.w.N.).

Die Berufungsbehörde kann daher nicht anstelle des Finanzamtes die angefochtenen Bescheide dahingehend abändern, als der mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzte Bruchteil der betroffenen Abgaben auf den gesamten Jahresbetrag abgeändert wird. Noch weniger kann über den Antrag, die für die handelsrechtliche Geschäftsführung im engeren Sinn bereits entrichteten Beträge an DB und DZ wieder gut zu schreiben, abgesprochen werden, da hierüber noch kein anfechtbarer Bescheid ergangen ist.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag werden daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 26. Februar 2009