



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Kelemen & Partner Stb u WP GmbH, 7000 Eisenstadt, Kaiserallee 8a, vom 1. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch ADir. Eva Mössner, vom 30. August 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene „Haftungs- und Abgabenbescheid über den Zeitraum 2005“ vom 30.8.2007 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine Unternehmensberatung im Burgenland.

Im Zuge einer Lohnsteuer- Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerprüfung wurde festgestellt:

„Gem. § 41 Abs 2 FLAG 1967 und der Definition des Arbeitslohnes gem. § 41 Abs 3 FLAG gehören die Einkünfte von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft wesentlich, nämlich zu mehr als 25% beteiligt sind, deren Beschäftigung aber sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 EStG 1988 aufweist, zur Beitraggrundlage des Dienstgeberbeitrages.

Änderung ab 2004:

Die Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit erfolgt auf Grund des Vertrages aus dem Jahr 2004 über die X Consulting KG.

Herr A ist sowohl zu 100% Gesellschafter der Bw. und zu 99% Gesellschafter der X Consulting KEG.

Es wurde ein Entgelt für die Wahrnehmung der Geschäftsführeragenden vertraglich vereinbart.

Die Vereinbarung wurde zwar formell zwischen der KEG und der Bw. getroffen, die Geschäftsführeragenden werden aber nicht von der KEG, sondern funktionell von einer physischen Person (Herrn A) erbracht.

Somit sind die angeführten gesetzlichen Bestimmungen auch für 2004 und 2005 anzuwenden.

Am 30.5.2007 erließ das Finanzamt einen Bescheid für das Jahr 2005, in dem zu einen Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 und 2005 festgesetzt wurden und zum anderen entgegen der Bestimmung des § 198 Abs 2 BAO lediglich die Nachforderung ausgewiesen war. Gegen diesen Bescheid wurde am 3.7.2007 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Daraufhin wurde der Bescheid vom Finanzamt gem. § 289 Abs 2 BAO aufgehoben.

Am 30.8.2007 erließ das Finanzamt einen Bescheid für den Zeitraum 2005, in dem der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt wurden:

Bemessungsgrundlage:	302.258,19
Dienstgeberbeitrag	13.601,62
für den obigen Zeitraum bereits gebucht	3.338,61
somit verbleibt zur Nachzahlung	10.263,01

Bemessungsgrundlage:	302.258,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.329,94
für den obigen Zeitraum bereits verbucht	326,44
somit bleibt zur Nachzahlung	1.003,50

Begründung:

„Die Begründung für den Haftungs- und Abgabenbescheid entnehmen Sie dem beiliegenden Bericht (Vordruck L 18) vom“.

Wie aus den Lohnsteuerakten ersichtlich ist, wurden im Bescheid für den Zeitraum 2005 Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 und 2005 in einer Summe festgesetzt.

Mit Schreiben vom 1.10.2007 erhob die steuerliche Vertretung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 30.8.2007 über den Zeitraum 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag das Rechtsmittel der Berufung und führte darin aus:

„Der angefochtene Bescheid entspricht inhaltlich dem Haftungs- und Abgabenbescheid vom 30.5.2007, gegen den am 2.7.2007 eine Berufung eingebracht wurde.

Alle dort in materieller Hinsicht angeführten Argumente gelten grundsätzlich auch gegen den nun angeführten Bescheid.

Allerdings richtet sich die vorliegende Berufung auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2005. Um eine solche handelt es sich nämlich beim Bescheid vom 30.8.2007, obwohl dieser Sachverhalt nicht explizit auf dem Bescheid vermerkt ist.

Das Verfahren betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurde nämlich nach der am 2.7.2007 gegen den Bescheid vom 30.5.2007 eingebrachten Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29.8.2007 durch Stattgabe der Berufung abgeschlossen.. Aufgrund der erwähnten Berufungsvorentscheidung wurden die Bescheide vom 30.5.2007 aufgehoben, wobei keine andere Begründung als die Stattgabe der Berufung angeführt ist.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gem. § 303 Abs 4 BAO nur möglich, wenn „Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des „Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“.

Auch der VwGH betont in seinen Erkenntnissen immer wieder die Bedeutung der Wiederaufnahmegründe: Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenden Sachentscheidung hätte gelangen können (VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0262).

Da eine Wiederaufnahme des Verfahrens mangels Nichtvorlage eines Wiederaufnahmegrundes nicht zulässig ist, wird ersucht, die Bescheide vom 30.8.2007 wieder aus dem Rechtsbestand zu entfernen“.

Am 6.11.2007 erließ das Finanzamt gegen die Berufung hinsichtlich des „Abgaben- und Haftungsbescheides 2005“ eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

„Die Stattgabe der Berufung und Aufhebung der Bescheide erfolgt, da die Bescheide nicht rechtskonform waren. Die im Rahmen einer Prüfung bescheidmäßige Festsetzung einer

Selbstbemessungsabgabe hat den Gesamtbetrag der auf den Bemessungszeitraum entfallenden Beträge zu umfassen und nicht nur die im Zuge der Prüfung festgestellten Abfuhrdifferenzen.

Zur Berufung selbst wird folgendes festgestellt:

Die gesellschaftsrechtliche Funktion als Geschäftsführer (Aufgaben etc.) ist in den §§ 15 ff GmbHG geregelt.

Zu Geschäftsführern können demnach nur physische Personen bestellt werden. Über die schuldrechtliche Vertragsgestaltung zwischen der Person des Geschäftsführers und der Gesellschaft gibt das GmbHG keine Auskunft. In schuldrechtlicher Hinsicht ist eine Geschäftsführertätigkeit sogar ohne Entgeltanspruch möglich.

Dies ergibt sich aus § 1152 ABGB („Ist im Vertrag kein Entgelt bestimmt und auch nicht Unentgeltlichkeit vereinbart, so gilt ein angemessenes Entgelt als bedungen“). Auch das UGB ermöglicht gem. § 354 Abs 1 die Vereinbarung von Unentgeltlichkeit („Ist in einem Geschäft kein Entgelt bestimmt und auch nicht Unentgeltlichkeit vereinbart, so gilt ein angemessenes Entgelt als bedungen“).

Im konkreten Fall wurde für die Wahrnehmung der Geschäftsführeragenden sehr wohl Entgelt vereinbart.

Wenngleich diese Vereinbarung formell zwischen der GmbH und der KEG getroffen wurde (vertreten von derselben Person sowohl als Geschäftsführer- zugleich Alleingesellschafter- als auch für die KEG als 99% Eigentümer), so steht gem. § 15 GmbHG fest, dass die Geschäftsführerleistungen nicht von der KEG, sondern funktionell von einer physischen Person, nämlich dem besagten Geschäftsführer erbracht wurden.

Das Finanzamt vertritt daher die Rechtsansicht, dass als Basis für die DB/DZ-Pflicht das von der GmbH an die KEG geleistete Geschäftsführerentgelt heran zuziehen ist“.

Am 8.12.2007 stellte die steuerliche Vertretung einen Vorlageantrag betreffend der Berufung vom 1.10.2007 gegen den „Haftungs- und Abgabenbescheid 2005“ vom 30.8.2007 und wandte ein, dass entgegen der Begründung in der Berufungsvorentscheidung die Berufung nicht gegen die Stattgabe der Berufung (Berufungsvorentscheidung vom 29.8.2007) erfolgt sei, sondern gegen den neuen Bescheid vom 30.8.2007. Somit gäbe es kein offenes Berufungsverfahren, in dem ein Verfahrensmangel saniert werden könnte.

Die Außerkraftsetzung des Bescheides vom 30.5.2007 hätte unter Anwendung des § 299 BAO erfolgen müssen und nicht durch Stattgabe der Berufung, nach der es keinen Wiederaufnahmegrund für einen Bescheid vom 30.8.2007 gäbe.

In der ursprünglichen Berufung gehe es nicht um die Frage der Entgeltlichkeit von Geschäftsführerleistungen, sondern um die im Wirtschaftsleben durchaus verbreitete Vorgangsweise, zur Erbringung von Managementleistungen Gesellschaften zu beauftragen. Da ein Gesellschafterdurchgriff im FLAG nicht vorgesehen ist, wäre der schon formal nicht zulässige Bescheid vom 30.8.2007 auch wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Am 4.1.2008 legte das Finanzamt die Berufung vom 1.10.2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor...

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie oben ausgeführt, werden in dem als

"Haftungs- und Abgabenbescheid(e) über den Prüfungszeitraum 2005"

bezeichnetem Bescheid offenkundig Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 und 2005 gemeinsam vorgeschrieben.

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.

§ 201 BAO lautet in der für das gegenständliche Berufungsverfahren anzuwendenden Fassung:

"§ 201. (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 selbstberechneter 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,
4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist, oder
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(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."

Wie sich der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.5.2007, die offenbar dem angefochtenen Bescheid als Begründung zugrunde liegt, entnehmen lässt, betrifft die im angefochtenen Bescheid erfolgte Festsetzung des DB die Jahre 2004 und 2005, desgleichen der festgesetzte DZ.

Insoweit entspricht der nunmehr angefochtene Bescheid vom 30.8.2007 jenem mittlerweile aufgehobenen vom 30.5.2007.

Bereits in der Berufung gegen den Bescheid vom 30.5.2007 hat die steuerliche Vertretung zu Recht darauf hingewiesen, dass die Geschäftsführerbezüge der Jahre 2004 und 2005 gemeinsam im Haftungs- und Abgabenbescheid 2005 als Basis für die Vorschreibung von DB und DZ herangezogen werden, was einen formellen Mangel darstelle.

Mit diesem Mangel ist auch der nunmehr angefochtene Bescheid vom 30.8.2007 behaftet.

Wenngleich die Begründung eines Bescheides zur Auslegung seines Spruches herangezogen werden kann, vermag die Begründung einen rechtsrichtigen Bescheidspruch nicht zu ersetzen.

Der angefochtene Bescheid setzt Abgaben zweier Kalenderjahre in einem Bescheid zusammengefasst fest.

Nach dem hier anzuwendenden eindeutigen Gesetzeswortlaut darf die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart nur für ein Kalenderjahr erfolgen (vgl. *Ritz*, BAO, 3. Auflage, § 201 Tz. 43; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, 3. Auflage, § 201 Anm. 24).

Die vorgenommene Zusammenfassung der Abgabenansprüche von zwei Kalenderjahren in einer Summe in einem Bescheid ist daher rechtswidrig.

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 eines Abgabenbescheides, der über Abgabenansprüche betreffend zwei Kalenderjahre zusammengefasst abspricht, durch zwei Abgabenbescheide jeweils für eines dieser Kalenderjahre ersetzen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufzuheben (vgl. UFS [Wien], Senat 16 [Referent], 21.7.2006, RV/1453-W/05).

Für das weitere Verfahren wird bemerkt, dass gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO Bescheide, die von Amts wegen erlassen werden, zu begründen sind. Eine Bescheidbegründung muss nach ständiger Rechtsprechung erkennen lassen, von welchem Sachverhalt die Behörde ausgeht und welche rechtlichen Schlüsse hieraus gezogen werden. Es werden daher insbesondere die relevanten Vertragsbeziehungen zwischen der berufungswerbenden GmbH und der geschäftsführenden KEG einerseits und zwischen der KEG und dem Geschäftsführer andererseits darzustellen und anzugeben sein, von welchen Entgelten (zwischen GmbH und KEG oder zwischen KEG und Geschäftsführer) als Bemessungsgrundlage für DB und DZ ausgegangen wird. In rechtlicher Hinsicht wird eine Auseinandersetzung mit der Argumentation der Bw. in den Berufungen vom 3.7.2007 und vom 1.10.2007 sowie im Vorlageantrag vom 8.12.2007 angebracht sein.

Wien, am 28. Februar 2008