



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB, vom 17. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 28. August 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum Jänner 2003 bis Dezember 2005 entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als mit den angefochtenen Bescheiden über die Monate Jänner bis April 2003, Juni bis Oktober 2003, Jänner bis April 2004, Juli 2004, September 2004, November 2004, Februar und März 2005, Juni 2005 und September bis November 2005 abgesprochen wurde.

Insoweit werden die angefochtenen Bescheide aufgehoben.

Im Übrigen werden die angefochtenen Bescheide abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

| Monat | Summe der Arbeitslöhne gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 | Abgabe (insgesamt) | | Abgabe lt. Selbst-berechnung | Abgaben-nach-forderung |
|---------|---|--------------------|----------|------------------------------|------------------------|
| 05/2003 | 8.027,11 € | DB 4,50 % | 361,22 € | 181,22 € | 180,00 € |
| | | DZ 0,44 % | 35,32 € | 17,27 € | 18,05 € |
| 11/2003 | 16.755,37 € | DB 4,50 % | 753,99 € | 573,99 € | 180,00 € |
| | | DZ 0,44 % | 73,72 € | 55,22 € | 18,50 € |
| 12/2003 | 14.568,68 € | DB 4,50 % | 655,59 € | 295,59 € | 360,00 € |

| | | DZ 0,44 % | 64,10 € | 28,45 € | 35,65 € |
|---------|-------------|------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| 05/2004 | 12.602,44 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 567,11 € 52,93 € | 387,11 € 36,13 € | 180,00 € 16,80 € |
| 06/2004 | 14.602,44 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 657,11 € 61,33 € | 387,11 € 36,13 € | 270,00 € 25,20 € |
| 08/2004 | 12.602,44 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 567,11 € 52,93 € | 387,11 € 36,13 € | 180,00 € 16,80 € |
| 10/2004 | 12.602,44 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 567,11 € 52,93 € | 387,11 € 36,13 € | 180,00 € 16,80 € |
| 12/2004 | 13.544,44 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 609,50 € 56,89 € | 429,50 € 40,09 € | 180,00 € 16,80 € |
| 01/2005 | 9.795,25 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 440,79 € 41,14 € | 438,42 € 40,92 € | 2,37 € 0,22 € |
| 04/2005 | 10.300,46 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 463,52 € 43,26 € | 396,82 € 37,04 € | 66,70 € 6,22 € |
| 05/2005 | 14.696,44 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 661,34 € 61,73 € | 391,34 € 36,53 € | 270,00 € 25,20 € |
| 07/2005 | 20.775,33 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 934,89 € 87,26 € | 844,89 € 78,86 € | 90,00 € 8,40 € |
| 08/2005 | 10.561,11 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 475,25 € 44,36 € | 385,25 € 35,96 € | 90,00 € 8,40 € |
| 12/2005 | 14.443,33 € | DB 4,50 % DZ 0,42 % | 649,95 € 60,66 € | 469,95 € 43,86 € | 180,00 € 16,80 € |

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der der geschäftsführende Gesellschafter, Herr RW, im Streitzeitraum zu 80 % beteiligt war.

Im Zuge einer bei der Bw durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass die an den Geschäftsführer ausbezahlten Honorare für die Geschäftsführertätigkeit in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. In weiterer Folge ergingen entsprechende Abgabenbescheide für den Zeitraum 01.01.2003 bis 31.12.2005.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw ua aus, dass für das Jahr 2003 ein Anspruch auf Geschäftsführerbezug iHv 22.873,73 € bestehe, wovon eine Vorauszahlung iHv 16.000 € geleistet worden sei. Im Jahr 2004 bestehe – da ein negatives Betriebsergebnis iHv - 14.062,87 € erwirtschaftet worden sei – ein Honoraranspruch iHv 0 €; tatsächlich sei im Jahr

2004 die Differenz zwischen dem Honoraranspruch aus dem Jahr 2003 (22.873,73 €) und der darauf im Jahr 2003 geleisteten Vorauszahlung (16.000 €) iHv 6.873,73 € sowie eine "Vorauszahlung laut Vertrag für 2004" iHv 15.126,27 €, somit insgesamt 22.000 € als Geschäftsführerbezug ausbezahlt worden. Im Jahr 2005 sei eine Vorauszahlung auf den Geschäftsführerbezug iHv 14.000 € zur Auszahlung an den Geschäftsführer gelangt. Nach Erstellung des Jahresabschlusses für 2005 sei der Vorauszahlungsbetrag aus 2004 iHv 15.126,27 € überrechnet worden. Laut Bw seien daher Geschäftsführerbezüge iHv 22.873,73 € (2003), 0 € (2004) und 29.126,27 € (2005) laut Werkvertrag zuzurechnen.

Die Bw wies daraufhin, dass wohl in allen drei Jahren Zahlungen geflossen seien, die Zuordnung dieser Akontozahlungen aber jedenfalls erst dann erfolgen könne, wenn das Betriebsergebnis des jeweiligen Vorjahres vorliege. Der Werkvertrag definiere ausdrücklich, dass Zahlungen während des laufenden Geschäftsjahres Vorauszahlungen und kein endgültiges Honorar darstellten.

Hinsichtlich der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Bw führte die Bw aus, dass die Geschäftsführung einer GmbH durch einen wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer eindeutig mit der Tätigkeit des Unternehmers in einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft zu vergleichen sei. Der Geschäftsführer agiere wie ein selbständiger Unternehmer absolut weisungsfrei, er könne jederzeit durch einen geeigneten Vertreter vertreten werden, er habe keinen Urlaubsanspruch und er trage Unternehmerrisiko, welches sogar die persönliche Haftung für Kreditfinanzierungen für die Gesellschaft umfasse. Darüberhinaus fehle das für ein arbeitnehmerähnliches Dienstverhältnis typische Kriterium der laufenden und regelmäßigen Entlohnung.

Zur Beurteilung, ob ein Unternehmerrisikos vorliege, führte die Bw aus, dass wohl die Vereinbarungen im Werkvertrag, der genau nach seinen Bestimmungen gelebt werde, und der Umstand heranziehen seien, dass der Geschäftsführer sogar persönliche Haftungen zur Finanzierung der Gesellschaft übernommen habe.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Gegen die vom Unabhängigen Finanzsenat erlassene Berufungsentscheidung (RV/2928-W/07) vom 25. Juni 2009, mit welcher die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde, erhab die Bw am 6. August 2009 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (ZI. 2009/13/0158).

In der angefochtenen, die Festsetzungsbescheide des Finanzamtes übernehmenden Berufungsentscheidung wurden als Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in

den Streitjahren 2003 bis 2005 lediglich die Bezüge des Geschäftsführers der Bw herangezogen, während die Summe der Arbeitslöhne, die an die übrigen Dienstnehmer gewährt wurde, dabei unberücksichtigt geblieben ist. Da somit die Bemessungsgrundlagen in den Streitjahren für DB und DZ zu niedrig berechnet und die beiden Abgaben (DB und DZ) zu niedrig festgesetzt wurden, was die angefochtene Berufungsentscheidung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastete, verfügte die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 300 Abs 1 BAO mit Bescheid vom 16. Oktober 2009 die Aufhebung der angefochtenen Berufungsentscheidung. Damit ist die Berufung wiederum unerledigt, weshalb erneut eine Berufungsentscheidung über die Berufung vom 17. September 2007 zu erlassen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Laut Firmenbuch ist Herr RW zu 80 % an der Bw beteiligt und seit 4. April 2002 handelsrechtlicher Geschäftsführer.
- Laut Konto "7900 Geschäftsführerbezug" und einem Schreiben der Buchhaltungsgesellschaft GL vom 20. Juli 2006 bezog Herr RW in den Streitjahren 2003 bis 2005 von der Bw folgende Beträge:

| | 2003 | 2004 | 2005 |
|-----------|----------|----------|----------|
| Jänner | - | - | - |
| Februar | - | - | - |
| März | - | - | - |
| April | - | - | - |
| Mai | 4.000 € | 4.000 € | 6.000 € |
| Juni | - | 6.000 € | - |
| Juli | - | - | 2.000 € |
| August | - | 4.000 € | 2.000 € |
| September | - | - | - |
| Oktober | - | 4.000 € | - |
| November | 4.000 € | 4.000 € | - |
| Dezember | 8.000 € | - | 4.000 € |
| Summe | 16.000 € | 22.000 € | 14.000 € |

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuch, dem Lohnsteuerprüfungsbericht (Auftragsbuchnummer 400 008/06), dem Konto "7900 Geschäftsführerbezug" und einem Schreiben der Buchhaltungsgesellschaft GL vom 20. Juli 2006.

Der Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI Nr 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG idF BGBI Nr 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit 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 Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet ab 1999 § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 01.03.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind.

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): Fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.09.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.07.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.02.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.04.2000,

99/14/0339, VwGH vom 27.01.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.04.2000, 99/14/0339).

Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

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

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.04.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übt Herr RW die Geschäftsführung seit dem 4. April 2002 aus. Dass er die ihm daraus erwachsenen Aufgaben auch erfüllt, wird von ihm sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag bestätigt. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für den Geschäftsführer durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung

der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH vom 23.11.2004, 2004/15/0068).

Vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes im verstärkten Senat vom 10.11.2004, 2003/13/0018 erübrigt sich grundsätzlich ein weiteres Eingehen auf das Vorbringen in der Berufung und eine Überprüfung, ob weitere Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, da diesem Vorbringen und allfälligen weiteren Sachverhaltselementen auf Grund des Vorliegens der Eingliederung keine entscheidungswesentliche Bedeutung mehr zukommt.

Wenn die Bw die Auffassung vertritt, dass alle zivilrechtlichen, abgabenrechtlichen, sozialversicherungsrechtlichen, pensionsversicherungsrechtlichen und arbeitsrechtlichen Bestimmungen den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer als wirtschaftlich selbständig qualifizierten und ausdrücklich betonten, dass es sich bei dieser Tätigkeit nicht um eine arbeitnehmerähnliche handle, dieser wie ein selbständiger Unternehmer absolut weisungsfrei agiere, jederzeit durch einen geeigneten Vertreter vertreten werden könne und keinen Urlaubsanspruch habe, wird noch einmal auf die bereits oben zitierten Aussagen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00 verwiesen, wonach verschiedenen Merkmalen eines Dienstverhältnisses, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Fall der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsgebundenheit Aussagekraft für die Lösung der Frage abgesprochen wird, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen: Dem Unterworfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und „Arbeitsverhalten“, dem Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, dem Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, den Ansprüchen auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, dem Anspruch auf Urlaub, den Ansprüchen auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, dem Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, der Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch der Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.

Wenn die Bw vorbringt, die Auszahlung der Akontierung der Honoraransprüche des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgte nicht im Sinne einer laufenden Entlohnung und die Beträge seien in unterschiedlicher Höhe und in unterschiedlichen Zeiträumen unter Berücksichtigung der Liquiditätsmöglichkeit des Unternehmens ausbezahlt worden, wird darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinen Judikaten das Vorliegen einer laufenden Entlohnung auch dann bejaht hat, wenn der Jahresbezug nicht in gleich bleibenden

Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Durch die zumindest jährlich erfolgende Gewährung eines Geschäftsführerbezuges wurde das Element laufender Entlohnung auch dann in ausreichender Weise als verwirklicht angesehen, wenn der Geschäftsführer die vereinbarte Jahresvergütung dem Verrechnungskonto unter Berücksichtigung der Liquiditätslage der Gesellschaft zu entnehmen pflegt.

Wenn die Bw vorbringt, dass in allen drei Streitjahren wohl Zahlungen aber keine Honorare dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zugeflossenen seien und die Zuordnung derselben aber jedenfalls erst dann erfolgen könne, wenn das Betriebsergebnis des jeweiligen Vorjahres vorliege, wird entgegnet, dass es nicht auf die Bezeichnung der zugeflossenen Beträge – als Vorauszahlungen oder Honorare – ankommt, sondern allein auf die tatsächlich gewährte Vergütung, somit auf die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung ohne Bedachtnahme auf entgegenstehende vertragliche Vereinbarungen. Die zivilrechtliche Form, in welche die Leistungsbeziehung zwischen dem wesentlich Beteiligten und der Gesellschaft gekleidet ist, ist für die Beurteilung der steuerlichen Qualifikation der Einkünfte aus den gewährten Vergütungen ohne Aussagekraft.

Zu dem Vorbringen der Bw, wonach die Behörde es unterlassen habe, den Werkvertrag zwischen der Bw und ihrem Geschäftsführer beizuschaffen wird ausgeführt, dass mit Schreiben vom 17.07.2006 der in Rede stehende Werkvertrag von der Buchhaltungsgesellschaft GL an das Finanzamt Gänserndorf übermittelt worden ist. Außerdem wurde der Inhalt des Werkvertrages sowohl in der Berufung vom 17.09.2007 als auch im Vorlageantrag vom 18.12.2006 zum Teil sowie in der Berufung vom 26.09.2006 fast vollständig von der Bw selbst wiedergegeben. Zudem ist festzuhalten, dass der Inhalt des Werkvertrages in keinem Zeitpunkt des Verfahrens angezweifelt worden ist und somit nicht in Streit steht.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Geschäftsführers auf Grund der zweifelsfreien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Geschäftsführerbezüge der Streitjahre (2003 bis 2005) iHv 16.000 € (2003), 22.000 € (2004) und 14.000 € (2005) sind im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs 1 BAO in der derzeit geltenden Fassung nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 der genannten Bestimmung 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.

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs 4 leg cit die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" des § 303 Abs 4 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen – etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl Ritz, BAO³, § 201, Tz 37).

Im Bericht über die Lohnsteuerprüfung, auf welchen sich die bekämpften Bescheide in ihrer Begründung beziehen, hat das Finanzamt jene Tatsachen dargestellt, die erst im Zuge der Lohnsteuerprüfung hervorgekommen sind, und zu Abweichungen von der Selbstberechnung der Bw führten. Da die angeführte neu hervorgekommene Tatsache, dass die Geschäftsführerbezüge nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogenen wurden, zur Ermittlung von gegenüber der durch die Bw durchgeführten Selbstberechnung abweichenden Bemessungsgrundlagen führten, weshalb deren Entscheidungsrelevanz nicht geleugnet werden kann, war die erstmalige Festsetzung der Abgaben begründet. Sie steht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich § 20 BAO zufolge in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (vgl Ritz, BAO³, § 20, Tz 7).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang wird daher primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Lediglich geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden in der Regel zu unterlassen sein (vgl Ritz, BAO³, § 201, Tz 30).

Da sich einerseits die aus den Festsetzungsbescheiden ergebenden Nachforderungen weder absolut noch in Relation zu den bisherigen Selbstberechnungen als geringfügig darstellen, erweisen sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzungen getroffenen Maßnahmen, die einer Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben dienen, als dem Sinn der anzuwendenden Norm des § 201 BAO entsprechend und damit weder unzweckmäßig noch unbillig.

Die Abgabenfestsetzungen für 2003 bis 2005 erfolgten daher - bis auf die im Folgenden dargestellte Ausnahmen - im Wesentlichen zu Recht.

Die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag setzt voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Die Abgaben sind monatlich zu berechnen und abzuführen. In den Monaten Jänner bis April 2003, Juni bis Oktober 2003, Jänner bis April 2004, Juli 2004, September 2004, November 2004, Februar und März 2005, Juni 2005 und September bis November 2005 wurden überhaupt keine Geschäftsführerbezüge ausbezahlt bzw ergaben sich auch keine Änderungen im Hinblick auf die Bezüge der Dienstnehmer HM und KM. Es ergab sich daher keine Abweichung zu der von der Bw vorgenommenen Selbstberechnung der Abgaben, weshalb die zusammengefasste Festsetzung für 2003 bis 2005 diese Monate zu Unrecht mitumfasste. Insoweit waren daher die Abgabenbescheide aufzuheben.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen stellt sich wie folgt dar:

| 2003 | Mai | November | Dezember | | |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| bisherige Bemessungsgrundlage | 4.027,11 € | 12.755,37 € | 6.568,68 € | | |
| + Geschäftsführerbezüge | 4.000,00 € | 4.000,00 € | 8.000,00 € | | |
| Bemessungsgrundlage lt BE | 8.027,11 € | 16.755,37 € | 14.568,68 € | | |
| 2004 | Mai | Juni | August | Oktober | Dezember |
| bisherige Bemessungsgrundlage | 8.602,44 € | 8.602,44 € | 8.602,44 € | 8.602,44 € | 9.544,44 € |
| + Geschäftsführerbezüge | 4.000,00 € | 6.000,00 € | 4.000,00 € | 4.000,00 € | 4.000,00 € |
| Bemessungsgrundlage lt BE | 12.602,44 € | 14.602,44 € | 12.602,44 € | 12.602,44 € | 13.544,44 € |

| 2005 | Jänner | April | Mai | Juli | August |
|-------------------------------|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| bisherige Bemessungsgrundlage | 9.742,67 € | 8.818,22 € | 8.696,44 € | 18.775,33 € | 8.561,11 € |
| + Erhöhung (KM) | 52,58 € | - | - | - | - |
| + Erhöhung (HM) | - | 1.482,24 € | - | - | - |
| + Geschäftsführerbezüge | - | - | 6.000,00 € | 2.000,00 € | 2.000,00 € |
| Bemessungsgrundlage lt BE | 9.795,25 € | 10.300,46 € | 14.696,44 € | 20.775,33 € | 10.561,11 € |

| | |
|-------------------------------|-------------|
| 2005 | Dezember |
| bisherige Bemessungsgrundlage | 10.443,33 € |
| + Geschäftsführerbezüge | 4.000,00 € |
| Bemessungsgrundlage lt BE | 14.443,33 € |

Zu der Behauptung der Bw, dass die Behörde Ermittlungen dahingehend unterlassen habe, ob und welche Zahlungen an DB und DZ von der Bw im Zeitraum 2003 bis 2005 geleistet worden seien und dass die Bw tatsächlich für das Jahr 2005 DB iHv 69,07 € sowie DZ iHv 6,45 € bezahlt habe, welche jeweils die Bezüge des Dienstnehmers HM betrafen, wird zunächst angemerkt, dass Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO die gesamte Abgabe festzusetzen haben und nicht bloß die Nachforderung zu enthalten haben, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist. Dass die Bw die im Lohnsteuerbericht als Nachforderungen gesehenen Beträge an Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag tatsächlich geschuldet hatte, hat sie in ihrer Berufung nicht in Abrede gestellt. Auch wenn diese Beträge von ihr ohnehin schon entrichtet worden sein sollten, steht dies einer Aufnahme auch dieser Teilbeträge in den Festsetzungsbescheid nach § 201 BAO deshalb nicht entgegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. November 2009