



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HRätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, KomzLR KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufung der Bw., X, vertreten durch Writzmann & Partner Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 2500 Baden, Wassergasse 22-26/1 Top 4, vom 27. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 5. September 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2003 und 2004 nach der am 21. Jänner 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Gefolge einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung ergingen Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO betreffend DB und DZ für 2003 und 2004, deren Bemessungsgrundlagen unter Einbeziehung der Bezüge des zu 100% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers ermittelt wurden.

Die dagegen fristgerecht eingebrachte Berufung wurde damit begründet, dass die Besteuerung der aus einem mit der Bw. abgeschlossenen Werkvertrag resultierenden Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers unter Berücksichtigung des Erkenntnisses des

Verwaltungsgerichtshofs vom 10.11.2004, 2003/13/0018, erfolgt sei. In dem genannten Erkenntnis, das der Fachwelt erst im Jahr 2005 zugänglich geworden sei, sei der Verwaltungsgerichtshof von seiner bisherigen Rechtsprechung erheblich abgewichen. Vor diesem Erkenntnis habe eine relativ divergierende Judikatur bestanden. Durch eine entsprechende Betonung der unternehmerischen Erfüllung der Werkvertragstätigkeit als Geschäftsführer habe nach Meinung der Bw. erfolgreich eine DB- und DZ-Pflicht vermieden werden können. Die betreffend 2000 und 2001 eingebrachte Verwaltungsgerichtshofbeschwerde sei für die Bw. positiv entschieden worden.

In Entsprechung der neuen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs seien ab Jänner 2005 die Geschäftsführerbzüge in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einbezogen worden.

Für den bereits vergangenen Zeitraum 2003/2004 ergebe sich aber keine Möglichkeit einer Festsetzung von DB und DZ, weil eine Festsetzung aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen und unrichtig abgerechneter Beträge nicht vorgenommen werden könne. Dem Finanzamt sei nämlich bekannt gewesen, dass für den Zeitraum davor die Bw. im Hinblick auf das offene Berufungsverfahren und das Obsiegen beim Verwaltungsgerichtshof mit Recht davon ausgehen habe können, dass der Werkvertrag des Gesellschafter-Geschäftsführers ausschließlich gewinnabhängig definiert worden sei, und die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers zum damaligen Zeitpunkt nicht DB- und DZ-pflichtig gewesen seien. Unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben könne es daher nicht dazu kommen, dass nunmehr erstmals für die Jahre 2003 und 2004 eine Festsetzung von DB und DZ vorgenommen werde, obwohl die Behörde auch schon vorher gewusst habe, dass bis zum Ergehen des erwähnten Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses vom 10.11.2004 die Geschäftsführerhonorare nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einbezogen worden seien.

Da in dieser alten Causa ein weiteres Verfahren vor dem VwGH offen sei, habe die Bw. zu Recht davon ausgehen können, dass für die aus dem Werkvertrag bezogenen Beträge kein DB und DZ abzuführen seien.

Im Rahmen der GPLA-Prüfung seien keine weitere Feststellungen getroffen worden. Im Hinblick auf die Regelungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens, die zwar im gegebenen Fall wegen der erstmaligen Abgabenfestsetzung nicht unmittelbar anwendbar seien, widerspreche aus dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben im Hinblick auf die bisher vor dem VwGH erfolgreich vertretene Ansicht und das Abweichen des VwGH von seiner Rechtsprechung eine erstmalige Festsetzung von DB und DZ den Grundsätzen der BAO, weshalb die angefochtenen Bescheide aufzuheben seien.

Ritz vertrete im BAO-Kommentar, Tz. 30 zu § 201 BAO die Ansicht, dass die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Diesbezüglich weise er auch auf Maßnahmen gemäß § 303 Abs. 4 BAO und § 299 Abs. 1 BAO hin, denen zufolge bei der Ermessensübung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu berücksichtigen sei. Daher sei ebenso wie bei der amtswegigen Wiederaufnahme davon auszugehen, dass nach Lage des Falles die Abgabeneinhebung unbillig wäre.

Der Grundsatz von Treu und Glauben sei – wie auch den Ausführungen von Ritz entnommen werden könne – ermessensrelevant. Aus diesem Grunde habe die Abgabenfestsetzung zu unterbleiben. Im Übrigen sei die Ermessensübung nicht begründet worden sondern lediglich eine EDV-unterstützte Pauschalbegründung abgegeben worden.

Es werde darauf hingewiesen, dass für einen Jahressteuerbescheid die Änderung der Judikatur keinen Wiederaufnahmsgrund gebildet hätte und daher die vorliegenden Prüfungsergebnisse auch keine Wiederaufnahme des Verfahrens zulassen würden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und dem Vorbringen des Bw. entgegen gehalten, dass die Abgabenbehörde nur dann gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße, wenn sie ein Verhalten setze, auf das der Abgabepflichtige vertraue, seine Dispositionen danach richte und als Folge daraus einen abgabenrechtlichen Nachteil erleide. Die Abgabenbehörde habe jedoch in keinem Stadium des Verfahrens ausdrücklich und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht habe, ihrer Meinung nach seien die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers von der Entrichtung des DB und DZ befreit. Die Bw. habe die Besteuerung der Geschäftsführerbezüge nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs gerichtet, der je nach Fallkonstellation zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangt sei. Es sei verfehlt, in diesem Zusammenhang von einem Fehlverhalten der Abgabenbehörde auszugehen.

Hinsichtlich des angeblichen Obsiegens der Bw. im verwaltungsgerichtlichen Verfahren werde darauf hingewiesen, dass der VwGH in dem die Jahre 2000 und 2001 betreffenden Verfahren die Entscheidung des UFS lediglich im Hinblick auf die Bewertung der Privatnutzung des Firmen-Pkws durch den Gesellschafter-Geschäftsführer wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben habe, aber die grundsätzlichen Pflicht zur Einbeziehung der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ nicht in Frage gestellt habe.

Der Grundsatz von Treu und Glauben binde die Abgabenbehörde an ihr Verhalten. Im gegenständlichen Fall habe die Abgabenbehörde jedoch kein Verhalten gesetzt, welches bei der Bw. Zweifel an der DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführerbezüge hätte aufkommen

lassen können. Die Bw. habe daher nicht darauf vertrauen können, dass die Beitragsfreiheit der Bezüge anerkannt werden würde, und damit auch nicht dementsprechend disponieren können.

Die Ermessensübung des Finanzamtes sei daher rechtens gewesen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag verweist die Bw. im Wesentlichen darauf, dass vor Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 10.11.2004 die Rechtsprechung uneinheitlich gewesen sei und die von der Bw. vertretene Rechtsansicht in vielen Fällen vor dem VfGH zum Obsiegen geführt habe. Die Bw. habe daher auf die Beibehaltung dieser Rechtsansicht durch die Höchstgerichte vertrauen können. Eine Änderung dieser Judikatur sei weder für die Bw. noch für die Abgabenbehörde vorhersehbar gewesen und dürfe daher nicht zu Lasten der Bw. gehen.

Des Weiteren verweist die Bw. auf § 117 BAO, der bis zu seiner Aufhebung durch den VfGH somit bis 14.1.2005 gegolten habe, und demzufolge eine Änderung der Rechtsauslegung durch den VfGH oder VwGH nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden dürfe.

Diese Bestimmung sei in den Jahren 2003 und 2004 in Kraft gestanden. Auch deren Aufhebung durch den VfGH habe die Bw. nicht ahnen könne. Sie habe daher darauf vertrauen können, dass ihr an der damaligen Judikatur des VwGH ausgerichtetes Verhalten durch diese Bestimmung der BAO geschützt sei.

§ 117 BAO sei zwar im Zeitraum der Prüfungshandlungen nicht mehr in Kraft gewesen, die Bw. habe jedoch in den Jahren 2003 und 2004 auf diese Bestimmung vertrauen können. Mit dem Erkenntnis des verstärkten Senats vom 10.11.2004, 2003/13/0018 sei der VwGH von seiner bisherigen Rechtsprechung abgewichen und habe neue Richtlinien betreffend die DB- und DZ-Pflicht von Bezügen wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer aufgestellt.

Unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 117 BAO sei sehr wohl der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen.

In der am 21. Jänner 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde erneut darauf verwiesen, dass nach Meinung des steuerlichen Vertreters der Bw. der die BAO überlagernde Grundsatz von Treu und Glaube einer Festsetzung nach § 201 BAO entgegenstehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr N.N. ist seit Bestehen der Bw. zu 100% an dieser beteiligt und vertritt diese seither als handelsrechtlicher Geschäftsführer selbständig. Mit 1.10.2000 wurde zwischen der Bw. als Auftraggeber und dem Gesellschafter-Geschäftsführer als Auftragnehmer nachfolgend auszugsweise wiedergegebener Werkvertrag abgeschlossen:

„...“

§ 3 Allgemeine Rechtstellung des Auftragnehmers

Der Geschäftsführer ist in seiner Tätigkeit eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit. Er ist dabei an keinerlei Weisungen hinsichtlich der zu ergreifenden Maßnahmen gebunden. Er ist an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden, jedoch berechtigt und verpflichtet, diese Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen.

§ 4 Aufgabenkreis und Verantwortlichkeit

Dem Auftragnehmer obliegt die Lenkung und Überwachung des Unternehmens. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise zu sorgen.

...

§ 6 Arbeitsleistung

Der Auftragnehmer hat sich mit aller Energie, jedoch in eigener Zeitdisposition, um die Interessen der Gesellschaft zu kümmern und die Gesellschaft verantwortlich zu führen. Bei der Erfüllung seiner Aufgaben kann sich der Auftragnehmer eines geeigneten Vertreters bedienen, allerdings dürfen dem Unternehmen daraus keine Kosten erwachsen.

Bei längerer Abwesenheit hat er für geeignete Vertretung durch einen befugten und geeigneten Dienstnehmer oder einen berufsmäßigen sachkundigen Parteienvertreter zu sorgen.

§ 7 Entgelt

Die Honorierung des Auftragnehmers wird mit einem Bruttopauschalhonorar pro Jahr von ca. ATS 900.000 S (=65.405,55 €) per anno zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart, sofern Umsatzsteuerpflicht besteht. Das Entgelt darf quartalsweise akontiert werden unter Beachtung ausreichender Liquidität des Unternehmens. Zusätzlich darf der Geschäftsführer das KFZ auch privat nutzen (Honorarwert 2.100 S mtl. 152,61 €).

Ertragsabhängig wird vereinbart, dass in Gewinnjahren und nur bei positivem cash-flow der mindestens die Höhe der Jahresgeschäftsführerhonorierung vor Berücksichtigung des Geschäftsführerhonorars beträgt, diese zur Gänze auszahlbar ist. Bei geringerem Jahresergebnis nimmt der Geschäftsführer eine Kürzung bis zu 60% des Honorars unter Bedachtnahme auf den Jahres-cash-flow zur Kenntnis und zwar so, dass bei geringerem cash-flow vor Geschäftsführerhonorar 50% des geringeren cash-flow zur Kürzung des Honorars dienen und zwar maximal auf 40% des Geschäftsführerhonorars. Fälligkeit des Honorars ist spätestens bei Einreichung des Jahresabschlusses an das Finanzamt gegeben.

§ 8 Spesen

Dem Geschäftsführer sind die für die Gesellschaft durchgeführten Geschäftsreisen entstehenden Auslagen zu den nach steuerlichen Vorschriften zulässigen Bedingungen und Sätzen zusätzlich zum vereinbarten Honorar zu ersetzen, allerdings erst ab einer Entfernung von 100 km von Oberwaltersdorf entfernt.

Darüber hinausgehende Spesen für die Geschäftsführung, z.B. Telefon und Büro in der eigenen Wohnung, Fachliteratur für den Eigenbedarf, Kosten der Berufsbildung etc. hat der Geschäftsführer selbst zu tragen.

Für betriebliche Fahrten steht dem Geschäftsführer ein Pkw zur Verfügung.

§ 9 Vertragsdauer

Der Werkvertrag wird für das erste und zweite Wirtschaftsjahr abgeschlossen. Der Auftragnehmer wird bis zum 31.10. eines jeden Wirtschaftsjahres bekannt geben, ob er weiter für das Folgejahr für einen neuen Werkvertrag zur Verfügung steht. Die Gesellschafter werden mit Mehrheitsbeschluss bis zum 30.11. entscheiden, ob sie einen neuen Vertrag gegebenenfalls schließen wollen (Umlaufbeschluss).“

Tatsächlich wurde der Vertrag bis dato stets verlängert. An Geschäftsführerbezügen wurden im Jahr 2003 35.000 € und im Jahr 2004 von 24.000 € ausbezahlt. In den vorhergehenden Jahren betrugen die Geschäftsführerbezüge im Jahr 2000 26.671 €, 2001 50.217 € und 2002 23.000 €. Mit Ende des Jahres 2002 schied das vom Geschäftsführer auch privat genutzte Fahrzeug aus dem Betriebsvermögen der Bw. aus und wurde dem Geschäftsführer überlassen. Seither wird keines der im Betriebsvermögen der Bw. befindlichen Fahrzeuge vom Gesellschafter-Geschäftsführer privat genutzt.

Den Bezügen des Gesellschafter-Geschäftsführers standen in den einzelnen Jahren folgende Gewinne der Bw. gegenüber:

Jahr	2000	2001	2002	2003	2004
GF-Bezug	26.671 € + Pkw- Privatnutzung	50.217 € + Pkw- Privatnutzung	23.000 € + Pkw- Privatnutzung	35.000 €	24.000 €
Gewinn (lt. GuV)	72.844 €	40.133 €	46.411 €	17.270 €	53.284 €

Wie der obigen Darstellung entnommen werden kann, ist die Höhe der an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge nicht abhängig vom Gewinn der Bw.

In seinen Einkommensteuererklärungen macht der Gesellschafter-Geschäftsführer neben den Sozialversicherungsbeiträgen lediglich die in § 17 EStG 1988 normierten Durchschnittssätze als Betriebsausgaben geltend.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Bereits mit Bescheid vom 30.7.2002 setzte das zuständige Finanzamt für die Jahre 2000 bis 2002 DB und DZ unter Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage fest. Die dagegen fristgerecht eingebrachte Berufung wurde vom UFS mit Bescheid vom 2.6.2003 als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22.12.2005, 2003/15/0063, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, wobei der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, zu dem Schluss kommt, dass die nach der zitierten Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt werde, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird; dies habe die belangte Behörde im Beschwerdefall infolge der unstrittig festgestellten Geschäftsführertätigkeit über mehrere Jahre und dem operativen Wirken zweifellos annehmen können. Die von der beschwerdeführenden Gesellschaft vorgetragenen Argumente, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos, gingen daher mangels diesbezüglicher Relevanz ins Leere.

Berechtigung maß der Verwaltungsgerichtshof der Beschwerde lediglich in der Frage der Erhöhung der Abgabenbemessungsgrundlagen wegen Einbeziehung eines sogenannten Sachbezugswertes für die private Kfz-Nutzung zu. Der daraus erzielte Vorteil sei im Schätzungswege (§ 184 BAO) zu ermitteln, wobei deren Begründung u.a. die der Schätzung zu Grunde liegenden Sachverhaltsannahmen und die Ableitung des Schätzungsergebnisses darzulegen und sich mit den Einwendungen auseinander zu setzen habe. Da der

angefochtene Bescheid diesen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht entspreche, wurde er aufgehoben.

Im Rahmen einer im Jahr 2007 durchgeführten Außenprüfung wurde festgestellt, dass von der Bw. für die an den Gesellschafter-Geschäftsführer in den Jahren 2003 und 2004 ausbezahlten Bezüge kein DB und DZ entrichtet worden war. Weder die Höhe der an den Geschäftsführer in den Jahren 2003 und 2004 ausbezahlten Bezüge, noch der Umstand, dass für diese kein DB und DZ abgeführt wurden, war der für die Veranlagung der Bw. zuständigen Stelle des Finanzamtes von der Bw. vorher bekannt gegeben worden.

Die sich aus den Prüfungsfeststellungen ergebenden Nachforderungen betrugen im Jahr 2003 bei einer insgesamt zu entrichtenden Abgabe in Höhe von 7.797,65 € an DB 1.575 €, und von 762,46 € an DZ 154 €, und im Jahr 2004 bei einer insgesamt zu entrichtenden Abgabe in Höhe von 9.031,64 € an DB 1080 €, sowie von 842,94 € an DZ 100,80 €.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug der Bw., dem zitierten Geschäftsführer-Werkvertrag, den von der Bw. vorgelegten Bilanzen, den Einkommensteuererklärungen des Gesellschafter-Geschäftsführers sowie den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw., den hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 ergangenen Bescheiden des Finanzamtes und des UFS sowie dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs, dem Bericht des Finanzamtes vom 5.9.2007 über das Ergebnis der den Zeitraum 2003 bis 2006 umfassenden Außenprüfung und folgender Beweiswürdigung:

Im Bericht über die Außenprüfung wird vom Finanzamt erstmals festgehalten, dass von der Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Jahren 2003 und 2004 kein DB und DZ abgeführt worden sei. In den vom Finanzamt vorgelegten Lohnsteuerakten findet sich kein Hinweis darauf, dass auf diesen Umstand schon anlässlich der Bekanntgabe der selbstberechneten Abgaben hingewiesen worden sei. Auch die Bw. behauptet nicht, dass sie das Finanzamt darüber informiert habe, in welcher Höhe Geschäftsführerbezüge ausbezahlt worden seien und dass diese anlässlich der Selbstberechnung von DB und DZ nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden seien.

Aus der Kenntnis des Umstandes, dass eine Einbeziehung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Vorjahren unterlassen wurde, kann nicht geschlossen werden, dass dieser Umstand dem Finanzamt daher auch für den gegenständlichen Zeitraum bekannt gewesen sein müsste. Tatsächlich weist nichts darauf hin, dass das Finanzamt darüber in irgendeiner Weise informiert worden wäre. Es ist daher davon auszugehen, dass erstmals anlässlich der Außenprüfung festgestellt wurde, in welcher Höhe Geschäftsführerbezüge in

den Jahren 2003 und 2004 ausbezahlt wurden und dass für diese kein DB und DZ entrichtet wurde.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 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 BGBl. 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.

Die gesetzlich Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Zif. 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Zif. 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres

geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos 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. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. etwa auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068 und 22.12.2004, 2002/15/0140).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung des zu 100% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird im vorliegenden Fall nicht in Abrede gestellt. Strittig ist ausschließlich, ob eine Festsetzung von DB und DZ gemäß § 201 BAO für die Jahre 2003 und 2004 zulässig ist.

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 Zif. 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 angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen, nämlich die Höhe der Geschäftsführerbezüge und der Umstand, dass diese bisher nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogenen wurden, zur Ermittlung von gegenüber der durch die Bw. durchgeführten Selbstberechnung abweichenden Bemessungsgrundlagen und Abgaben 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 berechnete 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 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 unzumutbar noch unbillig.

Hinsichtlich der von der Bw. ins Treffen geführten Unbilligkeit wegen Verstoßes gegen Treu und Glauben, ist zunächst auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung

hinzuweisen, in denen dezidiert dargelegt wird, dass vom zuständigen Finanzamt keinerlei Verhalten gesetzt wurde, auf Grund dessen die Bw. zur Ansicht hätte gelangen können, die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers seien nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen. Diesbezüglich darf auch nicht unerwähnt bleiben, dass die Bw. spätestens seit Erhalt der Festsetzungsbescheide vom 30.7.2002 für die Jahre 2000 und 2001 darüber informiert war, dass das Finanzamt von der Beitragspflicht der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers ausgeht.

Soweit die Bw. unter Heranziehung der vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig aufgehobenen Bestimmung des § 117 BAO die Verletzung von Treu und Glauben in einer Änderung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sieht, ist darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmung mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2.12.2004, G 95/04, aufgehoben wurde und der Verfassungsgerichtshof ausdrücklich ausgesprochen hat, dass die Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist, was auch im gegenständlichen Verfahren zu gelten hat (vgl. VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043). Darüber hinaus hätte aber auch die Beibehaltung der früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu keinem anderen Ergebnis geführt.

Den vorangehenden Entscheidungen legte der Verwaltungsgerichtshof nämlich die Rechtsanschauung zu Grunde, dass Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt werden, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- .) dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- .) dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und
- .) dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, Pkt. 3.3.).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis unter Hinweis auf eine Vielzahl von Erkenntnissen festhält, liegt Unternehmerwagnis nur dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender

Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Ein derartiges Unternehmerwagnis wäre aber im gegenständlichen Fall nicht zu erkennen gewesen, da sich die oben dargestellten einnahmeseitigen Schwankungen nicht als derart gravierend darstellen und im Übrigen auch keinen Zusammenhang mit dem Betriebserfolg der Bw. aufweisen. Ausgabenseitige Schwankungen wurden von der Bw. nicht behauptet und sind auch nicht erkennbar, da vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. stets die in § 17 EStG 1988 normierten Durchschnittssätze in Ansatz gebracht wurden.

Eine Einbeziehung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ hätte daher auch nicht unter Berufung auf ein Unternehmerwagnis des Gesellschafter-Geschäftsführers vermieden werden können.

Diese Sicht entspricht auch den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofs im zitierten Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in welchem unter Punkt 5.3. festgehalten wird:

„5. 3. Dass dem von der Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft auch in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zukommt, zeigt übrigens die vom Verwaltungsgerichtshof aus seiner reichhaltigen Rechtsprechung gewonnene Erfahrung, nach der ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis bislang so gut wie nie erwiesen werden konnte, zumal in den wenigen Beschwerdefällen, in denen der angefochtene Bescheid aufzuheben war, der Aufhebungsgrund regelmäßig in Unzulänglichkeiten der Bescheidsbegründung wurzelte.“

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass die Festsetzung von DB und DZ für die Jahre 2003 und 2004 gemäß § 201 Abs. 2 Zif. 3 BAO unter Heranziehung eines im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO tauglichen „Wiederaufnahmsgrundes“ erfolgte und die dafür ausschlaggebende Ermessensübung auch unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben den gesetzlichen Vorgaben entspricht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Jänner 2009