



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/1453-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Alexander Hofmann, Steuerberater, 3504 Krems-Stein, Steiner Landstrasse 117, vom 6. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Roman Fragner, vom 24. Mai 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag "für das Jahr 2004" entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene "Haftungs- und Abgabenbescheid über den Zeitraum 2004" vom 24.5.2005" wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt einen Elektrowarenhandel in Niederösterreich.

Anlässlich einer gem. § 147 Abs 1 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 durchgeführten Lohnsteuer und Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1/2001-12/2004 und einer Sozialversicherungsprüfung für den Zeitraum 11/2000-12/2004 stellte der Lohnsteuerprüfer folgenden Sachverhalt fest:

A sei bis Ende 1999 als Dienstnehmerin beschäftigt gewesen, ihre Beteiligung an der Bw. habe 20% betragen. Per 31.12.1999 sei laut Lohnverrechnung das Dienstverhältnis beendet worden, an A sei eine Abfertigungszahlung geleistet worden.

Im Anschluss daran habe die Geschäftsführerin- bei unveränderter Beteiligung bis Ende 2003- ein vom Jahresumsatz der Bw. abhängiges Geschäftsführerentgelt erhalten. Laut Geschäftsführervertrag betrage dieses 4% des Gesamtumsatzes, dieser Prozentsatz sei mit Vereinbarung vom Februar 2000 auf 2,75% und vom April 2000 auf 2% herabgesetzt worden, wobei sich die Geschäftsführerin die jederzeit selbständige Möglichkeit der Anhebung auf die ursprünglich vereinbarten 4% vorbehalten habe.

Laut Geschäftsführervertrag sei A im Rahmen eines "freien Dienstvertrages" für die Bw. tätig.

Die Sozialversicherungsbeiträge seien durch die Geschäftsführerin selbst zu tragen, Reisespesen seien von der Bw. nicht ersetzt worden.

A sei seit Anfang 2004 wesentlich beteiligt, da das anteilige Stammkapital an der Bw. von 20% auf 70% gestiegen sei.

Aufstellung der Geschäftsführerbezüge der A:

	€	ATS		€
Jän.01		26.488,00	Jän.02	1.698,40
Feb.01		19.512,00	Feb.02	1.131,99
Mär.01		20.764,00	Mär.02	1.429,12
Apr.01	1.396,05	19.210,07	Apr.02	1.247,00

Mai.01	1.559,56	21.460,01	Mai.02	1.415,00
Jun.01	1.789,06	24.618,00	Jun.02	1.193,20
Jul.01	2.015,36	27.731,96	Jul.02	1.720,31
Aug.01	1.369,88	18.849,96	Aug.02	1.601,87
Sep.01	1.704,25	23.450,99	Sep.02	1.601,31
Okt.01	1.951,48	26.852,95	Okt.02	1.779,75
Nov.01	1.840,22	25.321,98	Nov.02	1.608,68
Dez.01	<u>3.469,76</u>	<u>47.744,94</u>	Dez.02	<u>3.242,21</u>
Summe	17.095,62	302.004,86	Summe	19.668,84

	€		€
Jän.03	1.569,26	Jän.04	1.452,66
Feb.03	1.211,91	Feb.04	1.107,87
Mär.03	1.190,00	Mär.04	1.261,06
Apr.03	1.038,00	Apr.04	1.241,57
Mai.03	1.313,68	Mai.04	1.299,75
Jun.03	1.602,26	Jun.04	1.752,98
Jul.03	1.141,10	Jul.04	1.843,26
Aug.03	1.216,75	Aug.04	1.167,83
Sep.03	1.386,99	Sep.04	1.655,23
Okt.03	1.557,31	Okt.04	1.400,94
Nov.03	1.652,71	Nov.04	1.247,17
Dez.03	<u>2.831,43</u>	Dez.04	<u>4.197,92</u>
Summe	17.711,40		19.628,24

Laut Einkommensteuererklärung der A seien folgende Bezüge erklärt worden:

2001	21.947,55
2002	19.668,84
2003	17.711,40
2004	offen

Da die Geschäftsführerbezüge bislang noch nicht dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen worden wären, sei dies im Zuge der Lohnsteuerprüfung nachzuholen.

Die Berechnung der Nachforderung wurde im Bericht über die Prüfung wie folgt vorgenommen:

Zeitraum	DB	DZ
2001	769,30	87,19
2003	885,10	92,44
2003	797,01	77,93
2004	883,27	82,44
gesamt	3.334,68	340,00

Das Finanzamt Waldviertel folgte den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung und erließ einen mit 24.5.2005 datierten Bescheid mit folgendem Spruch:

„Haftungs- und Abgabenbescheid(e) über den Zeitraum 2004

Festsetzung des Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe:

Somit verbleiben zur Nachzahlung	3.334,66
----------------------------------	----------

Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag:

Somit verbleiben zur Nachzahlung	340,00
----------------------------------	--------

Die Lohnsteuer/der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen/der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag/der Ersatz bzw. die Rückzahlung von ausbezahlter Familienbeihilfe war(en) bereits fällig. Die für eine Nachzahlung zur Verfügung stehende(n) Frist(en) ist/sind der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.“

Die Begründung für den/die Haftungs- und Abgabenbescheid(e) seien dem beiliegenden Bericht vom 20.5.2005 zu entnehmen.

Am 6.6.2005 erhob die steuerliche Vertretung der Bw. gegen den genannten Bescheid eine Berufung folgenden Inhaltes:

„Gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid 2004 vom 24.5.2005, mit welchem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2001 (ab April 2001) bis 2004 für die Geschäftsführerbezüge der A vorgeschrieben wurde, innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gem. § 243 ff BAO.

Verfahren:

Gleichzeitig beantragen wir gem. § 282 (1) BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Sachverhalt:

In den gegenständlichen Jahren war die Geschäftsführerin A auf Grund eines schriftlichen Geschäftsführervertrages, welcher sie in ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin völlig weisungsfrei stellte (vgl. § 2 Pkt. 3 des Geschäftsführervertrages), für die Bw. im Rahmen eines freien Dienstvertrages im Sinne des § 1151 ABGB (vgl. § 1 Pkt. 2 des Geschäftsführervertrages) tätig.

Gleichzeitig war A im Prüfungszeitraum bis Ende 2003 mit 20% an der Bw. beteiligt, wobei in diesem Zeitraum keine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung z.B. Sperrminorität) vorlag, sodass A der Generalversammlung gegenüber weisungsunterworfen war. Ab dem Jahr 2004 ist A mit 70% an der Gesellschaft beteiligt und damit der Generalversammlung gegenüber weisungsfrei.

Begründung:

Gegen diesen Bescheid richtet sich nunmehr die Berufung. Das Finanzamt unterzog die Geschäftsführerbezüge ohne nähere Begründung – insbesondere wurde vom Finanzamt in der Bescheidsbegründung unterlassen, die Geschäftsführerbezüge einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen und daraus eine allfällige Abgabepflicht gem. § 41 FLAG in Verbindung mit § 122 (7) und (8) WKG abzuleiten – dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Es ist jedoch anzunehmen, dass das Finanzamt § 25 (1) Z 1 lit. b EStG in Verbindung mit § 41 FLAG verwirklicht sieht.

Dem ist entgegenzuhalten, dass § 25 (1) Z 1 lit. b EStG als unbedingtes Tatbestandsmerkmal die fehlende Weisungsunterworfenheit aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderrechte vorsieht. Zu diesem Ergebnis kam auch *Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Orac, Wien 1992, S 19 ff*:

Liegt Weisungsunterworfenheit nicht vor und beträgt die Beteiligung am Stammkapital nicht mehr als 25%, ist zu untersuchen, ob der Tatbestand nichtselbständiger Einkünfte des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG erfüllt ist. Tatbestandsmerkmal dieser Bestimmung ist einerseits, dass die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Diese Bestimmung geht auf die im wesentlichen wortgleiche Bestimmung des § 25 Abs 1 Z 1 Satz 2 EStG 1972 idF AbgÄG 1981 zurück. Aus den EBzRV des AbgÄG 1981 ergibt sich, dass diese Regelung in Reaktion auf die Rsp des VwGH getroffen worden ist. Der VwGH hatte bei Sperrminorität (oder bei Beteiligung am Stammkapital von mindestens 50%) mangels

Weisungsunterworfenheit ein Dienstverhältnis nicht anerkannt. Nach den EBzRV soll in den Fällen "gesellschaftsvertraglicher Sonderrechte" eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters erreicht werden, dass dieser aus den Tätigkeitsvergütungen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

Tatbestandsmerkmal dieser Bestimmung ist daher, dass im Gesellschaftsvertrag eine Regelung getroffen wird, mit der von der dispositiven Regelung des GmbHG abgewichen wird und Sonderrechte eingeräumt werden. Darunter wird insbesondere die Vereinbarung einer Sperrminorität, also der Fall zu verstehen sein, dass die Generalversammlung Beschlüsse nur mit einer besonders qualifizierten Mehrheit fassen kann. Ist z.B. im Gesellschaftsvertrag vorgesehen, dass Beschlüsse einer Mehrheit von 80% bedürfen, kann ein mit 20% am Stammkapital beteiligter Gesellschafter die Beschlussfassung verhindern. § 25 Abs 1 Z 1 lit b kommt nur dann zur Anwendung, wenn die Weisungsunterworfenheit aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderrechte fehlt. Das Fehlen der Weisungsgebundenheit aus einem anderen Grund steht der Anwendbarkeit des § 25 Abs 1 Z 1 lit b entgegen; in einem derartigen Fall ist auch nach den allgemeinen Regeln kein steuerliches Dienstverhältnis vorhanden, sodass die Tätigkeitsvergütung nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen kann.

Zu dem gleichen Ergebnis kommt auch Sedlacek, SWK 6/2005, S 249 ff.

Da die Geschäftsführerin A nicht auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderrechte, sondern aus anderen Gründen, nämlich dem Geschäftsführeranstellungsvertrag, weisungsfrei ist, liegen hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge der A keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor und § 25 (1) Z 1 lit a und lit b EStG iVm § 41 FLAG sind somit nicht anwendbar.

Weiters ist § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG als mögliche Norm, welche eine Beitragspflicht gem. § 41 FLAG nach sich zieht, auf Grund des klaren Wortlaut des Gesetzes, auf nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer nicht anzuwenden.

Da § 25 EStG sowie § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG somit nicht greifen, kann der Geschäftsführerbezug der A nur noch unter § 22 Z 2 Teilstrich 1 EStG oder § 23 EStG eingereiht werden, wobei diese Frage zu klären nicht relevant wäre, da beide Tatbestände weder DB- noch DZ- pflichtig sind.

Der guten Form halber soll die Gedankenkette jedoch zu Ende gebracht werden:

Die selbständige handelsrechtliche Geschäftsführung für sich stellt sonstige selbständige Arbeit in Form der Verwaltung fremden Vermögens (§ 22 Z 2 Teilstrich 1 EStG) dar, die selbständige operative Tätigkeit der Geschäftsführerin (Verkauf) wäre für sich betrachtet Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG). Da eine Trennung der Tätigkeiten nach Einkunftsarten vom

Sachverhalt her nicht möglich ist, muss darauf abgestellt werden, welche Tätigkeit in den Vordergrund tritt. Dies ist in diesem Fall unzweifelhaft die operative Verkaufstätigkeit der A, wodurch die Geschäftsführerbezüge unter § 23 EStG zu reihen sind und wie oben dargestellt keine DB- und DZ-Pflicht besteht.

Antrag:

Wir beantragen daher den Bescheid dahingehend abzuändern, dass für die Jahre 2001 bis 2003 für den Geschäftsführerbezug der A weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben wird.

Dem Lohnsteuerakt beigelegt ist folgender, undatierter, Geschäftsführervertrag:

„Präambel:

Abgeschlossen zwischen der Bw. im folgenden Gesellschaft genannt, einerseits
und

Der Geschäftsführerin (Gf), A, andererseits am unten angesetzten Tage wie folgt:

§ 1 Geschäftsführerbestellung und Rechtsgrundlagen:

Geschäftsführerbestellung

Frau A ist als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin im Firmenbuch eingetragen. Mit heutigem Tag wird ihre Tätigkeit auf Basis dieses Vertrages schriftlich neu festgelegt.

Rechtsgrundlagen

Für das vorliegende Rechtsverhältnis gelten die Bestimmungen des GmbH-Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung und die Bestimmungen dieses Vertrages. Subsidiär gelten die auf dieses Vertragsverhältnis anzuwendenden allgemeinen gesetzlichen Regelungen.

Insbesondere jene über den "Freien Dienstvertrag". Zwischen der Gesellschaft und der Geschäftsführerin besteht Einvernehmen darüber, dass die Geschäftsführerin im Rahmen eines solchen "Freien Dienstvertrages" im Sinne des § 1151 ABGB für die Gesellschaft tätig ist.

§ 2 Tätigkeitsgebiet, Geschäftsführung und Weisungsrecht

Tätigkeitsgebiet

Der Geschäftsführerin ist bekannt, dass der Betriebsgegenstand der Gesellschaft der Handel mit Radio-, Fernseh- und Elektrogeräten ist.

Geschäftsführung

Die Geschäftsführerin übernimmt es, die Geschäftsführeragenden der Gesellschaft im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen.

Weisungsrecht

Die Geschäftsführerin unterliegt im Hinblick auf die betriebsgewöhnlichen Handlungen und Maßnahmen, die mit dem Unternehmenszweck der Gesellschaft verbunden sind, weder Weisungen durch die Generalversammlung noch einzelner Gesellschafter.

§ 3 Entgelt und Reisekostenentschädigung

Bezüge

Die Geschäftsführerin bezieht ein Jahresentgelt in Höhe von 4% des Gesamtumsatzes (exkl. Anlagenverkäufe).

Nach Fertigstellung des Jahresabschlusses erhält die Geschäftsführerin zusätzlich eine von der Generalversammlung festzusetzende gewinnabhängige Erfolgsprämie.

Mit diesem Entgelt für die umfassende Wahrnehmung der handels- und gewerberechtlichen Geschäftsführung sind auch die Leistungen der Geschäftsführerin abgegolten, welche über die für Angestellte der Gesellschaft geltende Normalarbeitszeit hinaus erbracht werden. Es gilt als wohlverstanden, dass die Geschäftsführerin bei Bedarf derartige Mehrleistungen erbringen wird.

Reisekostenentschädigung

Die Gesellschaft leistet der Geschäftsführerin für Dienstreisen keine Reisekostenentschädigungen. Diese Ausgaben hat die Geschäftsführerin selbst zu tragen.

§ 4 Dienstort, Dienstzeit und Vertretungsrecht

Dienstort

Die Geschäftsführerin ist bei Ausübung ihrer Tätigkeit an keinen bestimmten Dienstort gebunden. Sie ist in der Einteilung und der Organisation der ihr obliegenden Tätigkeiten frei.

Dienstzeit

Die Geschäftsführerin ist insbesondere an keine feste Arbeitszeit gebunden. Sie entscheidet frei darüber, wann ihre Anwesenheit notwendig oder zweckmäßig ist.

Demzufolge steht der Geschäftsführerin auch kein eigener Urlaubsanspruch zu – vielmehr steht es der Geschäftsführerin frei, sich in den Zeiträumen zu erholen, in denen ihre Anwesenheit nach eigener Einschätzung nicht erforderlich ist.

Vertretungsrecht

Bei der Erfüllung ihrer Aufgaben kann sich die Geschäftsführerin eines geeigneten Vertreters bedienen, allerdings dürfen daraus dem Unternehmen keine Kosten erwachsen.

§ 5 Kündigung

Kündigung

Die Vertragsbeziehung zwischen der Gesellschaft und der Geschäftsführerin kann unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum letzten Tage des jeweils nächsten Monats von beiden Partnern aufgekündigt werden. Die Kündigung ist schriftlich auszusprechen und an die in diesem Vertrag angegebene Adresse oder eine mittels Einschreibens dem Vertragspartner zuvor bekannt gegebene geänderte Adresse mitzuteilen.

§ 6 Sonstiges

Die Geschäftsführerin ist selbständig erwerbstätig und verpflichtet, die auf die vereinnahmten Bezüge anfallenden Sozialversicherungsbeiträge der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft selbst zu tragen bzw. diese Bezüge eigenständig zu versteuern.

Ausdrücklich wird festgehalten, dass dieser Vertrag frei von Rechtsgebühren ist und das Honorar nicht der Lohnsteuer unterliegt – es finden daher auch sämtliche Vorschriften über den Dienstnehmerschutz, insbesondere für den Krankheitsfall keine Anwendung“

Aktenkundig ist des weiteren folgende per 18.2.2000 datierte Vereinbarung:

„Bis auf weiteres verzichtet die Geschäftsführerin, infolge des Geschäftsrückganges auf einen Teil ihres Geschäftsführerbezuges und reduziert diesen auf 2,75% des Jahresumsatzes. Alle anderen Punkte des Geschäftsführervertrages bleiben von diesem Verzicht unberührt. Die Geschäftsführerin behält sich aber die Möglichkeit vor, den Bezug selbständig jederzeit wieder auf 4% anzuheben.

Per 1.4.2000 wurde eine weitere Vereinbarung folgenden Wortlautes geschlossen:

„Bis auf weiteres verzichtet die Geschäftsführerin, infolge des Geschäftsrückganges auf einen Teil ihres Geschäftsführerbezuges und reduziert diesen auf 2% des Jahresumsatzes. Alle anderen Punkte des Geschäftsführervertrages bleiben von diesem Verzicht unberührt. Die Geschäftsführerin behält sich aber die Möglichkeit vor, den Bezug selbständig jederzeit wieder auf 4% anzuheben.

Am 11.7.2005 erließ das Finanzamt hinsichtlich der eingebrachten Berufung vom 6.6.2005 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 24.5.2005 eine abweisende Berufungsvorentscheidung folgenden Inhaltes:

„Begründung:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet seine rechtliche Grundlage in den Absätzen 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLA heranzuziehen ist.

Der Beitrag des Dienstgebers ist gemäß § 41 Abs. 3 FLAG von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht.

Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Ziff. 2 EStG.

Ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, 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.

Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, die zu nicht mehr als 25% am Grund- oder Stammkapital beteiligt sind, stehen in einem Dienstverhältnis zur Kapitalgesellschaft, wenn entweder die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a EStG 1988 (Überwiegen der Merkmale der Unselbständigkeit) oder des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b EStG 1988 (die Weisungsgebundenheit fehlt auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen, aber sonst liegen alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor) zutreffen (VwGH 19.12.2000, 99/14/0166).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers, das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die laufende Entlohnung sowie die Verpflichtung einer natürlichen Person, bei ihrer Tätigkeit die Weisungen des Dienstgebers zu befolgen.

Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung eines Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen (z. B. VwGH 99/14/0339 vom 26.4.2000; VwGH 98/15/0200 vom 27.1.2000).

Ein Unternehmerwagnis liegt 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 (VwGH 84/14/0063 vom 4.3.1986).

Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft, wobei auch Wagnisse in die Überlegungen einzubeziehen sind, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

A ist Gesellschafterin der Bw. Ursprünglich war sie mit 20% am Stammkapital beteiligt. Ab Jänner 2004 verfügt sie über 70%.

Sie übt seit 23.8.1989 die Funktion der Geschäftsführerin aus. Bis 31.12.1999 kam sie dieser Aufgabe als echte Dienstnehmerin mit allen arbeits- und abgabenrechtlichen Konsequenzen nach (wie z.B. SV- und Lohnsteuerabzug, Abfertigung für 10-jährige Beschäftigung, etc.).

Ab 1.1.2000 – somit auch im Prüfungszeitraum – gilt ein schriftlicher (nicht datierter) Geschäftsführervertrag, in welchem unter § 1 Abs. 2 festgelegt wurde, dass für das Vertragsverhältnis neben den Bestimmungen des GmbH-Gesetzes subsidiär auch die allgemeinen gesetzlichen Regelungen, insbesondere jene über den "Freien Dienstvertrag" anzuwenden sind. Die Geschäftsführerin erklärt ab diesem Zeitpunkt steuerlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Sozialversicherungsrechtlich leistet sie (laut Geschäftsführervertrag) Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Laut § 2 Abs. 3 dieses Geschäftsführervertrages unterliegt die Geschäftsführerin im Hinblick auf die betriebsgewöhnlichen Handlungen und Maßnahmen, die mit dem Unternehmenszweck der Gesellschaft verbunden sind, weder Weisungen durch die Generalversammlung noch einzelner Gesellschafter.

Daraus ergibt sich als Umkehrschluss, dass für alle nicht von dieser Einschränkung erfassten Bereiche und Handlungen ein derartiges Weisungsrecht besteht.

Darüber hinaus ist ein Geschäftsführer gemäß § 25 GmbH-G verpflichtet, seine Aufgaben mit der größtmöglichen Sorgfalt im Interesse der Gesellschaft auszuüben. Das impliziert wohl auch, dass die Wahrnehmung der Geschäftsführeragenden jedenfalls auch dem Willen der Gesellschafter entsprechen muss.

Sollte der Geschäftsführer trotz fehlender unmittelbarer Weisungsgebundenheit in seiner Tätigkeit derart weit vom Willen der übrigen Gesellschafter bzw. der Gesellschafterversammlung abweichen, riskiert er gemäß § 16 GmbH-G die (gegebenenfalls sogar gerichtliche) Abberufung von seiner Funktion.

Diesbezüglich sieht auch die Neufassung des Gesellschaftsvertrages (notariell beurkundet am 21.10.1986) unter Punkt Sechstens die Abberufung des Geschäftsführers mit Dreiviertelmehrheit vor, wenn der Geschäftsführer beispielsweise Gesellschafterbeschlüsse missachtet oder die im § 27 des Angestelltengesetzes genannten Gründe für die vorzeitige Entlassung von Angestellten setzt (z.B. Weigerung, sich den durch den Gegenstand der Dienstleistung gerechtfertigten Anordnungen des Dienstgebers zu fügen).

A übt die Geschäftsführertätigkeit bereits seit vielen Jahren aus. Daher ist die organisatorische Eingliederung in das Unternehmen im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur als erwiesen anzusehen.

Laut § 3 Abs. 1 des Geschäftsführungsvertrages hat die Geschäftsführerin Anspruch auf ein Jahresentgelt im Ausmaß von 4% des Gesamtumsatzes. Darüber hinaus erhält die Geschäftsführerin zusätzlich eine von der Generalversammlung festzusetzende gewinnabhängige Erfolgsprämie.

Mit diesem Entgelt für die umfassende Wahrnehmung der Geschäftsführung sind auch Überstundenleistungen abgegolten, wobei laut Geschäftsführungsvertrag als wohlverstanden gilt, dass die Geschäftsführerin bei Bedarf derartige Mehrleistungen erbringen wird.

Laut Nachtragsvereinbarung vom 1.4.2000 wurde der Geschäftsführerbezug auf 2% des Jahresumsatzes reduziert, wobei sich die Geschäftsführerin aber die Möglichkeit vorbehalten hat, den Bezug selbständig jederzeit wieder auf 4% anzuheben. Bedingungen für die Zulässigkeit oder gegebenenfalls Unzulässigkeit einer derartigen Anhebung sind dort nicht genannt.

Unter Punkt Siebentens der Neufassung des Gesellschaftsvertrages wurde unter anderem festgelegt, dass jeder Geschäftsführer Anspruch auf Ersatz all jener Aufwendungen in Gesellschaftsangelegenheiten hat, die der Geschäftsführer den Umständen entsprechend für erforderlich halten konnte.

Laut § 3 Abs. 2 des Geschäftsführungsvertrages leistet die Gesellschaft der Geschäftsführerin für Dienstreisen keine Reisekostenentschädigungen. Diese Ausgaben hat die Geschäftsführerin selbst zu tragen.

Der umfassende Anspruch auf Auslagenersatz laut Gesellschaftsvertrag wurde demnach nur hinsichtlich der Reisekosten eingeschränkt. Alle übrigen Auslagen sind der Geschäftsführerin seitens der Gesellschaft zu ersetzen.

Die Geschäftsführungsvergütung wurde im Prüfungszeitraum in monatlichen Teilbeträgen gewährt. Selbst wenn die monatlichen Beträge eine unterschiedliche Höhe aufgewiesen, gab es bei Betrachtung der Jahressummen im Prüfungszeitraum keine gravierenden

Schwankungen (2001: € 17.095,62, 2002 € 19.668,84, 2003 € 17.711,40 und 2004 € 19.628,24).

Es lag daher weder ein einnahmenseitiges noch ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko vor, wobei in ausgabenseitiger Hinsicht das Fehlen eines Unternehmerrisikos auch dadurch untermauert werden kann, als die Geschäftsführerin beispielsweise in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2001 nur die pauschalen Betriebsausgaben im Ausmaß von 6% beantragt hat.

Dass die Geschäftsführerin laut § 4 des Geschäftsführungsvertrages bei Ausübung ihrer Tätigkeit gewisse Freiheiten in Bezug auf den Dienstort und die Dienstzeit genießt, spricht nicht unbedingt gegen das Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses. Derartige Freiräume sind auch bei leitenden Angestellten oder bei Reisenden vorhanden, ohne dass diese dadurch die Eigenschaft als echte Dienstnehmer verlieren.

Das formelle Fehlen eines Urlaubsanspruches, aber die gleichzeitige Zuerkennung einer – wenn auch frei bestimmbaren – Erholungszeit kann als Ausfluss des Fürsorgeprinzips des Arbeitgebers gewertet werden und spricht nicht automatisch gegen das Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses.

Sollten einem Geschäftsführer ferner Ansprüche nicht zugestanden sein, die sich bei einem Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechts ergeben (z.B. Entgeltfortzahlung etc.), steht dies laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 99/14/0166 vom 19.12.2000) einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG nicht entgegen.

Die Bestimmung des § 4 Abs. 3 des Geschäftsführervertrages, wonach sich die Geschäftsführerin bei Erfüllung ihrer Aufgaben eines geeigneten Vertreters bedienen kann, ist bei objektiver Betrachtung des Berufsbildes eines Geschäftsführers nur als theoretisch anzusehen.

Laut § 18 GmbH-Gesetz wird die Gesellschaft durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Der Geschäftsführer ist gemäß § 11 GmbH-Gesetz im Firmenbuch einzutragen. Die Publizitätswirkung des Firmenbuches dient dem Schutz des wirtschaftlichen Verkehrs, das heißt, es muss außenwirksam klar sein, wer für die Gesellschaft handeln darf.

Ob diese gesetzlichen Vorgaben einen Spielraum für eine vom Geschäftsführer selbst bestimmte Vertretung – bei Erfüllung der Geschäftsführungsaufgaben (!) – lassen, darf bezweifelt werden.

Darüber hinaus regelt Punkt Sechstens des bereits oben erwähnten Gesellschaftsvertrages, dass die Vertretung der Gesellschaft, die Firmenzeichnung sowie die Abgabe von Willenserklärungen für die Gesellschaft bei Vorhandensein nur eines Geschäftsführers durch diesen allein erfolgt.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Geschäftsführerin ihrer Geschäftsführungsverpflichtung in zumindest teilweise vorhandener Weisungsgebundenheit, ohne Unternehmerwagnis, mit regelmäßiger Entlohnung und auf Grund der langjährigen Ausübung dieser Funktion in organisatorischer Eingliederung in die Gesellschaft nachgekommen ist.

Die Vorschreibung der Lohnabgaben DB und DZ von den Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführerin für die Jahre 2001 bis 2003 (2004 ist ja nicht strittig) erfolgte daher zu Recht.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen“.

Fristgerecht stellte die steuerliche Vertretung der Bw. am 16.8.2005 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

Vorlageantrag gem. § 276 (2) BAO:

Gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid 2004 vom 24.5.2005 mit welchem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2001 (ab April 2001) bis 2004 für die Geschäftsführerbezüge der A vorgeschrieben wurde, wurde von uns als bevollmächtigter Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 3.6.2005 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.7.2005 wurde diese Berufung vom FA Waldviertel als unbegründet abgewiesen.

Innerhalb offener Frist beantragen wir nunmehr die Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag).

Stellungnahme zur Berufungsvorentscheidung:

Wie in unserer Berufung bereits ausführlich dargestellt wurde ¹⁾, sind die Geschäftsführerbezüge A im relevanten Zeitraum bis Ende 2003 mangels gesellschaftsvertraglicher Weisungsfreiheit ²⁾ durch Sonderrechte nicht unter § 25 (1) Z 1 lit b EStG einzureihen. Gleichzeitig ist aber § 25 (1) Z 1 lit a EStG mangels steuerlichem Dienstverhältnis gem. § 47 (2) EStG nicht anwendbar.

1) Vgl. auch den ausführlichen Nachweis durch Zorn

2) A konnte als 20%Gesellschafterin Beschlüsse der Generalversammlung nicht verhindern.

Der Unterschied bei den beiden Normen liegt darin, dass die sehr enge Auslegung ³⁾ des VwGH zu der Wortfolge der lit b.“ sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses “ bei der Einordnung von Bezügen in die lit a nicht anwendbar ist, sondern im Fall der lit a die allgemeine Rechtsprechung des VwGH zum § 47 (2) EStG herangezogen werden muss. Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern wird

als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen und bei denen die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen hat.⁴⁾ Es ist daher für die Frage der DB/DZ Pflicht entscheidend, ob die Geschäftsführungstätigkeit der A im Rahmen eines Dienstverhältnisses gem. § 47 (2) EStG iVm § 25 (1) Z 1 lit a EStG ausgeübt wurde oder nicht. Diese Sachverhaltsfrage kann aber aus folgenden Gründen mit Nein beantwortet werden.

Das entscheidende Kriterium des § 47 (2) EStG stellt die Weisungsgebundenheit dar, welche durch den Geschäftsführervertrag von Jänner 2000 ⁵⁾ ausgeschlossen wurde. Der Grund für die Änderung des Geschäftsführervertrages von einem echten Dienstvertrag bis Ende 1999 zu einem freien Dienstvertrag ab 2000 war folgender: Zwischen der Geschäftsführerin A und den Eltern, welche noch 80% der Anteile hielten, gab es in den Jahren vor 2000 immer wieder heftigere Auseinandersetzungen über die Art und Weise wie der Betrieb der Gesellschaft zu führen wäre.

Insbesondere beklagte sich A häufig über die Weisungen seitens der Eltern und das Fehlen einer völligen Handlungsfreiheit als Geschäftsführerin. Auf Grund des fortgeschrittenen Alters der Eltern, den beginnenden wirtschaftlichen Problemen der Gesellschaft und der Tatsache, dass die Eltern planten die Anteile in den nächsten Jahren zu übergeben, schlugen wir als Berater der Gesellschaft vor, den Geschäftsführervertrag neu zu regeln und damit die Kompetenzstreitigkeiten zu lösen. Nach langer Diskussion konnten die Eltern überzeugt werden ihrer Tochter bei der zukünftigen Geschäftsführung freie Hand zu lassen.

Gleichzeitig musste A aber auch einige andere, für sie unter Umständen risikoreichere, Bedingungen der Eltern wie z.B.: variable Entgeltregelung, fehlender Urlaubsanspruch, fehlende Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, etc. akzeptieren. Der dann im Jänner 2000 abgeschlossene Geschäftsführervertrag war somit das Ergebnis der seit Dezember 1998 (1. Aktenvermerk bestehenden Diskussion zwischen den Eltern als Mehrheitseigentümer und A als Geschäftsführerin wurde in den folgenden Jahren bis heute auch tatsächlich so gelebt und führte dazu, dass A als Geschäftsführerin völlig weisungsfrei agieren konnte. Nur einmal im Jahr wurden die Eltern im Zuge der Bilanzbesprechungen von unserer Kanzlei über die wirtschaftliche Entwicklung informiert und im Anschluss daran wurde der Geschäftsführerin die Entlastung erteilt.

3) Vgl.: VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018: Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nunmehr (einziges?) entscheidendes Merkmal.

4) Vgl. VfGH, 1.3.2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098

5) Die irrtümlich fehlende Datierung des Vertrages ist insofern unbeachtlich da durch das Gesamtbild der Verhältnisse (Meldung an FA samt Fragebogen mit Brief vom 10.2.2000, Meldung an SVA vom 4.2.2000, Abfertigung und Beendigung des Dienstverhältnisses im Dezember 1999) nachgewiesen ist, dass der Vertrag Anfang Jänner 2000 unterfertigt wurde. Diese Tatsache wurde von der BP auch nicht angezweifelt.

Darüber hinaus gab es keine wie immer gearteten Weisungen seitens der Generalversammlung oder einzelner Gesellschafter.

Neben diesem entscheidenden Kriterium der fehlenden Weisungsgebundenheit gab es aber auch noch viele andere Kriterien, die gegen ein Dienstverhältnis sprechen:

Arbeitsort: Der Arbeitsort wurde frei gewählt, insbesondere wurden viele Verwaltungstätigkeiten von der Geschäftsführerin in der privaten Wohnung erledigt um so mehr Zeit mit ihrer minderjährigen Tochter verbringen zu können.

Arbeitszeit: Das zeitliche Ausmaß der Arbeitszeit wurde durch die Geschäftsführerin frei gewählt und an die privaten Bedürfnisse und jene des Betriebes angepasst. Während vor Weihnachten 60 und mehr Wochenstunden keine Seltenheit waren, wurde die Arbeitszeit bei privaten Anlässen (Krankheit der Tochter) auch deutlich reduziert. Dies alles geschah aber in Eigenverantwortung der Geschäftsführerin.

Disziplinarmaßnahmen: Disziplinarmaßnahmen waren zivilrechtlich auf Grund des Vertrages nicht möglich und wurden durch die Generalversammlung oder einzelne Gesellschafter auch nicht ausgeübt.

Vertretung: Hinsichtlich der operativen Tätigkeit (Verkaufstätigkeit) der Geschäftsführerin hat sich A mehrmals von ihrem Mann vertreten lassen.

Konkurrenzverbot: Ein Konkurrenzverbot wurde vertraglich nicht geregelt, damit bei einer wirtschaftlichen Verschlechterung der Lage der Gesellschaft und einer damit einhergehenden Reduktion der Geschäftsführerbezüge die Geschäftsführerin auch einer anderen Tätigkeit nachgehen könnte.

Kontrolle: Es wurden keinerlei Kontrollen seitens der Gesellschafter hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung durchgeführt.

Sozialversicherung: Auch die GKK-NÖ erkannte nach Rücksprache und Vorlage des Geschäftsführervertrages kein Dienstverhältnis. In den betreffenden Jahren war A bei der SVA gem. GSVG versichert.

Unternehmerwagnis: Die variable Entgeltregelung führt zumindest teilweise zu einem Unternehmerwagnis.

Auf Grund der langjährigen Rechtsprechung des VwGH zu § 47 (2) EStG und dem oben beschriebenen Sachverhalt ist es eindeutig erwiesen, dass die Tätigkeit der A als Geschäftsführerin der Gesellschaft nicht im Rahmen eines steuerlichen Dienstverhältnisses erfolgte, wodurch eine Einordnung der Bezüge unter § 25 (1) Z 1 lit a EStG iVm DB/DZ Pflicht

unmöglich wird. Hinsichtlich der rechtlich richtigen Einordnung der Bezüge verweisen wir auf die Ausführungen in der gegenständlichen Berufung.

Verfahren:

Gleichzeitig beantragen wir gem. § 282 (1) BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat“.

Am 18.8.2005 legte das Finanzamt Waldviertel die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Wie das Finanzamt ausführt, sei strittig, ob bei einer nicht wesentlich an einer GmbH beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin die Merkmale eines echten Dienstverhältnisses überwiegen.

Mit Schreiben vom 19.7.2005 zog der steuerliche Vertreter der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie oben ausgeführt, lautet der Spruch des angefochtenen Bescheides:

„Haftungs- und Abgabenbescheid(e) über den Zeitraum 2004

Festsetzung des Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe:

Somit verbleiben zur Nachzahlung	3.334,66
----------------------------------	----------

Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag:

Somit verbleiben zur Nachzahlung	340,00
----------------------------------	--------

Die Lohnsteuer/der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen/der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag/der Ersatz bzw. die Rückzahlung von ausbezahlter Familienbeihilfe war(en) bereits fällig. Die für eine Nachzahlung zur Verfügung stehende(n) Frist(en) ist/sind der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.“

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 dem Bericht über die Lohnsteuerprüfung, auf den der angefochtene Bescheid als Begründung verweist, entnehmen lässt, setzt sich der im angefochtenen Bescheid festgesetzte Nachforderungsbetrag an DB aus die Jahre 2001 bis 2004 betreffenden Abgabennachforderungen zusammen, desgleichen der festgesetzte Nachforderungsbetrag an DZ.

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 vierer 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 (hier: nur der Nachforderungen) von vier Kalenderjahren in einer Summe in einem Bescheid ist daher rechtswidrig.

Ferner spricht der angefochtene Bescheid nur über die Nachzahlungsbeträge, nicht aber die Abgaben als solche ab.

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.).

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 vier Kalenderjahre zusammengefasst abspricht, durch vier Abgabenbescheide jeweils für eines dieser Kalenderjahre ersetzen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufzuheben.

Wien, am 21. Juli 2006