

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der T.B.M.GesmbH, V,UStr.53, vertreten durch Dr. Josef Pickerle, Buchprüfer und Steuerberater, 9500 Villach, Bahnhofstraße 8, vom 20. Juni 2006 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Veit Jonach, vom 24. Mai 2006 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2001 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Fa. T.B.M.GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand Beratungs- und Managementleistungen sind. An der Bw. ist S.P. (in der Folge S.P.) zu 100% beteiligt und hat dieser seit 11. Oktober 2001 auch die Geschäftsführung der Bw. inne.

Bei der Bw. fand im Jahre 2006 eine den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2005 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in der Höhe von € 39.897,00/2001, € 127.000,00/2002,

€ 40.000,00/2003 und € 60.000,00/2005 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen seien.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes und erließ gegenüber der Bw. am 24. Mai 2006 unter Zugrundelegung der Feststellungen der durchgeführten Lohnsteuerprüfung einen zusammengefassten Bescheid, in dem die Nachzahlung an Dienstgeberbeiträgen mit insgesamt € 12.010,37 (davon für 2001 € 1.795,37, für 2002 € 5.715,00, für 2003 1.800,00 und für 2005 € 2.700,00) und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 1.120,97 (davon für 2001 € 167,57, für 2002 € 533,40, für 2003 € 168,00 und für 2005 € 252,00) festgesetzt wurde.

Der Spruch dieses zusammengefassten Bescheides hat folgenden Inhalt:

„Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1.1.2001 – 31.12.2005

Festsetzung des Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen/ somit verbleiben zur Nachzahlung	€ 12.010,37/S 165.266,29
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag/ somit verbleiben zur Nachzahlung	€ 1.120,97/S 15.424,88

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 die Nachzahlung zur Verfügung stehende(n) Frist(en) ist/sind der gesondert zugehenden Buchungsmittlung zu entnehmen.“

In seinem Bericht vom 23. Mai 2006 führte der Prüfer zu diesen Feststellungen aus, dass der VwGH mit seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, in Abänderung seiner bisherigen Judikatur ausgesprochen habe, dass für die Einstufung der Einkünfte wesentlich (zu mehr als 25%) beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer unter § 22 EStG 1988 nur mehr der Umstand der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens entscheidende Bedeutung zukomme.

Mit Eingabe vom 19. Juni 2006, beim Finanzamt eingelangt am 20. Juni 2006, erhob die Bw. im Wege ihres steuerlichen Vertreters gegen den angeführten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung. Darin führte sie aus, dass sich das Berufungsbegehren gegen die laut Lohnsteuerprüfung nachzuerhebenden DB- und DZ-Beiträge für die Jahre 2001 bis 2003 des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers S.P. richte. Die Nacherhebung sei mit dem VwGH-Erkenntnis 2003/13/0018 vom 10. November 2004 begründet worden. Die Lohnsteuerprüfung habe sich auf den Zeitraum 2001 bis 2005 bezogen. Genau in diesem Zeitraum sei es, was die Erhebung von Lohnnebenkosten für wesentlich beteiligte

Gesellschafter-Geschäftsführer betreffe, zu einer zweimaligen Änderung der Rechtsprechung gekommen. Durch das VwGH-Erkenntnis 2002/13/0189 vom 29. Jänner 2003 sei es erstmals zu einer ausjudizierten Entscheidung, welche eine DB- bzw. DZ-Pflicht eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers falsifiziert habe, gekommen. Dieses Erkenntnis sehr vor, dass eine DB-/DZ-Pflicht bei erfolgsabhängiger Vergütung und somit Vorliegen eines Unternehmerrisikos sowie laufender, wenn auch nicht unbedingt monatlicher Entlohnung und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht gegeben sei. Hätten somit die Nichtgewährung eines Fixbezuges, die Übernahme eines Verlustrisikos oder aber schwankende Bezüge nachgewiesen werden können, so sei eine DB-/DZ-Pflicht auf Grund dieses Erkenntnisses nicht gegeben. Durch dieses Erkenntnis und das Erfüllen der vorab genannten Tatbestandsmerkmale durch die Bw. erachte der steuerliche Vertreter eine DB- und DZ-Pflicht als nicht gegeben. Auch im Falle der Bw. seien die oben genannten Kriterien erfüllt, das S.P. auf Grund seiner Tätigkeit als Geschäftsführer wohl in den geschäftlichen Organismus eingegliedert sei, für diese Betätigung jedoch eine erfolgsabhängige Vergütung erhalten habe. Da sich durch das VwGH-Erkenntnis vom 10. November 2004 die Tatbestandsmerkmale betreffend die Zuordnung zur DB- und DZ-Pflicht geändert hätten, könne eine DB-/DZ-Nachverrechnung auch erst ab diesem Zeitpunkt erfolgen. Einziges verbleibendes Kriterium sei demnach die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes, welche bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer ohne jeden Zweifel gegeben sei. Darüber hinaus stelle sich die Frage, inwiefern ein Steuerpflichtiger beziehungsweise im vorliegenden Fall ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund der sich immer wieder ändernden Rechtslage noch auf die jeweils geltende Rechtslage vertrauen könne. Durch die zweimalige Änderung der Tatbestandsmerkmale im Zusammenhang mit der Lohnnebenkostenpflicht der Gesellschafter-Geschäftsführer innerhalb kurzer Zeit sehe der steuerliche Vertreter eine Gefährdung des Vertrauensgrundsatzes. Dieser Grundsatz solle Steuerpflichtige vor einer nachträglichen Änderung ihrer im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage erworbene Rechtsposition oder getroffene Disposition schützen. Es stelle sich daher die Frage, ob durch die zweimalige Änderung der DB-/DZ-Tatbestandsmerkmale nicht in diesen Vertrauensgrundsatz eingegriffen worden sei. Auf Grund eben genannter Aspekte beurteile der steuerliche Vertreter ein Vorliegen der DB- bzw. DZ-Pflicht wie folgt:

Zeitraum	DB-/DZ-Pflicht
2001 bis 2003	DB-/DZ-Pflicht sei auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 29. Jänner 2003 nicht gegeben Nachforderung bestehe zu Unrecht
Ab 2004	Durch das Erkenntnis vom 10. November 2004 bestehe DB-/DZ-Pflicht auf Grund der Tatbestandsmerkmalsveränderung Anerkennung der Nachforderung für das Jahr 2005

	Anerkenntnis der DB-/DZ-Pflicht für künftige ausbezahlte Bezüge
--	---

Der steuerliche Vertreter beantrage die DB- und DZ-Beiträge laut Haftungs- und Abgabenbescheid vom 24. Mai 2006 wie folgt zu berichtigen:

Zeitraum	GF-Bezüge in €	DB laut Prüfung	DB berichtigt	DZ laut Prüfung	DZ berichtigt
2001	39.897,00	1.795,37	0,00	167,57	0,00
2002	127.000,00	5.715,00	0,00	533,40	0,00
2003	40.000,00	1.800,00	0,00	168,00	0,00
2004	Keine Abfuhrdifferenzen				
2005	DB-/DZ-Nachforderung wird entsprechend der Lohnsteuerprüfung anerkannt				

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabensfestsetzung (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 Abgabenschuld.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Erfordernisse des § 93 BAO sind die Bezeichnung als Bescheid, der Bescheidspruch, die Begründung und die Rechtsmittelbelehrung. Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der normative (rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (vgl. Ritz, BAO³, § 93 Tz 5).

§ 201 BAO hat in den Streitjahren folgenden Wortlaut:

„Abs. 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 Abgaben 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.

Abs. 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 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.

Formatiert: Nummerierung und Aufzählungszeichen

Abs. 3: Die Festsetzung hat zu erfolgen

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst zu berechnenden 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.

Formatiert: Nummerierung und Aufzählungszeichen

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

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) sind selbst zu berechnende Abgaben (vgl. Ritz, BAO³, Kommentar, § 201 Tz 4).

Festsetzungsbescheide gemäß § 201 BAO sind Abgabenbescheide. Sie haben daher im Spruch jene Bestandteile zu enthalten, die sich aus den §§ 93 Abs. 2 und 198 Abs. 2 BAO ergeben.

Die Bescheide über die die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag haben jedenfalls die im Spruch die in den §§ 93 Abs. 2 und 198 Abs. 2 BAO normierten Bestandteile zu enthalten.

Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart darf nur für ein Kalenderjahr erfolgen (vgl. Ritz, BAO³, § 201 Tz 43). Die Zusammenfassung der Abgabenansprüche in einer Summe und in einem Bescheid (im vorliegenden Fall für insgesamt vier Kalenderjahre) ist daher nicht zulässig. Nach der ständigen Rechtsprechung

des Verwaltungsgerichtshofes haben Festsetzungsbescheide (wie alle Abgabenbescheide) darüber hinaus die gesamte Abgabe festzusetzen und nicht nur die Abgabenhöhe (Nachforderung), um die sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist (vgl. Erkenntnisse vom 27. April 1995, ZI. 93/17/0174, und vom 15. Dezember 2004, ZI. 2002/13/0118).

Diese gesetzlich angeführten Anforderungen erfüllt der angefochtene Bescheid nicht, weil darin jeweils nur die vom Lohnsteuerprüfer festgestellten Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in einer Summe enthalten sind (im Prüfungsbericht vom 23. Mai 2006 finden sich diesbezüglich lediglich die Nachforderungen aufgeschlüsselt auf die Jahre 2001 bis 2003 und 2005).

Die Begründung eines Bescheides kann zwar als Auslegungsbehelf eines Bescheidspruches, über dessen Inhalt Zweifel bestehen, herangezogen werden (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. September 1998, ZI. 96/16/0135), vermag aber einen nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Bescheidspruch nicht zu ersetzen.

Der angefochtene Bescheid, mit dem die Dienstgeberbeiträge und die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2005 festgesetzt wurden, leidet somit an Mängeln, deren Sanierung durch den unabhängigen Finanzsenat nicht vorgenommen werden kann, weil die Änderungsbefugnis nach § 289 Abs. 2 BAO („nach jeder Richtung“) durch die Sache begrenzt ist. Die Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2001, ZI. 2001/16/0490).

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 13. Dezember 2007