



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Reinhardt & Partner KEG, 1010 Wien, Bösendorferstrasse 1, vom 18. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Evalinde Dorner-Tazreiter, vom 28. August 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2001 bis 2002 sowie Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003 bis 2004 entschieden:

Der Berufung ist insofern Folge zu geben, als die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für 2003 und 2004 vom 28.8.2007 aufzuheben sind.

Die Berufung gegen die Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2001 bis 2004 ist als unbegründet abzuweisen.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) fand für den Zeitraum 1.1.2001 bis 31.12.2004 eine Lohnsteuerprüfung statt, in deren Folge mit Bescheiden vom 1.12.2005 jeweils (nur) die Nachforderungsbeträge auf Grund der Prüfung vorgeschrieben wurden, und zwar

	2001	2002	2003	2004
Lohnsteuer			679,99 €	679,99 €
Dienstgeberbeitrag	4.489,16 €	4.493,04 €	4.568,39 €	4.560,64 €

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	508,77 €	439,32 €	426,39 €	405,39 €
---------------------------------	----------	----------	----------	----------

Begründend wurde auf den Bericht über die Lohnsteuerprüfung verwiesen, in welchem es unter anderem heißt:

„Dem Dienstnehmer A stand in den Jahren 2003 und 2004 ein firmeneigener PKW (Ford Focus) auch zur Privatnutzung zur Verfügung. Die Nachverrechnung erfolgt in der Höhe des halben Sachbezugswertes (= € 124,54/Monat) in der Lohnsteuer, DB und DZ.

Die Bezüge des Vorstandes, B, wurden nicht der DB- und DZ-Pflicht unterzogen:

BMGRL 2001 = € 99.759,12

BMGRL 2002 = € 99.845,40

BMGRL 2003 = € 100.025,28

BMGRL 2004 = € 99.853,20“

Gegen diese Bescheide wurde von der Bw. Berufung mit dem Antrag erhoben, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass nur die Lohnsteuer sowie DB und DZ für die Privatnutzung des firmeneigenen PKW für den Dienstnehmer A nachgefordert werde.

„Zur Begründung unseres Rechtsmittels führen wir aus:

1. Zunächst ist festzustellen, dass die Vorstandsbezüge des B in 2004 € 93.748,68 (brutto € 87.644,16 zuzüglich Sachbezug Kfz € 6.104,52) betragen haben; der Prüfung ist ein Rechenfehler darin unterlaufen, dass der Bezug von € 93.748,68 irrtümlich noch einmal um den Wert der Kfz-Pauschale von € 6.104,52 auf € 99.853,20 erhöht wurde.

Unbeschadet der Entscheidung über die Rechtsfrage (Pkt. 2 der Berufung), ob die Vorstandsbezüge überhaupt der DB- und DZ-Pflicht unterliegen, ist der Haftungs- und Abgabenbescheid 2004 um zuviel nachgeforderte € 299,16 (DB € 274,74 + DZ € 24,42) zu reduzieren.

2. Der Vorstand und nunmehrige alleinige Geschäftsführer B war während des Prüfungszeitraumes zu 100% mittel- und unmittelbar am Grund- bzw. Stammkapital unserer Gesellschaft von Nominale € 1.155.000,00 beteiligt: unmittelbar hält er 28% des Nennkapitals, mittelbar 82%, weil der zweite Aktionär bzw. Gesellschafter C Holding Aktiengesellschaft (nunmehr Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Grund- bzw. Stammkapital € 235.000,00, steuerlich erfasst beim Finanzamt Wien 4/5/10 Steuer-Nr:) zu 100% in seinem Eigentum steht.

Anlässlich der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1/1997-12/1999 (Bericht vom 31.10.2001, Auftragsbuch Nr. 400710/01) wurde der Lohnsteuerprüfung ein Werkvertrag zwischen unserer Gesellschaft (Auftraggeber) und B (Auftragnehmer) vorgelegt, der das seit Jahren bestehende mündlich vereinbarte Auftragsverhältnis ab 1.7.1999 schriftlich regelte und aus dem hinsichtlich Entgelt und Tätigkeitsregelung das Vorliegen von Kriterien eines Dienstverhältnisses nach damals gültiger Rechtsauffassung nicht abzulesen war; die Lohnsteuerprüfung hat dies ohne schriftliche Bestätigung zur Kenntnis genommen, ebenso dass für 2000 die Vorstandsbezüge nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einbezogen wurden.

Die nunmehr durchgeführte, mit Bericht vom 24.11.2005 abgeschlossene Lohnsteuerprüfung hat - bei Kenntnis dieser vertraglichen Regelung - aus der nach der Entscheidung des VfGH vom 23.4.2001 ZI. 2001/14/0054 („keine Verfassungswidrigkeit bei der DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht von Beschäftigungsvergütungen der an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligte Personen“) ergangenen Folgejudikatur des VfGH abgeleitet, dass die zivilrechtliche Form (zB Werkvertrag) für die Beurteilung der steuerrechtlichen Qualifikation der Einkünfte aus den gewährten Vergütungen und somit auch für die DB- und DZ-Pflicht ohne Aussagekraft ist.

Der VfGH hat in der Entscheidung eines verstärkten Senats vom 10.11.2004 ZI 2003/13/0018 die Frage nach der DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht auf § 47 Abs. 2 EStG verlagert und auf die dort enthaltene Legaldefinition eines Dienstverhältnisses mit den beiden Merkmalen

a) Weisungsgebundenheit

b) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

beschränkt.

Da die Weisungsgebundenheit eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers „auszublenden“ ist, verbleibt die Eingliederung in den Betrieb in der Regel nur mehr als einziges Beurteilungskriterium. Aber auch dazu hat der VfGH die auf Dauer angelegte kontinuierliche Leistung des Gesellschafter- Geschäftsführers als eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes beurteilt und damit die Abgabepflicht der Bezüge bestätigt.

Trotz dieser Rechtsmeinung des VfGH sind wir weiterhin der Auffassung, dass unser Geschäftsführer (und gleichzeitig Alleingesellschafter) in seiner Tätigkeit nicht in den geschäftlichen Organismus des Betriebes unserer Gesellschaft wie ein Dienstnehmer gemäß § 47 Abs. 2 EStG eingegliedert ist und begründen unsere Auffassung wie folgt:

Wir knüpfen unsere Meinung an die vom VfGH in seinen Erkenntnissen VfSlg 16.098/2001 und 16.114/2001 angestellten Überlegungen an, dass aus der Höhe der Beteiligung des für die

Gesellschaft tätigen Gesellschafters das Schwinden einer Erkennbarkeit jeglicher Merkmale eines Dienstverhältnisses resultieren kann.

Zur Frage „Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eines Unternehmens“, soweit es einen geschäftsführenden Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft betrifft, befasst sich die moderne deutschsprachige Literatur der Betriebswirtschaftslehre (Lechner/Egger/Schauer „Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre“ 18. Auflage Wien 1990 Seite 62 ff über die Unternehmensführung; Erich Gutenberg: Unternehmensführung, Wiesbaden 1962) eingehend mit den Formen der betrieblichen Willensbildung und der Organisation der Unternehmensführung:

„Vereinigen sich Eigentum am Betrieb und Geschäftsführung in einer Person dann sind diese Personen Unternehmer in der ursprünglichen Bedeutung dieses Wortes. Man spricht deshalb auch von Unternehmer-Unternehmungen oder Eigentümer- Unternehmungen. (Gutenberg aaO Seite 12).

Eigentum an den Unternehmen sichert dem Inhaber der Rechtstitel nur in solchen Unternehmen ein Höchstmaß an Einfluß auf die Unternehmensführung, in denen Geschäftsführung und Eigentum in einer Person verbunden sind, also in Eigentümer-Unternehmen Die Unternehmensführung ist in diesem Falle eindeutig aus dem Eigentum am Unternehmen abgeleitet. Es kann kein Zweifel darüber bestehen, daß diejenige Unternehmensführung ein Höchstmaß an Einfluß und Macht zu erreichen vermag, die sich auf Ansprüche aus dem Eigentum gründet. Die Eigentümer bilden ein Zentrum betrieblicher Willensbildung.“ (Gutenberg aaO Seite 13).

Die Geschäftsleitung unter derartigen Eigentumsverhältnissen ist alleiniger originärer dispositiver Faktor, der die derivativen dispositiven Faktoren Betriebsorganisation und Planung und damit den betrieblichen Organismus bestimmt, hierarchisch an ihrer Spitze steht aber nicht in ihm im Sinne eines Dienstverhältnisses eingegliedert ist.

Wir sind daher der Meinung, dass der alleinige geschäftsführende Vorstand (solange unsere Gesellschaft in der Rechtsform einer AG tätig war) bzw. Geschäftsführer (für die Zeit nach dem Rechtsformwechsel in eine GmbH), der im genannten Prüfungszeitraum 2000-2004 immer mittelbar und unmittelbar über 100% der Geschäftsanteile (Aktien oder Stammanteile) verfügte,

a) auf Grund eines Jahr für Jahr neu zu begründenden Werkvertrages

- weisungsfrei ist*
- keiner festen Arbeitszeit unterliegt*
- keinen eigenen Urlaubsanspruch hat*

- sich vertreten lassen kann und

b) auf Grund seines Alleineigentums an unserer Gesellschaft, die damit im Sinne der Betriebswirtschaftslehre als Eigentümer-Unternehmen der höchsten Stufe unter seinen alleinigen betrieblichen Willensbildung steht

kein an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligter, dessen Beschäftigung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (47 Abs. 2 EStG 1988) aufweist, ist. Damit kann er aber auch nicht gemäß § 41(2) FLAG als eine an einer Kapitalgesellschaft beteiligte Person im Sinne des § 22 Z. 2 EStG qualifiziert werden.

Zusammenfassend beantragen wir daher Aufhebung der DB- und DZ-Pflicht aller Bezüge des B für den Zeitraum 2001 bis 2004. "

Die Prüferin äußerte sich hierzu am 1.2.2006 unter Anschluss einer Kopie die B betreffenden Lohnkonten wie folgt:

„Zu Punkt 1 der Begründung des Rechtsmittels (falsche Berechnung der Bemessungsgrundlage der Vorstandsbezüge): Die Bemessungsgrundlage 2004 lt. Bescheid ist korrekt (Kopie der Lohnkonten liegt bei). Zur Berechnung wurde das Gehalt, die Erstattung der halben SV-Beiträge und der Sachbezug PKW herangezogen.

Zu Punkt 2 weise ich nochmals auf das VwGH-Erkenntnis vom 10.11.2004 betreffend der DB-, DZ- und KommSt-Pflicht bei Eingliederung in den geschäftlichen Organismus hin.

„Von einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes wird bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer in aller Rege auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl VwGH 10. 11.2004,2003/13/0018, ARD 5553/12/2004). "

Dies ist sinngemäß auch auf den Vorstand der [Bw.], B , anzuwenden.

DB und DZ wurden korrekt vorgeschrieben. Es ist keine Änderung der Bescheide vorzunehmen. "

Mit Vorhalt vom 21.2.2006 übermittelte das Finanzamt Wien 1/23 die Äußerung der Prüferin der Bw. und ersuchte um Mitteilung, ob sich hinsichtlich des Geschäftsführers Änderungen der Vertragsgrundlagen und der Tätigkeit im Berufszeitraum gegenüber dem Vorzeitraum ergeben haben. Ferner wurden die Berechnung des Geschäftsführerentgelts sowie weitere Angaben abverlangt.

Mit Schreiben vom 23.3.2006 gab die steuerliche Vertreterin hierauf bekannt:

„1. Der Berufungspunkt 1 betreffend die Bemessungsgrundlage der Vorstandsbezüge für 2004 wird zurückgezogen, die Angaben der Prüferin zur Berechnung der Bemessungsgrundlage

Bruttogehalt EUR 87.207,48

zuzüglich Kfz-Pauschale EUR 6.104,52

50% der SV-Beiträge von EUR 13.082,40 EUR 6.541,20

EUR 99.853,20

werden anerkannt.

2. Der Werkvertrag vom 1.7.1999 ist im Prinzip unverändert gültig hinsichtlich der Tätigkeit des Geschäftsführers, geändert haben sich lediglich die Beteiligungsverhältnisse bei der früheren AG und der nunmehrigen GmbH: Alleingesellschafter war mittel- und unmittelbar Herr B , der das Unternehmen wie ein Einzelunternehmen führt: Die monatlichen Bezüge werden von ihm festgelegt und direkt auf sein Bankkonto überwiesen, es wird kein Verrechnungskonto geführt. Über die spärlichen Urlaubstage werden keine Aufzeichnungen geführt, sieht man von Eintragungen in seinem persönlichen Kalender ab.

Vertretung in Urlaubs- und (oder) Krankheitsfall waren und sind jeweils leitende Mitarbeiter im Unternehmen.

3. Außerhalb des Ergänzungsauftrages erlauben wir uns noch einmal auf unsere Berufungsausführungen anknüpfend an die Erkenntniss des VfGH (Vf Slg. 16.098/2001 und 16.114/2001) hinzuweisen: wir sind der Meinung, dass der Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der gleichzeitig alleiniger Vorstand bzw. Geschäftsführer ist, das Zentrum betrieblicher Willensbildung ist, den betrieblichen Organismus bestimmt und mit seiner Tätigkeit kein Merkmal eines Dienstverhältnisses verbunden ist.

Zur Vereinfachung des Verfahrens verzichten wir auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung und ersuchen bei direkter Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde 2. Instanz um Verständigung.“

Mit Bericht vom 27.3.2006 legte das Finanzamt Wien 1/23 die Berufung betreffend die Haftungs- und Abgabenbescheide für 2001 bis 2004 vom 1.12.2005 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.7.2007 gab das Finanzamt Wien 1/23 der Berufung der Bw. „gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide 2001-2004“ statt und hob diese Bescheide auf. Begründend wurde darauf hingewiesen, dass diese Bescheide „aus verfahrensrechtlichen Gründen“ aufzuheben waren.

Mit Bescheiden vom 28.7.2007 schrieb das mittlerweile zuständig gewordene Finanzamt Wien 4/5/10 neuerlich – allerdings unter Angabe der Bemessungsgrundlagen und der Abgaben im Spruch der Bescheide – Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vor:

	2001	2002	2003	2004
Lohnsteuer			679,99 €	679,99 €
Dienstgeberbeitrag				
<i>Bemessungsgrundlage:</i>	1.275.063,70 €	1.218.676,73 €	1.102.284,87 €	1.118.315,24 €
<i>Dienstgeberbeitrag:</i>	57.377,87 €	54.840,45 €	49.602,82 €	50.324,19 €
<i>Für den obigen Zeitraum bereits gebucht</i>	52.888,71 €	50.347,41 €	45.034,43 €	45.763,54 €
<i>Somit verbleiben zur Nachzahlung</i>	4.489,16 €	4.493,04 €	4.568,39 €	4.560,65 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag				
<i>Bemessungsgrundlage:</i>	1.275.063,70 €	1.218.676,73 €	1.102.284,87 €	1.118.315,24 €
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:</i>	6.503,42 €	5.362,18 €	4.629,60 €	4.473,26 €
<i>Für den obigen Zeitraum bereits gebucht</i>	5.994,65 €	4.922,86 €	4.203,19 €	4.067,87 €
<i>Somit verbleiben zur Nachzahlung</i>	508,77 €	439,32 €	426,41 €	405,39 €

Begründend wurde wiederum auf den Lohnsteuerprüfungsbericht vom 24.11.2005 verwiesen.

Mit Schreiben vom 18.9.2007 erhob die Bw. Berufung gegen diese Bescheide vom 28.8.2007 mit dem ersichtlichen Antrag, diese Bescheide ersatzlos aufzuheben, und führte unter anderem aus:

„... Nach durchgeführter Außenprüfung hat das damals für die Ertragsbesteuerung unserer Gesellschaft zuständige Finanzamt Wien 1/23 am 24.11.2005 gemäß § 150 BAO iVm § 86 EStG einen Prüfungsbericht über die Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.2001 —31.12.2004 verfasst, der uns am 6.12.2005 zugestellt wurde: Der Prüfungsbericht enthält folgende Nachforderungen an Lohnabgaben:

für 2001 EUR 4.997,93

für 2002 EUR 4.932,36

für 2003 EUR 5.674,77

für 2004 EUR 5.646,02

Der Bericht enthält die Begründung der Nachforderungen und auch die Bemessungsgrundlagen in detaillierter Form, die daran anschließenden 4 Haftungs- und Abgabenbescheide vom 1.12., zugestellt ebenfalls am 6.12.2005, weisen die oben genannten Nachforderungen aus und verweisen als Bescheidebegründung auf den Prüfungsbericht vom 24.11.2005.

Gegen die genannten Bescheide haben wir am 22.12.2005 — innerhalb offener Frist — das Rechtsmittel der Berufung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes ergriffen und diese Berufungen über Ersuchen am 23.3.2006 ergänzt, wobei die Bemessungsgrundlagen der Nachforderungen anerkannt, deren Rechtswidrigkeit jedoch weiterhin behauptet wurde.

Mit Verständigung vom 29.3., eingelangt am 31.3.2006, hat uns das Finanzamt Wien 1/23 in Kenntnis gesetzt, dass die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt wurde.

Nach telefonischer Vorankündigung durch den UFS an unseren ausgewiesenen Vertreter hat das Finanzamt Wien 1/23 eine Berufungsvorentscheidung de dato 11.7., zugestellt am 23.7.2007, erlassen, welcher Bescheid gemäß § 276 BAO folgenden Spruch enthält:

Der Berufung wird stattgegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

Die Begründung führt — nicht näher beschriebene — verfahrensrechtliche Gründe für die Aufhebung der Haftungs- und Abgabenbescheide an.

Ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) wurde nicht gestellt, der Bescheid ist daher spätestens am 24.8.2007 in Rechtskraft erwachsen.

Die am 28.8.2007 (am 29.8.2007 zugestellten), vorn nunmehr zuständigen Finanzamt Wien 4/5/10 erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheide 2001 -2004 über die oben genannten Nachforderungen unter Hinweis auf den Prüfungsbericht vom 24. 11.2005, sind nach unserer Auffassung rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben; wir begründen unsere Auffassung wie folgt:

Der unbestritten rechtskräftig gewordene Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11.7.2007 enthält als Spruch folgende Willenserklärung, er ist daher der entscheidende Teil des Bescheides und lautet:

Der Berufung wird stattgegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

Nach allgemeiner Verwaltungslehre hat der Spruch die in Verhandlung stehende Angelegenheit (in unserem Fall die Berufung) zur Gänze zu erledigen (vgl § 59 Abs 1 AVG), er normiert Rechte und Pflichten oder stellt ein Rechts- bzw Tatsachenverhältnis verbindlich fest. Der Spruch erzielt Rechtskraftwirkung und ist einer Rechtskraft fähig (VwGH 19.10.1964 22/64).

Da das Berufungsverfahren gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide 2001 -2004 vom 1.12., zugestellt am 6.12.2005 rechtskräftig zu unseren Gunsten durch Stattgebung unserer Berufung und Aufhebung der Bescheide beendet wurde, keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens, Aufhebung des Bescheides vorliegen und auch nicht geltend gemacht wurden, sind die Bescheide, die an die Stelle der rechtskräftig aufgehobenen getreten sind, rechtswidrig erlassen worden.

Sollten erste oder zweite Instanz diese Rechtsauffassung nicht teilen, werden in einem weiteren Berufungsverfahren die Bestimmungen des § 274 BAO und über die Einhebungsverjährung zu beachten sein; unsere Gesellschaft würde diese Rechtsauffassung auch in Beschwerden an Verfassungs- bzw. Verwaltungsgericht vertreten..."

Mit Bericht vom 13.11.2007 legte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 vom 28.8.2007 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.

Gemäß § 198 Abs. 2 haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

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 (§ 201 Abs. 1 BAO).

Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO haben die gesamte Abgabe festzusetzen und nicht bloß die Nachforderung zu enthalten, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist (vgl. *Ritz*, BAO, 3. Auflage, § 201 Tz. 42, m.w.N.).

Die bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag hat sich als Folge der Feststellungen der Lohnsteuerprüfung auf den gesamten im Streitzeitraum zu entrichtenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und nicht bloß auf die restliche, nur die Feststellungen der Lohnsteuerprüfung in Betracht ziehende Abgabennachforderung zu erstrecken (vgl. etwa UFS 13.12.2007, RV/0256-K/06; UFS 7.3.2008, RV/0893-W/06).

Das Finanzamt Wien 1/23 hat die rechtunrichtigen, weil nur die Abgabennachforderung im Spruch ausweisenden Bescheide betreffend DB und DZ vom 1.12.2005 daher insoweit zutreffend mit Berufungsvorentscheidung vom 11.7.2007 aufgehoben.

2.

Diese Berufungsvorentscheidung vom 11.7.2007 steht entgegen der Auffassung der Bw. nicht der neuerlichen Erlassung von Bescheiden betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für den Berufszeitraum entgegen.

Die Bescheide vom 1.12.2005 entsprachen betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag, wie zu 1. ausgeführt, nicht den gesetzlichen Anforderungen an Festsetzungsbescheide nach § 201 i.V.m. § 198 BAO.

Es handelte sich bei diesen Bescheiden nicht um „Nichtbescheide“, da sie die für Bescheide an sich wesentlichen Merkmale enthielten, aber um fehlerhafte Bescheide, da sie nicht gemäß § 201 i.V.m. § 198 BAO ergangen waren. Es lagen daher keine ordnungsgemäßen Festsetzungsbescheide i.S.d. Bestimmung vor.

Die Bescheide vom 28.7.2007 erfüllen erstmals die gesetzlichen Anforderungen an Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO.

„Entschiedene Sache“ der Berufungsvorentscheidung vom 11.7.2007 war die Aufhebung der fehlerhaften Bescheide vom 1.12.2005. Mit dieser Aufhebung war jedoch keine

Abgabenfestsetzung nach § 201 BAO verbunden; es wurden mit der Berufungsvorentscheidung erst die Voraussetzungen für eine erstmalige – richtige – Abgabenfestsetzung nach § 201 BAO geschaffen.

„Sache“ des Vorverfahrens waren somit hinsichtlich DB und DZ Bescheide, denen nicht die Qualität von Festsetzungsbescheiden zukam; „Sache“ des gegenständlichen Verfahrens sind Festsetzungsbescheide, die die in § 201 i.V.m. § 198 BAO geforderten Spruchbestandteile enthalten.

Es steht daher die Rechtskraft der Berufungsvorentscheidung vom 11.7.2007 nicht der Erlassung erstmaliger – richtiger – Abgabenbescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag entgegen.

3.

Zutreffend ist jedoch die Auffassung der Bw., res iudicata sei hinsichtlich der Nachforderung an Lohnsteuer gegeben.

Beim Lohnsteuerabzug ist gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitnehmer Steuerschuldner; der Arbeitgeber haftet gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltene Lohnsteuer.

Der Arbeitgeber ist mit einem Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO in Anspruch zu nehmen. Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe (vgl. *Ritz*, BAO, 3. Auflage, § 2224 Tz. 8, m.w.N.).

Der Spruch der nunmehr angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2003 und 2004 vom 28.8.2007 ist folglich auch ident mit jenem der Haftungsbescheide vom 1.12.2005.

Einer neuerlichen Haftungsinanspruchnahme steht daher nach dem Grundsatz „ne bis in idem“ die Berufungsvorentscheidung vom 11.7.2007 entgegen, da anders als bei den Abgabenbescheiden betreffend DB und DZ in der Sache bereits ein ordnungsgemäßer Haftungsbescheid ergangen war.

4.

Gegen die Abgabenberechnung wurden mit Schreiben vom 23.3.2006 im vorangegangenen Verfahren keine Einwände mehr erhoben und wurde dieser Berufungspunkt zurückgezogen.

5.

Ebenso unstrittig ist die Nachforderung an DB und DZ betreffend die Privatnutzung des firmeneigenen PKW durch den Arbeitnehmer A .

6.

Zum Streitpunkt Vorschreibung an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Vorstand B ist zu sagen:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

"Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988."

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger 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) 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs 11 EStG 1988, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind."

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und

sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

- dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),
- dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und
- dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185, s Anm 141 und 141b).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung - auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen - dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen

des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des alleinigen Geschäftsführers die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw.

Die Begründung des VwGH ist schlüssig. Der Gerichtshof orientiert sich an der Legaldefinition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 EStG 1988 (Weisungsungebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus), wobei § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 das Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit beseitigt, sodass sich der Ausdruck „alle“ in § 22 Z 2 EStG 1988 nur auf das verbleibende Kriterium der Eingliederung beziehen kann.

Der Berufung war daher insofern Folge zu geben, als die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für 2003 und 2004 vom 28.8.2007 aufzuheben waren.

Die Berufung gegen die Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2001 bis 2004 war hingegen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. April 2008