

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], über die Beschwerde vom 15.05.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 07.03.2017 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 bis 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Von der beschwerdeführenden GmbH (Bf.) fand im Jahr 2014 die Abspaltung eines Teilbetriebes zur Neugründung des Betriebes [Betrieb] auf die [Neugründung] GmbH, [Ort] ([Steuernummer]) (= [NEUG]) statt, wobei die [Neugründung] GmbH am [Datum] im Firmenbuch eingetragen wurde. Inhalt der betrieblichen Tätigkeit ist die weltweite Planung und Errichtung von [Produkten].

Im Rahmen einer die Jahre 2010 bis 2014 umfassenden gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) in jenem Teilbetrieb, der auf die [NEUG] abgespalten wurde, stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die Arbeitnehmer in jenem Teilbetrieb im Rahmen von Auslandsdienstreisen die Nacht im Flugzeug verbracht hätten. Für die Nächtigung im Flugzeug hätten die Arbeitnehmer steuerfrei belassene Nächtigungsgelder erhalten.

Da diesen Nächtigungsgeldern keine von den Arbeitnehmern zu tragenden Kosten gegenüberstünden, seien diese nicht nach § 26 Z. 4 EStG 1988 von der Besteuerung auszunehmen. Auch die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG 1988 könne nicht herangezogen werden, weil der Arbeitgeber diese Zahlungen weder nach dem Kollektivvertrag noch nach dem für diese Arbeitnehmer geltenden Zusatzkollektivvertrag als Nächtigungsgelder zu leisten verpflichtet sei, zumal den Leistungen keine den Arbeitnehmern entstandenen Aufwendungen zugrunde lägen. Im Hinblick darauf, dass vom Arbeitgeber die

Nächtigung und Vollverpflegung während des Fluges bezahlt würden, entstünden den Arbeitnehmern keine Mehraufwendungen. Soweit solche tatsächlich entstehen würden, seien diese laut Zusatzkollektivvertrag ohnedies vom Arbeitgeber zu ersetzen.

Aus diesem Grund seien die bisher unversteuert belassenen Nächtigungsgelder der Lohnsteuer zu unterziehen und in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

In der Folge erließ die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide, in denen sie den Feststellungen der GPLA folgend für die besagten Nächtigungsgelder gegenüber der beschwerdeführenden GmbH Lohnsteuer festsetzte und diese in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in den Jahren 2010 bis 2014 einbezog.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde verwahrte sich die Beschwerdeführerin gegen die Einbeziehung der Nächtigungsgelder in die Bemessungsgrundlagen für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in den Jahren 2010 bis 2014, mit der Begründung, dass den Arbeitnehmern sehr wohl Mehraufwendungen im Zusammenhang mit Flugreisen entstünden, weshalb die ausbezahlten Nächtigungsgelder nicht steuerbar gemäß § 26 Z. 4 lit. e EStG 1988 seien oder im Hinblick darauf, dass sie den Arbeitnehmern - wie auch von der Gewerkschaft der Privatangestellten bestätigt - aufgrund des Zusatzkollektivvertrages zustünden, gemäß § 3 Abs. 1 Z. 16 lit. b EStG 1988 steuerfrei seien.

Da die Beschwerdeführerin den Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO stellte, wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 12.02.2020 wurde den Parteien bekanntgegeben, es werde vorläufig davon ausgegangen, dass aufgrund der Spaltung und Übertragung des Betriebes [Betrieb] auf die neu gegründete X GmbH (nunmehr [Neugründung] GmbH, [FN]) die Festsetzung der genannten Abgaben nicht gegenüber der beschwerdeführenden Gesellschaft hätte erfolgen dürfen, sondern - da die Abgaben für Arbeitnehmer festgesetzt worden seien, die im von der Rechtsnachfolgerin übernommenen Betrieb tätig gewesen seien - gegenüber der Rechtsnachfolgerin hätte erfolgen müssen.

Begründend wurde ausgeführt, laut Auszug aus dem Firmenbuch sei gemäß Spaltungsplan vom [Datum2] der Betrieb [Betrieb] abgespalten und auf die Firma X GmbH (nunmehr [Neugründung] GmbH, [FN]) übertragen worden. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen - wie insbesondere der Beilage zu Niederschrift über die Schlussbesprechung vom [Datum1] - werde vorläufig davon ausgegangen, dass die den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Feststellungen ausschließlich Dienstnehmer dieses abgespaltenen

Betriebes betreffen würden. Dementsprechend wären die Abgabenfestsetzungen nur mehr gegenüber der partiellen Gesamtrechtsnachfolgerin vorzunehmen gewesen.

Den Parteien werde daher Gelegenheit gegeben, innerhalb von 3 Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses dazu Stellung zu nehmen, ob sie den vorläufig getroffenen Annahmen zustimmten, oder gegenteilige Ausführungen durch geeignete Unterlagen zu belegen.

In Beantwortung dieses Beschlusses, teilte die Beschwerdeführerin mit, sie bestätige die Ausführungen des Beschlusses, dass der Teilbetrieb auf die [Neugründung] GmbH übergegangen sei. Die angefochtenen Bescheide beträfen nur Dienstnehmer die auf die [Neugründung] GmbH übergegangen seien.

Die belangte Behörde äußerte sich nicht dazu.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Mit Spaltungsplan vom [Datum2] wurde von der beschwerdeführenden GmbH der Betrieb [Betrieb] abgespalten und zunächst auf die am [Datum] im Firmenbuch eingetragene X GmbH übertragen, deren Firmenwortlaut am [Datum3] in [Neugründung] ([NEUG]) GmbH geändert wurde.

Die im Rahmen der GPLA getroffenen Feststellungen, die den bekämpften Bescheiden zugrunde liegen, betrafen ausschließlich Arbeitnehmer, die anlässlich der Betriebsabspaltung dem abgespaltenen Teilbetrieb angehörten und in der Folge Arbeitnehmer der [NEUG] wurden.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Urkunden im Firmenbuch zu der beschwerdeführenden GmbH und der [NEUG] (wie bspw. Spaltungsplan, Beilage zum Spaltungsplan und Gesellschaftsverträge der beiden Gesellschaften) sowie den im Rahmen der GPLA getroffenen Feststellungen, aus denen sich ergibt, dass diese ausschließlich Arbeitnehmer der [NEUG] betreffen, und den damit übereinstimmenden Aussagen der beschwerdeführenden GmbH.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Spaltungsgesetz (SpaltG) kann eine Kapitalgesellschaft ihr Vermögen nach diesem Bundesgesetz spalten. Die Spaltung ist nach § 1 Abs. 2 Z 2 SpaltG unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft durch Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile dieser Gesellschaft im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Neugründung) oder auf übernehmende Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Aufnahme gegen Gewährung von

Anteilen - Aktien oder Geschäftsanteilen) der neuen oder übernehmenden Kapitalgesellschaften an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft möglich.

Gemäß § 14 Abs. 2 SpaltG treten mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch folgende Rechtswirkungen ein:

1. Die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft gehen entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft oder die neuen Gesellschaften über.
2. Bei der Aufspaltung erlischt die übertragende Gesellschaft; bei der Abspaltung werden die im Spaltungsplan vorgesehenen Änderungen der Satzung (des Gesellschaftsvertrags) der übertragenden Gesellschaft wirksam. Darauf ist in der Eintragung hinzuweisen.
3. Die Anteile an den beteiligten Gesellschaften werden entsprechend dem Spaltungsplan erworben. Rechte Dritter an den Anteilen der übertragenden Gesellschaft bestehen an den an ihre Stelle tretenden Anteilen und an allfälligen baren Zuzahlungen weiter.
4. Der Mangel der notariellen Beurkundung des Spaltungsbeschlusses wird geheilt.

Gemäß § 15 Abs. 1 SpaltG haften für die bis zur Eintragung der Spaltung begründeten Verbindlichkeiten der übertragenden Gesellschaft, einschließlich Verbindlichkeiten aus späterer nicht gehöriger Erfüllung und aus späterer Rückabwicklung, neben der Gesellschaft, der die Verbindlichkeit nach dem Spaltungsplan zugeordnet wird, die übrigen an der Spaltung beteiligten Gesellschaften bis zur Höhe des ihnen jeweils zugeordneten Nettoaktivvermögens als Gesamtschuldner. Keine Haftung besteht für solche Verbindlichkeiten, für die nach dem § 15 Abs. 2 ff leg. cit. Sicherheit geleistet wurde.

Nach § 19 Abs 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über, wobei für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten.

§ 14 Abs 2 Z 1 SpaltG sieht eine partielle Gesamtrechtsnachfolge vor.

Nach § 14 Abs 2 Z 1 SpaltG gehen mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft oder die neuen Gesellschaften über.

Dem § 1 Abs 2 Z 1 SpaltG zufolge sind Vermögensteile im gegebenen Zusammenhang Vermögensgegenstände, Schulden und Rechtsverhältnisse. Die Gesamtrechtsnachfolge gilt

auch für öffentlichrechtliche Rechtsverhältnisse (vgl. *Ritz* BAO⁶, § 19 Tz 17 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Die partielle Gesamtrechtsnachfolge betrifft auch Abgabenschulden und damit verbundene verfahrensrechtliche Positionen (Parteirechte und -pflichten). Dieser partielle Übergang von Rechten und Pflichten erfolgt unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger nach dem Rechtsübergang noch rechtlich existent bleibt (vgl. VwGH 1.9.1999, 98/16/0121; VwGH 04.06.2008, 2005/13/0135 sowie *Ritz* BAO⁶, § 19 Tz 18).

Abgabenansprüche und Zahlungsansprüche sind daher – entsprechend ihrer Zuordnung zum betreffenden Vermögensteil – aufzuteilen (dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zuzuordnen). Dem ist etwa bei Abgabenfestsetzungen, bei verfahrensleitenden Verfügungen (zB Aufforderungen zur Einreichung von Abgabenerklärungen, Prüfungsaufträgen), bei der Verbuchung der Gebärung (zB anteilige Berücksichtigung von „Vorsollbeträgen“), bei der Einhebung und zwangsweisen Einbringung „übergegangener“ Abgabenschuldigkeiten Rechnung zu tragen (vgl. *Ritz* BAO⁶, § 19 Tz 19; sowie *Unger* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 19, 85).

Maßgebend ist die im Spaltungsplan vorgenommene Zuordnung (§ 14 Abs 2 Z 1 SpaltG; zB OGH 4.11.1999, 2 Ob 237/99p, GesRZ 2000, 38).

Ab Wirksamkeit der partiellen Gesamtrechtsnachfolge haben Abgabenfestsetzungen (zB Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Dienstgeberbeitrag) nur mehr (anteilig, entsprechend dem Vermögensteil) gegenüber dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zu erfolgen.

Dies gilt sinngemäß auch für Wiederaufnahmen (einschließlich Aufhebungen nach § 307 Abs 1) von dem Rechtsvorgänger gegenüber abgeschlossenen Verfahren. Die Wiederaufnahme setzt dabei voraus, dass jeweils taugliche Wiederaufnahmsgründe vorliegen, die den (übergegangenen) Vermögensteil betreffen (vgl. *Ritz* BAO⁶, § 19 Tz 19 sowie *Unger* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 19, 86).

Mit den angefochtenen Bescheiden wurde die Beschwerdeführerin einerseits ausschließlich zur Lohnsteuer für Arbeitnehmer herangezogen, die anlässlich der Abspaltung mit dem abgespaltenen Betrieb in die neu gegründete [NEUG] übernommen wurden. Andererseits ergingen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ausschließlich deshalb, weil die bekanntgegebenen Bemessungsrundlagen um die Nächtigungsgelder jener Arbeitnehmer erhöht wurden, die anlässlich der Abspaltung in die neu gegründete [NEUG] übernommen wurden.

Zufolge der durch die Eintragung der Spaltung der Beschwerdeführerin gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 SpaltG eingetretenen partiellen Gesamtrechtsnachfolge trat aber die [NEUG] auch verfahrensrechtlich in Bezug auf die in Rede stehenden Lohnabgaben an die Stelle der

Beschwerdeführerin (vgl. VwGH 01.09.1999, 98/16/0121, VwSlg 7.433/F; VwGH 04.06.2008, 2005/13/0135; und *Ritz*, BAO⁶, § 19 Tz 17 bis 19).

Die den im Rahmen der GPLA getroffenen Feststellungen entsprechenden Bescheide wären daher nur mehr an die [NEUG] zu richten und ihr zuzustellen gewesen. Daran ändert auch die zivilrechtliche Bestimmung des § 14 Abs. 5 SpaltG nichts, wonach der Gläubiger in bestimmten Fällen Erklärungen gegenüber jeder an der Spaltung beteiligten Gesellschaft abgeben kann.

Da mit den angefochtenen Bescheiden der durch die Spaltung nicht untergegangenen, sondern fortbestehenden Beschwerdeführerin Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt Zuschlag) vorgeschrieben wurden, welche die Beschwerdeführerin zu Folge der Gesamtrechtsnachfolge nicht mehr schuldete, erweisen sich die angefochtenen Bescheide hinsichtlich dieser Abgabenfestsetzungen und Vorschriften als inhaltlich rechtswidrig.

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO kann nach Maßgabe des Abs. 2 leg. cit. und muss nach Maßgabe des Abs. 3 leg. cit. auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten, und 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.

Da die im Rahmen der GPLA getroffenen Feststellungen den abgespaltenen Teilbetrieb und nicht mehr den Betrieb der Beschwerdeführerin betreffen, können somit die nach Meinung der belangten Behörde vorliegenden Unrichtigkeiten der Selbstberechnung nur mehr zur erstmaligen Festsetzung dieser Abgaben gegenüber der Gesamtrechtsnachfolgerin und nicht mehr gegenüber der Beschwerdeführerin führen.

Im Hinblick darauf, dass die angefochtenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ausschließlich Unrichtigkeiten aufgreifen, die den abgespaltenen Teilbetrieb betreffen, und die bekanntgegebene Selbstberechnung - soweit sie den verbleibenden Betrieb der Beschwerdeführerin betrifft - sich nicht als unrichtig erweist, hätten diese Bescheide daher nicht ergehen dürfen.

Soweit die Beschwerdeführerin mit den angefochtenen Bescheiden zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen wurde, ändert es auch nichts, dass nach § 15 Abs 1 SpaltG eine gesamtschuldnerische, mit dem Nettoaktivvermögen begrenzte Haftung der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften (und somit auch für Beschwerdeführerin) besteht. Obgleich diese Haftung auch Abgabenschuldigkeiten umfasst, kann diese aber als zivilrechtliche Haftung nach § 15 Abs. 1 SpaltG von der Abgabenbehörde nur im Zivilrechtsweg (vgl. VwGH

16.02.1988, 87/14/0059, VwSlg 6292/F; und *Ritz*, BAO⁶, § 224 Tz 12) und somit nicht mit Haftungsbescheid geltend gemacht werden. Denn gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden (lediglich) die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung eines Haftungsbescheides geltend gemacht. Die angefochtenen Bescheide sind daher auch hinsichtlich des Ausspruchs der Haftung für Lohnsteuer inhaltlich rechtswidrig (vgl. VwGH 04.05.2008, 2005/13/0135; sowie *Ritz*, aaO, § 19 Tz 19) und hätten, da sie ausschließlich Arbeitnehmer des abgespaltenen Betriebes betreffen, nicht gegenüber der Beschwerdeführerin ergehen dürfen.

Daher waren die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die rechtliche Beurteilung der abgabenrechtlichen Folgen einer Abspaltung zur Neugründung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 SpaltG im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs erfolgte (vgl. bspw. VwGH 04.06.2008, 2005/13/0135), war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 14. April 2020