



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 22. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Müzzzuschlag vom 19. Juli 2007 betreffend Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO entschieden:

Der Berufung wird statt gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 9.2.1999 verstarb der der Steuerberater Steuerfachmann. Er hinterließ eine Steuerberatungskanzlei, die von seinen Erben nicht weitergeführt werden konnte. Zum Zweck der Fortführung (und des später beabsichtigten Verkaufs) der Kanzlei wurde von der Verlassenschaft am 21.3.2000 durch Einbringung des Einzelunternehmens des Verstorbenen die SteuerberatungsGmbH gegründet. Mit Notariatsakt vom 22.12.2004 wurde die GmbH mit Stichtag 30.6.2004 in eine OEG umgewandelt, gleichzeitig realgeteilt und die einzelnen Anteile in die Einzelunternehmen der ursprünglich an der GmbH Beteiligten eingebracht.

Am 19.4.2000 wurden die Steuerberater Dr. X und Mag. Y zu Geschäftsführern der SteuerberatungsGmbH bestellt. Zu diesem Zeitpunkt waren die Steuerberater nicht an der GmbH beteiligt. Sie verpflichten sich, „im Werkvertrag“ die Geschäftsführung zu übernehmen.

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben wurden u.a. für das Jahr 2002 Abgabenbescheide betr. DB für die verbuchten Geschäftsführerentlohnungen von Mag. Y und Dr. X erlassen. Als Begründung wurde im Bericht angeführt, dass die Geschäftsführer in einem

Dienstverhältnis zur Bw stünden und daher gem. § 41 FLAG ein Dienstgeberbeitrag zu entrichten sei. Weder im Bescheid noch im Bericht bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde eine Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag angeführt.

Die gegen den Abgabenbescheid 2002 erhobene Berufung erledigte das Finanzamt nach ergänzenden Ermittlungen am 29.11.2006 mit stattgebender Berufungsvorentscheidung: Begründet wurde die BVE damit, dass kein Dienstverhältnis vorliege.

Am 19.7.2007 hob das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung 2002 gem. § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes wieder auf. Die Aufhebung begründete das Finanzamt damit, dass die organisatorische Eingliederung in den Betrieb bei fehlendem Unternehmerwagnis so stark wiege, dass von einem Dienstverhältnis auszugehen sei. Mit der Aufhebung verband das Finanzamt keine weitere Berufungsvorentscheidung.

In der dieses Verfahren betreffenden Berufung gegen die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung gem. § 299 BAO brachte die Bwin im wesentlichen folgendes vor:

- die Rechtswidrigkeit der BVE sei nicht – wie nach hA iZHM § 299 BAO gefordert - gewiss, insbesondere weil die vertraglich ausdrücklich ausgeschlossene Weisungsbindung nicht ausreichend gewürdigt wurde
- der Sachverhalt sei in keinem ordnungsgemäßen Verfahren geklärt worden. Das ergebe sich besonders daraus, dass das Finanzamt in seiner BVE ausdrücklich von einer fehlenden Weisungsbindung ausging, im Aufhebungsbescheid diese verneinte, ohne der Bw Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben
- die Ermessensentscheidung sei nicht begründet.

Im Rahmen eines Telefonats bezüglich Zurücknahme des Antrags auf mündliche Verhandlung rügte die Bw weiters das Fehlen jeglicher Bemessungsgrundlage in Bescheid und Bericht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bescheidadressat

Im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung existiert der ursprüngliche Berufungswerber GmbH nicht mehr. Mit der mit Stichtag 30.6.2004 erfolgten Umwandlung in eine OEG ist gem. § 1 UmwG Gesamtrechtsnachfolge verbunden, sodass ab diesem Zeitpunkt die OEG Berufungswerberin und Bescheidadressatin ist.

Nach Ansicht des VwGH (17.5.2004, 2003/17/0134) bleibt die OEG solange aufrecht, so lange Rechtsverhältnisse zu Dritten (wozu nach VwGH 27. 5. 1999, 99/15/0014 bzw. VwGH 31. 7.

2002, 98/13/0223 auch der Bund als Abgabengläubiger zählt) nicht vollständig abgewickelt sind (vgl auch VwGH 3. 11. 1983, 82/15/0177, VwGH 29. 3. 1993, 91/15/0013, VwGH 24. 2. 1998, 95/13/0269, VwGH 28. 10. 1998, 96/14/0071 oder VwGH 27. 5. 1999, 99/15/0014 bzw. Langheinrich, Zustelladressat bei gelöschten Gesellschaften, FJ 2004, 302). Damit bleibt die OEG Bescheidadressat, zumal mit der erfolgten Realteilung (nur) Einzelrechtsnachfolge verbunden ist.

2. Bescheidaufhebung – verfahrensrechtliche Aspekte

Mit dem Aufhebungsbescheid ist nach § 299 Abs 2 BAO ein den aufgehobenen Bescheid ersetzender Bescheid zu verbinden. Davon ist nur dann abzusehen, wenn von der aufhebenden Behörde kein neuer Sachbescheid zu erlassen ist (vgl Ritz, BAO³, § 299 Tz 49 oder Ellinger u.a., § 299 Tz 21).

Die Erledigung einer Berufung obliegt gem. § 260 BAO dem Unabhängigen Finanzsenat. Die Abgabenbehörde erster Instanz kann die Berufung zwar durch Berufungsvorentscheidung (§ 276 BAO) erledigen, ist dazu aber nicht verpflichtet. Dementsprechend hat der VwGH (27.8.2008, 2006/15/0307) entschieden, dass die Aufhebung einer Berufungsvorentscheidung ohne gleichzeitige Erlassung einer weiteren Berufungsvorentscheidung (als Sachbescheid) rechtmäßig ist.

3. Rechtmäßigkeit der Bescheidaufhebung

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gem. § 299 BAO einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach § 201 BAO hat die erstmalige Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe mittels Abgabenbescheid zu erfolgen. Ein solcher Abgabenbescheid hat im Spruch die Art und Höhe der Abgabe, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten (§ 198 Abs 2 BAO). Die bescheidmäßige Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe hat sich dementsprechend auf die gesamte im Bemessungszeitraum zu entrichtende Abgabe und nicht bloß auf eine restliche und nur bestimmte Sachverhalte in Betracht ziehende Abgabenforderung zu erstrecken (vgl. VwGH 12. 11. 1997, 95/16/0321 mwN). Der Dienstgeberbeitrag stellt gemäß § 41 Abs. 3 FLAG eine einheitliche Abgabe dar, die von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind (VwGH 28.5.2008, 2008/15/0136).

Im Berufungsfall ist der ursprüngliche Abgabenbescheid – unabhängig von Sachverhalt und dahinter stehender rechtlicher Würdigung - mit dem Mangel behaftet, dass keine

Bemessungsgrundlage angeführt ist und zwar weder für die im Rahmen der Prüfung vorgeschriebenen Dienstgeberbeiträge für die Geschäftsführer, noch für die Dienstgeberbeiträge der übrigen Mitarbeiter. Anders als im Ausgangsfall des VwGH-Erkenntnisses vom 2.9.2009, 2005/15/0035 ist dabei die Bemessungsgrundlage auch nicht dem Bericht, der Niederschrift oder den sonstigen ergänzenden Begründungen zu entnehmen. Dieser Mangel wirkt nach Ansicht des UFS so schwer, dass die Vorschreibung selbst nicht rechtmäßig erfolgte.

Für die Beurteilung der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides „Berufungsvorentscheidung“ ist der Spruch des Bescheides maßgeblich. Wie sich aus den vorangehenden Ausführungen ergibt, war der ursprüngliche Abgabenbescheid rechtswidrig. Dieser Rechtswidrigkeit wurde mittels stattgebender Berufungsvorentscheidung spruchgemäß Rechnung getragen, selbst wenn sich die Begründung auf die rechtliche Beurteilung und nicht auf die formelle Gestaltung des Bescheides (fehlende Bemessungsgrundlage) bezieht. Dass an Stelle einer stattgebenden Berufungsvorentscheidung auch eine Aufhebung des mangelhaften Abgabenbescheides und eine damit verbundene rechtsrichtige Abgabenfestsetzung hätte erfolgen können, tut dabei ebenso wenig zur Sache wie der Umstand, dass dieser Mangel erstmals im zweitinstanzlichen Verfahren gerügt wurde. Der aufgehobene Bescheid „Berufungsvorentscheidung“ erweist sich bei vorliegender Sachlage nicht als rechtswidrig. Damit fehlen die für die Aufhebung gem. § 299 BAO geforderten Voraussetzungen.

Der Berufung war damit wie im Spruch ersichtlich statt zu geben.

Graz, am 5. Oktober 2009