



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang SCHIMEK Rechtsanwalt GesmbH, 3300 Amstetten, Graben 42, vom 14. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 14. Februar 2008 betreffend Aufhebung des Bescheides gem. § 299 BAO betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für die Jahre 2002 bis 2004, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Aufhebung der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 gem. § 299 BAO zu Recht erfolgte.

Folgende Verfahrenshandlungen wurden im Zuge der DB-Besteuerung für die o.a. Streitjahre gesetzt:

Datum:	
24.4.2007	Bericht über Lohnsteuerprüfung 2002-2005
24.4.2007	1. Abgabenbescheid für DB 2002 1. Abgabenbescheid für DB 2003 1. Abgabenbescheid für DB 2004
9.5.2007	Berufung gegen die Bescheide v. 24.4.2007

27.6.2007	abweisende BVE zu Berufung v. 9.5.2007
27.7.2007	Vorlageantrag nach BVE v. 27.6.2007
12.9.2007	Stattgebende zweite BVE nach Vorlageantrag v. 27.7.2007, mit welchem die Bescheide v. 24.4.2007 aufgehoben wurden.
13.9.2007	2. Abgabenbescheid für DB 2002 2. Abgabenbescheid für DB 2003 2. Abgabenbescheid für DB 2004
11.10.2007	Berufungen gegen die Bescheide v. 13.9.2007
14.2.2008	§ 299 BAO Bescheid zu zweiter BVE v. 12.9.2007
22.2.2008	BVE zu Berufungen v. 11.10.2007
14.3.2008	Berufung gegen den Bescheid v. 14.2.2008

### Aufhebungsverfahren:

Da das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für DB nicht in voller Höhe in den Bescheiden vom 24. April 2007 festgesetzt hat, vermeinte das Finanzamt diese Bescheide mittels zweiter Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 aufheben und neue Sachbescheide erlassen zu müssen.

In den dagegen eingebrachten Berufungen vom 11. Oktober 2007 führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Als Berufungsgründe führe die Bw. unrichtige und unvollständige Tatsachenfeststellungen, erhebliche Verfahrensmängel, Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, unrichtige Beweiswürdigung sowie unrichtige rechtliche Beurteilung und Feststellungsmängel aufgrund unrichtiger rechtlicher Beurteilung an.
- Die erstbehördlichen objektiven Feststellungen seien unrichtig und sei die Erstbehörde diesbezüglich ihrer amtswegig gebotenen Wahrheitserforschungspflicht zum objektiven Tatbestand insgesamt nicht nachgekommen.  
Die Bescheide seien hinsichtlich des festgesetzten Dienstgeberbeitrages i.H.v. 13.164,22 € (2002), 14.534,53 € (2003) und 15.452,70 € (2004) unrichtig, rechtlich nicht berechtigt und auch nicht näher nachvollziehbar.  
Damit sei auch die vorgeschriebene Nachzahlung i.H.v. 2.289,19 € (jeweils für das Jahr 2002, 2003 und 2004) formell und materiell unrichtig und auch nicht näher nachvollziehbar.
- In formeller Hinsicht werde festgehalten, dass hinsichtlich der bekämpften Bescheide eine bereits entschiedene oder jedenfalls anhängige Rechtssache vorgelegen sei.

- Das Finanzamt habe übersehen, dass bereits ein inhaltlich gleich lautender Abgaben- und Haftungsbescheid, datierend vom 24. April 2007, ergangen sei.
- Gegen diesen Bescheid vom 24. April 2007 habe die Bw. mit der Begründung Berufung erhoben, dass die „variable Zuwendung“ nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB einzufließen habe.
- Aufgrund der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2007 habe die Bw. einen Vorlageantrag eingebracht.
- Das Finanzamt habe die Unrichtigkeit ihrer Rechtsansicht erkannt und eine zweite Berufungsvorentscheidung erlassen, in welcher sie der Berufung der Beteiligten Folge gegeben und dem Berufungsbegehren gem. § 276 Abs. 5 BAO vollinhaltlich Rechnung getragen und die bekämpften Bescheide aufgehoben habe.
- Das Finanzamt habe nunmehr ohne weiteres Verfahren sofort wieder die strittigen Bescheide vom 13. September 2007 erlassen, was völlig unzulässig und rechtswidrig sei.
- Die Bw. habe in ihrer Berufung die ersatzlose Aufhebung der vorgeschriebenen Nachzahlungen in den Bescheiden beantragt.
- Eine Zustimmung der Bw. für eine zweite Berufungsvorentscheidung läge nicht vor.
- Die zweite Berufungsvorentscheidung habe durch die Bescheidaufhebung dem Berufungsantrag der Bw. vollinhaltlich Rechnung getragen, sodass rechtskräftig entschieden sei, dass eine Nachzahlung nicht berechtigt sei.  
Die neuerlichen Bescheide vom 13. September 2007 hätten somit keinerlei rechtliche Grundlagen.  
Es könne in ein und derselben Sache nicht nochmals ein identer Abgabenbescheid erlassen werden, was völlig unzulässig und rechtswidrig sei.
- Die Bescheide vom 13. September 2007 würden somit Nicht-Bescheide darstellen, es würde sich somit um einen nichtigen Akt handeln, zumal die vorgeschriebene Nachzahlung bereits rechtskräftig als nicht zu Recht bestehend erkannt worden sei.
- Die zweite Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 sei im Zeitpunkt der Erlassung der bekämpften Bescheide vom 13. September 2007 noch nicht einmal in Rechtskraft erwachsen, da die Rechtsmittelfrist noch offen gewesen sei.  
Es könnten nicht wohl ernstlich „Doppelbescheide“ erlassen werden.
- Die Abgabenbehörde habe sich somit an die ersatzlose Aufhebung der o.a. Bescheide zu halten, zumal in der Sache selbst entschieden worden sei, dass die vorgeschriebene Nachzahlung nicht berechtigt gewesen sei.

Der Abgabenbehörde habe klar sein müssen, dass die Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung nur für den Fall zulässig sei, wenn die Abgabenbehörde dem Berufungsbegehren der Bw. vollinhaltlich Rechnung trage.

- Eine nochmalige Bescheidausstellung über die identische Nachzahlung sei rechtswidrig, nichtig und völlig unzulässig.
- Das Finanzamt sei bei der Bescheiderlassung von falschen Prämissen und Voraussetzungen ausgegangen.  
Bei den strittigen Geldflüssen habe es sich nicht um Gehaltsbestandteile gehandelt, welche in die Bemessungsgrundlage für den DB einzufließen haben.
- Der Gesellschafter-GF trage zur Gänze das Unternehmerrisiko, was auch Einfluss auf die variabel gestalteten Zuwendungen gehabt habe.  
Dies habe die Bw. dem Finanzamt versucht zu erläutern.
- Die Bw. beantragte somit die Aufhebung der bekämpften Bescheide und die Feststellung, dass eine Nachzahlungspflicht nicht bestehe.

Mit Bescheid vom 14. Februar 2008 wurde gem. § 299 BAO die zweite Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 aufgehoben, da der Spruch dieses Bescheides sich als nicht richtig erwiesen hat.

Damit traten die DB-Bescheide vom 24. April 2007 wieder in Kraft.

In der gegen den Aufhebungsbescheid vom 14. Februar 2008 eingebrachten Berufung führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Die Bw. behauptete unrichtige und unvollständige Tatsachenfeststellungen, erhebliche Verfahrensmängel, Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, unrichtige Beweiswürdigung sowie unrichtige rechtliche Beurteilung und Feststellungsmängel aufgrund unrichtiger rechtlicher Beurteilung.  
Der Bescheid sei sowohl formell rechtlich unrichtig als auch mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.
- Das Finanzamt negiere, dass die zweite Berufungsvorentscheidung gar nicht mehr dem Rechtsbestand angehöre, sodass eine Aufhebung unmöglich sei.
- Durch die zweite Berufungsvorentscheidung sei dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung getragen und die DB-Bescheide vom 24. April 2007 aufgehoben worden.
- Gegen die in der selben Sache neu erlassenen DB-Bescheide habe die Bw. fristgerecht Berufung erhoben.
- Der Aufhebungsbescheid enthalte auch keine ausreichende Bescheidbegründung. Nach Ansicht der Bw. sei der Spruch der zweiten Berufungsvorentscheidung vom

12. September 2007 durchaus richtig gewesen (auch in Hinblick auf die Spruchpraxis des Verwaltungsgerichtshofes).

- Die Voraussetzungen des § 299 BAO lägen somit insgesamt nicht vor.  
Auch sei kein diesbezügliches Ermittlungsverfahren durchgeführt worden.
- Die Bw. beantrage daher die ersatzlose Aufhebung des Bescheides vom 14. Februar 2008.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Bei der Bw. fand für die Jahre 2002 bis 2005 eine Lohnsteuerprüfung statt, wobei festgestellt wurde, dass die in der G+V/Rechnung aufscheinenden variablen GF-Gehälter i.H.v.

50.870,99 € jährlich nicht der DB-Besteuerung unterzogen wurden.

Die Bemessungsgrundlage für die DB-Besteuerung wurde mit 152.612,70 € ausgewiesen.

Als Dienstgeberbeitrag wurde in den Abgabenbescheiden vom 24. April 2007 ein Betrag i.H.v. jährlich 2.289,19 € festgesetzt.

Gegen diese Bescheide wurde fristgerecht Berufung und in der Folge nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung ein Vorlageantrag eingebracht.

Da die Bemessungsgrundlagen und Abgaben in den genannten Bescheiden zu niedrig ausgewiesen wurden, hob die Abgabenbehörde erster Instanz die Bescheide vom 24. April 2007 mittels zweiter Berufungsvorentscheidung (12. September 2007) auf und erließ neue Sachbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004 unter Ausweis der nach Ansicht des Finanzamtes richtigen DB-Bemessungsgrundlage, des sich daraus ergebenden DB, des bereits entrichteten DB und der somit verbleibenden Nachforderung.

Mit dem nunmehr bekämpften Bescheid wurde die zweite Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 gem. § 299 BAO aufgehoben.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

§ 299 BAO normiert:

(1) *Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*

(2) *Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.*

(3) *Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.*

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO idgF setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299

Abs. 1 BAO idgF rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, dh. nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Der Spruch eines Bescheides ist somit nicht nur dann rechtswidrig, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde. Ein Bescheid ist überdies inhaltlich rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. aus Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist (Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, Rz. 9ff zu § 299).

Die Aufhebung der DB-Bescheide vom 24. April 2007 im Rahmen der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 wäre dann richtig gewesen, wenn keine aufgehoben werden dürfen, wenn keine DB-Bescheide hätten ergehen dürfen.

Hatten aber DB-Bescheide für die Jahre 2002 bis 2004 zu ergehen, so war deren Aufhebung nicht richtig im Sinne des § 299 BAO.

§ 201 BAO in der für das Veranlagungsjahr 2002 gültigen Fassung normiert:

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gem. der o.a. gesetzlichen Bestimmung hatte daher im gegenständlichen Fall für das Jahr 2002 ein DB-Bescheid zu ergehen, da sich die Selbstberechnung, wegen der Nichtberücksichtigung des variablen GF-Gehaltes i.H.v. 50.870,99 €, als nicht richtig erwiesen hat.

§ 201 Abs. 1 und 2 BAO in der für die Veranlagungsjahre 2003 und 2004 gültigen Fassung normiert:

(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 selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder
4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.

Diese Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG ist erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entsteht (vgl. § 323 Abs. 11 BAO).

Beim "Neuerungstatbestand" (§ 303 Abs. 1 lit b BAO idF AbgRmRefG) steht nur mehr ein grobes Verschulden der Partei bei Nichtgeltendmachung der betreffenden Tatsachen oder Beweismittel der Bewilligung einer Wiederaufnahme auf Antrag entgegen. Dies gilt auch für die sinngemäße Anwendung im § 201 Abs. 3 Z 2 BAO.

Die Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liegt nunmehr grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Ebenso wie etwa für Maßnahmen nach § 299 Abs. 1 BAO oder nach § 303 Abs. 4 BAO wird primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein (vgl. Ritz BAO-Kommentar, 3. Auflage, Rz. 30 zu § 201).

Daraus ergibt sich, dass auch für die Jahre 2003 und 2004 Bescheide zu ergehen hatten. Der Umstand, dass zu niedrige Bemessungsgrundlagen ausgewiesen wurden, berechtigt daher nicht zur Behebung dieser Bescheide, sondern macht deren Berichtigung erforderlich.

Die ersatzlose Aufhebung im Zuge der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 erweist sich somit als nicht richtig im Sinne des § 299 BAO. Die Aufhebung der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 gem. § 299 BAO mit Bescheid vom 14. Februar 2008 erfolgte gem. den o.a. gesetzlichen Bestimmungen somit zu Recht.

Die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO in der jeweils gültigen Fassung steht im Ermessen, welches gem. § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit auszuüben ist. Wie der VwGH seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 25.3.1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (VwGH vom 24.10.2000, 95/14/0085) ausgeführt hat, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu.

Bei der Ermessensübung betreffend die Aufhebung der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 ist zu berücksichtigen, dass im vorliegenden Fall das Interesse des

---

Finanzamtes an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung und das Interesse der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Abgabeneinhebung über das Interesse des Steuerpflichtigen auf Rechtsbeständigkeit zu stellen sind.

Da die steuerlichen Auswirkungen (2.289,19 € Nachforderung pro Streitjahr) nicht als geringfügig angesehen werden können und durch die Bescheidaufhebung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung insofern Rechnung getragen wurde, als Körperschaften stets die GF-Gehälter in voller Höhe (und nicht nur einen Teil davon) in die Bemessungsgrundlage für den DB einzubeziehen haben, kann es auch nicht als unbillig angesehen werden, wenn die zweite Berufungsvorentscheidung, die dieser Rechtsansicht entgegensteht, gem. § 299 BAO aufgehoben wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Juni 2008