



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30. August 2007 betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2002 bis 2005 samt Säumniszuschlägen nach der am 23. November 2010 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 5, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist ein vom Bund ausgegliedertes privatwirtschaftlich geführtes Unternehmen und beschäftigt ihr gemäß Gesetz zur Dienstleistung zugewiesene Bundesbedienstete (Bundesbeamte und Vertragsbedienstete). Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die Berufungswerberin bezüglich der bei ihr beschäftigten Beamten und Vertragsbediensteten im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG als Arbeitgeberin angesehen werden müsse und daher deren Bezüge zur Bemessungsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gemäß § 122 Abs. 7 WKG hinzuzurechnen seien. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und forderte die vom Prüfer errechneten Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen bescheidmäßig nach.

In den gegen diese Abgabenbescheide erhobenen Berufungen wies die Berufungswerberin einerseits darauf hin, dass die für einen Abgabenbescheid gemäß § 198 Abs. 2 BAO

erforderlichen Angaben über die Grundlagen der Abgabefestsetzung (Bemessungsgrundlagen) fehlen würden und vertrat andererseits unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 2 KommStG zusammengefasst die Ansicht, dass die zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbediensteten nicht zu ihrem Beschäftiger (Berufungswerberin) sondern zum Bund in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen würden und daher die vom Bund an die gemäß Gesetz der Berufungswerberin zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbediensteten bezahlten Bezüge nicht zur Bemessungsgrundlage des zu entrichtenden Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag hinzuzuzählen seien.

In der abweisenden ersten Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt auf die Mitgliedschaft der Berufungswerberin zur Kammer der gewerblichen Wirtschaft. Weiters könne der Argumentation der Berufungswerberin nicht gefolgt werden, weil die in der Berufung zitierte Gesetzesstelle aus dem Kommunalsteuergesetz 1993 keine Relevanz für die Entrichtung des Dienstgeberbeitrages bzw. des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag habe.

Nach Einbringung des Vorlageantrages erkannte das Finanzamt, dass Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO die gesamte Abgabe festzusetzen haben und nicht bloß die Nachforderung, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist. Das Finanzamt entschied mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 29.8.2007 über die Berufungen auf Grund des § 276 BAO wie folgt:

*„Der Berufung wird stattgegeben.
Der Bescheid wird aufgehoben.*

Begründung:

Aufgrund eines formalrechtlichen Mangels – fehlende Vorsollbeträge bei Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag – waren die aufgrund der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben erlassenen Haftungs- und Zahlungsbescheide aufzuheben. Gleichzeitig erfolgt mittels formal richtigen Bescheiden eine neuerliche Festsetzung der Lohnabgaben laut GPLA."

Mit Datum vom 30.8.2007 erließ das Finanzamt neue Haftungs- und Abgabenbescheide, die lediglich bezüglich des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag um die Bemessungsgrundlage ergänzt wurden mit der Begründung, dass die neuerliche Festsetzung auf Grund der Aufhebung des ursprünglichen Bescheides aus formellen Gründen erforderlich gewesen wäre. Der Festsetzung würden die im Zuge der GPLA für den Zeitraum 2002 bis 2005 getroffenen Feststellungen zu Grunde liegen. Aus dem neuen Bescheid sei nunmehr auch der bisher vor der GPLA gebuchte Dienstgeberbeitrag ersichtlich. Für das Jahr 2005 sei außerdem eine Richtigstellung des Säumniszuschlages vorzunehmen gewesen.

In den gegen diese Bescheide neuerlich eingebrachten Berufungen wird unter Punkt I (rechtswirksam entschiedenes Verfahren, unzulässige Wiederaufnahme) vorgebracht, dass über die in den angefochtenen Bescheiden von der Finanzbehörde geltend gemachten Ansprüche bereits rechtswirksam dahingehend entschieden worden sei, dass sie nicht bestehen würden. Das Finanzamt habe mittels 2. Berufungsvorentscheidung vom 29.08.2007 den angefochtenen Bescheid in Stattgebung der Berufung zur Gänze aufgehoben.

Eine zweite Berufungsvorentscheidung dürfe jedoch nur unter den Voraussetzungen des § 276 Abs 5 BAO ergehen. Dies sei entweder die (nieder)schriftliche Zustimmung aller Parteien, die einen Vorlageantrag gestellt haben, oder wenn dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung getragen werde. Die Berufungswerberin als einzige Partei des Verfahrens habe zur zweiten Berufungsvorentscheidung keine schriftliche Zustimmung erteilt, daher sei davon auszugehen, dass die Abgabenbehörde dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung tragen wollte. Das Begehren sei jedoch die (ersatzlose) Aufhebung des angefochtenen Bescheides im Rahmen der Anfechtungserklärung gewesen, weil der geltend gemachte Abgabenanspruch nicht bestehen würde.

Durch die neuerliche Vorschreibung mit dem angefochtenen Bescheid werde eine bereits rechtswirksam entschiedene Angelegenheit ohne jeden verfahrensrechtlichen Grund (insbesondere liege keiner der Gründe für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO vor) neuerlich aufzurollen versucht. Auch der Umstand, dass die Abgabenbehörde im seinerzeitigen Bescheid vom 18.01.2007 entgegen § 198 Abs 2 BAO die erforderlichen Angaben über die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) nicht in den Bescheid aufgenommen habe, rechtfertige nicht den Beginn eines neuen Verfahrens hinsichtlich des selben Verfahrensgegenstandes, wenn das erste Verfahren bereits rechtswirksam durch vollinhaltliche Entsprechung der Berufung gegen den ersten Bescheid beendet worden sei.

Unter Punkt II. (Materiellrechtliche Einwendungen) wird zwar die Mitgliedschaft der Bwin bei den Wirtschaftskammern und deren zuständigen Fachorganisationen nicht bestritten, jedoch weiterhin die Ansicht vertreten, dass die vom Bund (AG) an die gemäß Gesetz der Bwin (bzw. ihrem Rechtsnachfolger) zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbediensteten bezahlten Bezüge nicht zur Bemessungsgrundlage des von der Bwin zu entrichtenden Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (=Bemessungsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz) hinzuzuzählen seien.

Mit der daraufhin erlassenen abweisenden Berufungsvorentscheidung rechtfertigte das Finanzamt hinsichtlich der formellrechtlichen Einwendungen der Berufungswerberin sein Vorgehen damit, dass die Erlassung einer zweiten BVE gem. § 276 Abs. 5 BAO ohne

Zustimmung der beteiligten Parteien nur dann möglich sei, wenn dem Berufungsbegehren voll inhaltlich Rechnung getragen werde. Dies sei im gegenständlichen Fall geschehen. Die Berufungswerberin verkenne den Sachverhalt, wenn sie in der Berufung ausführt, dass das Verfahren nach Erlassung der zweiten Berufungsvorentscheidung gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt sei. Gemäß § 299 Abs. 1 könne die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweisen würde. Diese Voraussetzung sei jedoch im gegenständlichen Fall dadurch vorgelegen, dass die Bescheide nicht so wie im § 201 Abs. 1 BAO verlangt, eine Festsetzung der Jahresbeträge von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag enthalten hätten und somit der Spruch der Bescheide nicht richtig gewesen sei. Mit dem aufhebenden Bescheid - hier der Berufungsvorentscheidung – sei der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden gewesen (vgl. § 299 Abs. 2 BAO). Dieser Bestimmung sei im Zuge des Verfahrens auch entsprochen worden, weil ja gleichzeitig mit der Berufungsvorentscheidung neue, formell richtige, Bescheide erlassen worden seien.

In dem daraufhin eingebrachten Vorlageantrag erwiderte die Berufungswerberin bezüglich der Ausführungen des Finanzamtes zu § 299 BAO, dass das Finanzamt nun aber seinen Aufhebungsbescheid gerade nicht auf § 299 Abs 1 BAO gestützt habe, sondern ausdrücklich als 2. Berufungsvorentscheidung bezeichnet und explizit § 276 (Abs 5) BAO als Rechtsgrundlage angeführt habe, weshalb auch die dafür vorgesehenen Rechtswirkungen eingetreten seien. Die erfolgte Aufhebung der angefochtenen Bescheide habe daher zur Folge, dass die in ihnen geltend gemachten (Abgaben)ansprüche rechtskräftig als nicht bestehend festgestellt worden seien.

Eine nachträgliche Umqualifizierung der 2. Berufungsvorentscheidung in einen Bescheid gemäß § 299 Abs 1 BAO sei unzulässig, zumal gegen einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs 1 BAO das Rechtsmittel der Berufung zustehen würde während eine zweite Berufungsvorentscheidung faktisch keinem Rechtsmittel mehr zugänglich sei (weil entweder dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung getragen worden sei oder alle Parteien dem Inhalt der Entscheidung zugestimmt hätten) bzw. - so wie in der Rechtsmittelbelehrung der ergangenen 2. Berufungsvorentscheidung auch angeführt worden sei - nur das Rechtsmittel des Antrages auf Entscheidung über die Berufung (und nicht über den Aufhebungsbescheid) durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz möglich wäre. Zudem wäre in den gegenständlichen Fällen auch das Erfordernis des § 299 Abs 2 BAO nicht erfüllt worden, weil eine Verbindung des aufhebenden Bescheides mit dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid nicht erfolgt sei; eine Verbindung dieser beiden Bescheide hätte

verlangt, dass sie in einer und nicht - wie im gegenständlichen Fall erfolgt - in zwei getrennten Erledigungen (§§ 92, 93 BAO) ergehen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 276 Abs 5 BAO darf eine zweite Berufungsvorentscheidung - außer wenn sie dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung trägt - nur erlassen werden, wenn alle Parteien, die einen Vorlageantrag gestellt haben, zustimmen und die Antragsfrist für alle Antragsberechtigten abgelaufen ist. Die Zustimmung ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 87) zu erklären.

Wie bereits oben dargestellt, hat das Finanzamt in der oben zitierten zweiten Berufungsvorentscheidung vom 29.8.2007 ausgesprochen: "*Der Berufung wird stattgegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.*" Übereinstimmend mit den beiden Streitparteien (vgl. die Aussagen in der mündlichen Berufungsverhandlung) geht der UFS davon aus, dass das Finanzamt mit dieser Formulierung lediglich die angefochtenen Abgabenbescheide betreffend die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag samt den Säumniszuschlägen in den geprüften Jahren aufgehoben hat. Alle anderen nicht angefochtenen Bescheide sind somit in ihrem Rechtsbestand verblieben.

Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht weiters kein Zweifel darüber, dass das Finanzamt auf Grund der Angaben in der in Rede stehenden Berufungsvorentscheidung vom 20.8.2007 (Über die Berufung wird auf Grund des § 276 Bundesabgabenordnung entschieden) weder eine Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO noch eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO verfügt hat. Nachdem das Finanzamt somit eindeutig eine zweite stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen hat sind die daraus resultierenden Rechtsfolgen zu beachten.

Die Literatur vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 276 Anm 8), dass die Aufhebung eines angefochtenen Bescheides durch Berufungsvorentscheidung, weil immer in der Sache selbst (meritorisch) zu entscheiden ist, nur dann in Betracht kommt, wenn sie ersatzlos zu erfolgen hat, wenn also zB in der betreffenden Angelegenheit kein Bescheid zu ergehen gehabt hätte. Das ergibt sich vor allem aus dem von Ritz, Kommentar zur BAO, § 276 Tz 9, wiedergegebenen Normzweck des § 276 Abs 1 BAO, nämlich die Verwaltungsvereinfachung und die Entlastung der Berufungsinstanz (vgl zB Gassner, ÖStZ 1985, 2). Eine Berufungsvorentscheidung wird demnach grundsätzlich nur dann zu erlassen sein, wenn damit zu rechnen ist, dass hierdurch das Berufungsverfahren beendet ist (vgl zB BMF, AÖF 1990/178, Abschn 3), somit insbesondere bei voller Stattgabe

der Berufung. Für zweite Berufungsvorentscheidungen gelten alle im § 276 für Berufungsvorentscheidungen getroffenen Regelungen (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 276 Anm 30; Stoll, BAO, 2725).

Auch die Verwaltungsübung geht davon aus, dass die Entscheidungsbefugnis bei Berufungsvorentscheidungen neben der Abweisung der Berufung und der Abänderung des angefochtenen Bescheides, die (ersatzlose) Aufhebung des angefochtenen Bescheides umfasst (vgl. Erlass des BMF, GZ BMF-010103/0081-VI/2006). Demnach hat eine Aufhebung dann zu erfolgen, wenn kein Bescheid zu erlassen gewesen wäre (vgl. VwGH 24.1.2002, 2001/16/0472-0475), VwGH 23.2.2006, 2003/16/0119 - 0121).

Mit der Erlassung der gegenständlich angefochtenen Bescheide hat das Finanzamt daher in unzulässiger Weise in den Bestand von rechtskräftigen Bescheiden eingegriffen, ohne dass vorher ein geeigneter Akt zur Durchbrechung der Rechtskraft gesetzt worden wäre.

Das Gebot, "in der Sache selbst zu entscheiden" setzt voraus, dass die Sache, also die, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, BAO, 3. Auflage, § 289, Tz 38), mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der Berufungsbehörde einbezogen wird (vgl. VwGH vom 16.12.2009, 2009/15/0081). Dass die durch das Finanzamt mit zweiter Berufungsvorentscheidung aufgehobenen Bescheide des Erstverfahrens identisch mit den danach erlassenen Bescheiden sind, ergibt sich daraus, dass Gegenstand in beiden Bescheidausfertigungen der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen über die Jahre 2002 bis 2005 waren. Damit hat das Finanzamt "in ein und derselben Sache" zweimal entschieden, was gegen den Grundsatz "ne bis in idem" verstößt, wonach eine Abgabenbehörde in ein und derselben Sache nicht zweimal entscheiden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung). Dieser in der Bundesabgabenordnung nicht ausdrücklich verankerte Grundsatz gehört zu den grundlegenden Pfeilern der Verfahrensordnung (siehe VfGH 9.3.1987, B 605/85, VwGH 30.1.1991, 90/13/0043) und ist mit dem Begriff "Rechtskraftwirkung von Bescheiden" untrennbar verbunden.

Der Umstand, dass im Erstverfahren in den festgesetzten Bescheiden die Bemessungsgrundlage nicht angeführt wurde, hat keinen Einfluss darauf, dass der Gegenstand in beiden Bescheidausfertigungen ident war. Das lässt sich daraus ableiten, dass die Berufungsbehörde im Berufungsverfahren die Obliegenheiten und Bedürfnisse hat, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind (§ 279 BAO). Demnach wäre es nicht nur dem Finanzamt, sondern auch der Berufungsbehörde möglich gewesen - unter der Voraussetzung, dass die Sache, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der Berufungsbehörde einbezogen wird (vgl. die Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2009, 2009/15/0081) - die

fehlende Bemessungsgrundlage in den durch das Finanzamt aufgehobenen Abgabenbescheiden zu ergänzen.

Nachdem die nach Erlassung der 2. Berufungsvorentscheidung vom 29.8.2007 ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheide vom 30.8.2007 auf Grund der vorangegangenen Ausführungen aufzuheben waren, erübrigt es sich, auf die materiellrechtlichen Einwendungen der Berufungswerberin einzugehen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Vorschreibung der Säumniszuschläge teilen das Schicksal der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 26. November 2010