

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.09.2015

Geschäftszahl

2012/15/0111

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde der Marktgemeinde M, vertreten durch Dr. Walter Ratt, Rechtsanwalt in 5270 Mauerkirchen, Obermarkt 26, gegen den Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 17. April 2012, Zl. IKD(Gem)-524400/9-2012-Has/Pü, betreffend Kommunalsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 (mitbeteiligte Partei: Dr. C B, Rechtsanwalt in R), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Land Oberösterreich hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Aufgrund einer Nachschau wurde der AM&P GmbH mit Bescheid des Bürgermeisters der Marktgemeinde M vom 30. September 2003 Kommunalsteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 vorgeschrieben (Nachzahlung von insgesamt 4.386,68 EUR zuzüglich Säumniszuschlag).

Gegen diesen Bescheid erhob die AM&P GmbH mit Eingabe vom 31. Oktober 2003 Berufung und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung. Die streitgegenständlichen Bezüge unterlägen nicht der Kommunalsteuer, da weder ein dienstnehmerähnliches Verhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 noch eine typische Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft iSd § 22 Z 2 EStG 1988 vorliege und die im gegenständlichen Fall betroffenen Personen somit nicht als Dienstnehmer iSd § 2 lit. a KommStG 1993 zu qualifizieren seien.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2004 wurde die Berufung vom Gemeinderat der Marktgemeinde M abgewiesen. Schon allein aufgrund ihrer Geschäftsführertätigkeit seien die beiden Gesellschafter in den betrieblichen Organismus eingegliedert und damit Dienstnehmer iSd § 2 lit. a KommStG 1993.

Der gegen diesen Bescheid gerichteten Vorstellung wurde von der Oberösterreichischen Landesregierung mit Bescheid vom 10. August 2004 Folge gegeben und der Berufungsbescheid des Gemeinderats aufgehoben. Der Bezug eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sei kommunalsteuerpflichtig, wenn der Geschäftsführer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in der Art eines Dienstnehmers tätig sei. Neben dem hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit werde dabei vor allem auf die Eingliederung in den gesellschaftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft, das Fehlen des Unternehmerwagnisses sowie die laufende Entlohnung abgestellt. Ob diese Merkmale vorliegen und ob hinsichtlich des nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführers eine Sperrminorität vorliege, könne jedoch weder aus dem angefochtenen Bescheid des Gemeinderats noch aus dem Verfahrensakt entnommen werden.

Mit Bescheid des Gemeinderats der Marktgemeinde M vom 29. Juli 2005 wurde die Berufung der AM&P GmbH, die mit Gesellschafterbeschluss vom 29. September 2004 in die Dr. CB GmbH umbenannt worden war, erneut unter Hinweis auf die bestehende Eingliederung in den gesellschaftlichen Organismus abgewiesen. Bescheidadressat war die Dr. CB GmbH.

Die dagegen gerichtete Vorstellung wies die Oberösterreichische Landesregierung mit Bescheid vom 6. April 2006, der ebenfalls an die Dr. CB GmbH gerichtet war, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid erhob der nunmehrige Mitbeteiligte Dr. CB Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Zu seiner Beschwerdeberechtigung gab er bekannt, dass die Dr. CB GmbH mit Generalversammlungsbeschluss vom 11. April 2005 gemäß §§ 2 ff Umwandlungsgesetz (UmwG) mit allen

Rechten und Pflichten auf ihn als alleinigen Gesellschafter übertragen worden sei. Der angefochtene Bescheid greife in seine Rechtsposition ein, weil er als Rechtsnachfolger für die gegenüber der Dr. CB GmbH festgesetzte Kommunalsteuer hafte.

Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Juli 2006, 2006/15/0188, wurde die seinerzeitige Beschwerde mangels Legitimation zu ihrer Erhebung zurückgewiesen. Da die angefochtene Erledigung an die Dr. CB GmbH nach deren Umwandlung iSd §§ 2 ff UmwG und der damit verbundenen Auflösung und Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch gerichtet worden sei, handle es sich bei ihr um einen Nichtbescheid. Diese Erledigung sei ins Leere gegangen und habe mangels eines existenten Bescheidadressaten keine Rechtsfolgen nach sich ziehen können.

Auf die "Zahlungserinnerungen" des Bürgermeisters der Marktgemeinde M vom 3. November 2009 und vom 17. Dezember 2010 entgegnete der Mitbeteiligte, es bestehe kein Bescheid, der eine Zahlungspflicht nach sich ziehen würde. Überdies sei die Forderungseintreibung auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung ausgeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Bürgermeisters vom 4. April 2011 wurde die Berufung vom 30. Oktober 2003 abermals abgewiesen und dem Mitbeteiligten als Gesamtrechtsnachfolger der Dr. CB GmbH wiederum eine Kommunalsteuer-Nachforderung in Höhe von 4.386,68 EUR samt Säumniszuschlag vorgeschrieben.

Der Mitbeteiligte stellte einen Vorlageantrag und beantragte das Verfahren einzustellen, weil sich das Ermittlungsverfahren und der Bescheid gegen die unrichtige Partei gerichtet hätten, in eventu solle der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben oder das Verfahren wegen Verjährung der Forderung eingestellt werden.

Mit Bescheid des Gemeinderats vom 30. September 2011 wurde die Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2011 bestätigt.

Der dagegen gerichteten Vorstellung des Mitbeteiligten wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Folge gegeben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Marktgemeinde M verwiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus, das Recht, eine Abgabe festzusetzen, verjähre gemäß § 207 Abs. 2 BAO binnen fünf Jahren. Da die Abgabenbehörde nach der Berufung vom 30. Oktober 2003 erstmals am 17. Dezember 2010 gegenüber Dr. CB einen wirksamen Verfahrensschritt gesetzt habe (Zahlungserinnerung), sei Verjährung eingetreten. Der Gemeinderat werde im fortzuführenden Verfahren der noch offenen Berufung vom 30. Oktober 2003 stattzugeben und den Bescheid des Bürgermeisters vom 13. September 2003 (richtig wohl 30. September 2003) wegen Verjährung aufzuheben haben.

In der Beschwerde erachtet sich die Gemeinde in ihrem Recht auf Bemessung, Festsetzung und Erhebung der Kommunalsteuer samt Säumniszuschlag gegenüber dem Mitbeteiligten verletzt. Die Vorstellungsentscheidung sei in Bezug auf die Annahme der eingetretenen Verjährung rechtlich verfehlt. Der Mitbeteiligte erstattete eine Gegenschrift und beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Dr. CB GmbH wurde mit Generalversammlungsbeschlusses vom 11. April 2005 gemäß §§ 2 ff UmwG auf den alleinigen Gesellschafter und nunmehrigen Mitbeteiligten Dr. CB mit allen Rechten und Pflichten übertragen. Mit Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch am 14. April 2005 ist die Dr. CB GmbH gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UmwG erloschen. Da die Berufungsentscheidung vom 29. Juli 2005 zu einem Zeitpunkt an die Dr. CB GmbH erging, zu dem diese bereits erloschen war, stellte auch diese als Bescheid intendierte Erledigung - wie die Erledigung der Oberösterreichischen Landesregierung vom 6. April 2006 (vgl. den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Juli 2006, 2006/15/0188) - einen Nichtbescheid dar. Die gegen den Kommunalsteuerbescheid vom 30. September 2003 erhobene Berufung konnte durch die an die Dr. CB GmbH gerichtete Abweisung vom 29. Juli 2005 keine Erledigung finden, und war demnach das Berufungsverfahren nach wie vor offen.

Eine Erledigung konnte das Kommunalsteuerverfahren 2000 bis 2002 erst durch die - an den Gesamtrechtsnachfolger der Dr. CB GmbH gerichteten - Bescheide vom 4. April 2011 (Berufungsvorentscheidung) bzw. die Berufungsentscheidung vom 30. September 2011 erfahren.

Strittig ist, ob dieser im Jahr 2011 erfolgten Abgabenfestsetzung bereits der Eintritt der Verjährung entgegenstand.

Die im gegenständlichen Fall in Frage kommenden Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der Fassung BGBl. Nr. 151/1980 (§ 209a), BGBl. I Nr. 57/2004 (§ 209 Abs. 3), Nr. 20/2009 (§ 323a) und Nr. 105/2010 (§ 207 Abs. 2), lauteten auszugsweise:

"E. Verjährung.

§ 207. (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

(...)

§ 209.

(...)

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

(...)

§ 209a. (1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(...)

§ 209b. Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt Folgendes:

Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Bescheid nicht entgegenstehen würde, der durch die Aufsichtsbehörde in einer Entscheidung über eine Vorstellung (Art. 119a Abs. 5 Bundes-Verfassungsgesetz) aufgehoben wird, steht sie auch nicht der Festsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

(...)

§ 323a. (1) Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt Folgendes:

1. Die Bundesabgabenordnung in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 20/2009 tritt, soweit sich aus den Z 2 bis 7 und Abs. 3 nicht anderes ergibt, mit 1. Jänner 2010 in Kraft. Verordnungen auf Grund des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 20/2009 dürfen bereits von der Kundmachung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 20/2009 an erlassen werden. Sie dürfen jedoch nicht vor dem 1. Jänner 2010 in Kraft treten.

(...)

3. Abgesehen von Verjährungsfristen gelten die Fristen dieses Bundesgesetzes auch für jene Fälle, in denen die für Landes- und Gemeindeabgaben maßgeblichen Fristen des bisherigen Rechtes am 1. Jänner 2010 noch nicht abgelaufen waren.

(...)

5. Die §§ 207 und 209 sind ab 1. Jänner 2010 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer nach landesrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Nachschau gelten die jeweiligen landesrechtlichen Verjährungsvorschriften noch im Jahr 2010, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2010 gelegen ist; diesfalls gilt § 209 erst ab 1. Jänner 2011. § 209 Abs. 1 zweiter Satz gilt sinngemäß für im Jahr 2009 unternommene Amtshandlungen, die nach landesrechtlichen Vorschriften die Verjährungsfrist unterbrochen haben. § 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch das Inkrafttreten der §§ 209 Abs. 1 und 3 sowie 304 für Landes- und Gemeindeabgaben sinngemäß. Wegen des Inkrafttretens des § 209 Abs. 3 dürfen Bescheide nicht gemäß § 299 Abs. 1 aufgehoben werden."

Die beschwerdeführende Gemeinde bringt u.a. vor, es sei zu prüfen, ob nicht die Verjährungsfristen der Oberösterreichischen Landesabgabenordnung 1996 (Oö. LAO 1996) anzuwenden seien, die in § 184 zumindest eine längere absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren vorsehen, welche noch nicht abgelaufen sei. Zudem sei gemäß § 209a BAO eine Berufungsentscheidung bei Verzögerungen im Rechtsmittelverfahren auch über die Verjährungsfrist hinaus möglich. Weiters wären von der Abgabenbehörde gegenüber dem Abgabepflichtigen Verfolgungshandlungen in der Zeit zwischen dem 30. Oktober 2003 und dem 17. Dezember 2010 gesetzt worden, welche von der belangten Behörde hinsichtlich ihrer Wirkung auf den Lauf der Verjährung nicht gewürdigt worden seien.

Der Mitbeteiligte weist in seiner Gegenschrift darauf hin, dass das ursprüngliche Verfahren mit dem Bescheid der Landesregierung vom 6. April 2006 erledigt worden sei. Dem Mitbeteiligten gegenüber sei erstmalig mit dem Bescheid vom 30. September 2011 eine Amtshandlung gesetzt worden. Somit sei die Behörde über einen Zeitraum von sieben Jahren, vom 10. August 2004 bis zum 30. September 2011, untätig gewesen. Die Abgabenerforderung der Beschwerdeführerin sei jedenfalls verjährt. § 209a BAO sei nicht anwendbar, weil die Abgabefestsetzung weder von der Berufungsentscheidung noch unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung der Berufung abhängig sei.

Verjährungsbestimmungen sind keine Normen des materiellen Rechtes, sondern des Verfahrensrechtes. Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt

seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. April 2006, 2003/16/0093).

Gemäß § 323a Abs. 1 Z 1 BAO tritt für Landes- und Gemeindeabgaben mit 1. Jänner 2010 die Bundesabgabenordnung in Kraft. Aus § 323a Abs. 1 Z 3 BAO kann nicht geschlossen werden, dass für alle Verjährungsfristen von Landes- und Gemeindeabgaben, welche am 1. Jänner 2010 noch nicht abgelaufen waren, weiterhin die Verjährungsbestimmungen der Landesabgabenordnungen gelten sollten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2014, Ro 2014/17/0083). Vielmehr sind die Übergangsregelungen für diese Fristen in Z 5 geregelt, welche normiert, dass die §§ 207 und 209 BAO für Landes- und Gemeindeabgaben ab dem 1. Jänner 2010 anzuwenden sind. Für Nachforderungen als Folge einer nach landesrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Nachschau gelten die landesrechtlichen Verjährungsvorschriften auch noch im Jahr 2010, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2010 gesetzt wurde. § 209 BAO gilt in diesen Fällen erst ab Jänner 2011.

Damit waren im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung vom 30. September 2011 grundsätzlich bereits die Verjährungsvorschriften der BAO anzuwenden.

Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Feststellung trifft, dass die Abgabenbehörde nach der Berufung vom 30. Oktober 2003 erstmals am 17. Dezember 2010 gegenüber dem Mitbeteiligten einen wirksamen Verfahrensschritt gesetzt habe, lässt sie außer Acht, dass es im Beschwerdefall nicht um eigene Kommunalsteuerschulden des Mitbeteiligten geht, sondern um solche der Dr. CB GmbH (bzw. der AM&P GmbH), deren Steuerschuld auf den Mitbeteiligten als deren Gesamtrechtsnachfolger übergegangen ist. Der Mitbeteiligte ist in die Rechtsstellung der gelöschten GmbH, der die streitgegenständliche Kommunalsteuer mit Bescheid vom 30. September 2003 vorgeschrieben worden ist, auch in der Eigenschaft als Berufungswerber im anhängigen Kommunalsteuerverfahren eingetreten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. März 2002, 99/17/0136).

Im Beschwerdefall erfolgte die erstinstanzliche Festsetzung der Kommunalsteuer 2000 bis 2002 im Jahr 2003, also unstrittig vor Eintritt der seinerzeit noch nach § 153 Abs. 2 Oö. LAO 1996 mit fünf Jahren bestimmten Verjährungsfrist. Über die dagegen erhobene Berufung vom 30. Oktober 2003 wurde mit Berufungsentscheidung vom 30. September 2011 abgeprochen.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, nicht entgegen. Dies gilt auch für die absolute Verjährung iSd § 209 Abs. 3 BAO (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 2011, 2011/15/0073).

Wenn der Mitbeteiligte ausführt, dass § 209a Abs. 1 BAO nicht zur Anwendung kommen könne, weil die Abgabenfestsetzung nicht von einer Berufungsentscheidung abhängt, ist ihm entgegenzuhalten, dass die Abgabenfestsetzung im Beschwerdefall in der Berufungsentscheidung vom 30. September 2011 selbst erfolgte, denn auch durch eine meritorische Berufungsentscheidung in Abgabensachen wird eine Abgabe "festgesetzt" (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 2206).

Dass diese Entscheidung im zweiten Rechtsgang nach Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2004 durch die Aufsichtsbehörde vom 10. August 2004 erging, ändert nichts daran, dass es sich dabei um eine Berufungsentscheidung handelt, der gemäß § 209a BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Nichts anderes bestimmt § 209b BAO idF BGBl. I Nr. 20/2009, wonach die Verjährung auch dann nicht der Abgabenfestsetzung in einem Bescheid entgegensteht, wenn dieser einen durch die Entscheidung über eine Vorstellung aufgehobenen Bescheid ersetzt, soweit sie auch nicht der Festsetzung im aufgehobenen Bescheid entgegenstand.

Im Zeitpunkt des Übergangs auf das Verjährungsregime der BAO war das Recht, die gegenständliche Abgabe festzusetzen auch nach den bis zu diesem Zeitpunkt maßgeblichen landesrechtlichen Bestimmungen - insbesondere dem § 209a Abs. 1 BAO entsprechenden § 156 Abs. 1 Oö. LAO 1996 - noch nicht verjährt, sodass durch die ab diesem Zeitpunkt gegebene Anwendbarkeit der BAO auch keine vom Gesetzgeber ungewollte Rückwirkung von Verjährungsvorschriften eintreten konnte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2014, Ro 2014/17/0083).

Da die belangte Behörde somit zu Unrecht vom Vorliegen verjährter Abgaben ausgegangen ist, war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die beschwerdeführende Partei als Gebietskörperschaft gemäß § 24 Abs. 3 Z 3 VwGG von der Entrichtung der Eingabengebühr befreit ist.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 30. September 2015