



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., XY, vertreten durch Steuerberater, Wien, vom 2. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes (Wien) vom 27. November 2007 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO des Aufhebungsbescheides vom 15. Mai 2007, nach der am 23. September 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Abweichend von der Körperschaftsteuererklärung 2004 ging das Finanzamt zunächst davon aus, dass die Bw. mangels wirtschaftlicher Eingliederung ertragsteuerlich nicht als Organ der A-Holding anzusehen sei. Die Bw. wurde daher mit Bescheid vom 12. Jänner 2006 zur Körperschaftsteuer 2004 veranlagt.

Die dagegen eingebrachte Berufung vom 6. Februar 2006 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2006 als unbegründet abgewiesen. Über Antrag der Bw. vom 11. April 2006 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Nachfolgend wurde eine die Jahre 2002 bis 2004 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt. Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. April 2007 wurde die Organschaft zwischen der A-Holding und der Bw. durch die Betriebsprüfung anerkannt.

Die Bw. zog kurz vor Abschluss der Betriebsprüfung mit Schreiben vom 6. März 2007 ihren Vorlageantrag zurück. Das Finanzamt erklärte daraufhin mit Bescheid vom 3. April 2007 den Vorlageantrag gemäß § 256 BAO als gegenstandslos und die Berufung als durch die Berufungsvorentscheidung abschließend erledigt.

Mit Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 15. Mai 2007 hob das Finanzamt sodann den Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 12. Jänner 2006 ersatzlos auf. Zur Begründung wurde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid vom 27. November 2007 wurde jedoch dieser Bescheid wiederum gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, da er außerhalb der Frist des § 302 Abs. 1 BAO ergangen sei und sich somit in seinem Spruch als nicht richtig erweise.

Das Finanzamt wies in der Bescheidbegründung weiters darauf hin, dass entgegen den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ein Organschaftsverhältnis zwischen der Bw. und der A-Holding aus den in einer am 2. und 10. Februar 2005 erteilten Rechtsauskunft genannten Gründen nicht vorgelegen sei. Der Körperschaftsteuerbescheid 2004 sei daher im Spruch richtig ergangen.

Der Aufhebungsbescheid vom 27. November 2007 wurde der Bw. am 30. November 2007 zugestellt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Telefax vom 2. Jänner 2008 rechtzeitig innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung. Über Mängelbehebungsauftrag vom 21. Mai 2008 brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 16. Juni 2008 vor, sie beantrage, „den Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 27. November 2007 nicht aufzuheben“. Weiters wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Zur Begründung führte die Bw. aus:

Auch wenn es der Fall sein sollte, dass der seinerzeitige Aufhebungsbescheid (vom 15. Mai 2007) außerhalb der Jahresfrist ergangen ist, könne § 299 BAO nicht dazu dienen, einen richtigen Bescheid aus der Welt zu schaffen, um einen unrichtigen Bescheid in Kraft zu setzen. Dazu habe der Gesetzgeber nach eindeutigen „Firmen“ (gemeint: Gesetzes-) wortlaut die Bestimmung nicht geschaffen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit einem weiteren Schriftsatz, ebenfalls datiert vom 16. Juni 2008, erklärte die Bw. die Zurückziehung ihres og. Schreibens vom 6. März 2007 betreffend die Zurückziehung des Vorlageantrages. Zur Begründung verwies sie auf ein Schreiben der Schwestergesellschaft vom gleichen Tag. Demnach sei die Zurückziehung des Vorlageantrages auf Anraten der Betriebsprüfung erfolgt - aus einem in Kopie beigelegten Email vom 19. März 2007 sei ersichtlich, dass die Bw. die Zurückziehung des Vorlageantrages der Betriebsprüfung vor Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens übermittelt hat.

Der Bw. sei von der Abgabenbehörde eindeutig mitgeteilt worden, dass dem Berufsbegehren vollinhaltlich stattgegeben werde. Gemäß Ritz, BAO, § 255, könne die Zurückziehung einer Berufung bzw. eines Vorlageantrages wieder zurückgezogen werden, wenn eindeutig ein Willensmangel vorliegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz 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.

Gemäß § 302 Abs. 2 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Die Aufhebung nach § 299 BAO unterliegt dem Ermessen der Abgabenbehörde.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu. Eine Aufhebung wird idR nur dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (Ritz, BAO³, § 299 Tz 54).

Andererseits gebietet die Billigkeit auch die Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben (aao Tz 56). Dieser kann z.B. verletzt sein, wenn

- die Abgabenbehörde von einem bisher vertretenen denkbaren Normenverständnis oder einer möglichen Sachverhaltsbeurteilung abweicht,
- der Abgabepflichtige auf die bisherige mögliche und zulässige Einstellung der Behörde vertraut hat und darauf vertrauen durfte, insbesondere wenn die Behörde diese Vertrauenslage durch Zusicherungen oder Auskünfte herbeigeführt oder an ihrem Zustandekommen mitgewirkt hat (z.B. Hinwirken auf einen Rechtsmittelverzicht),
- und der Abgabepflichtige auf dieser Grundlage seine (nicht rückgängig zu machenden) Dispositionen getroffen hat, die, sollte ihnen der Grund der Bescheidlage nach § 299 entzogen werden, zu unverhältnismäßigen Vermögenseinbußen führen würden (vgl. Stoll, BAO, 2894).

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass es sich bei der Erklärung im Schriftsatz vom 16. Juni 2008, die Bw. beantrage, „den Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 27. November 2007 nicht aufzuheben“, um einen Schreibfehler handelt und es heißen sollte: „den Aufhebungsbescheid vom 15. Mai 2007 nicht aufzuheben“.

Im Berufungsfall ist jedenfalls unstrittig, dass der Aufhebungsgrund der Rechtswidrigkeit des Spruches des Aufhebungsbescheides vom 15. Mai 2007 gegeben ist, da die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 nach Ablauf der in § 302 BAO normierten Jahresfrist (ein Jahr nach Bekanntgabe des Bescheides, das wäre der 17. Jänner 2007) nicht mehr erfolgen hätte dürfen.

Für die berufungsgegenständliche Aufhebung des Aufhebungsbescheides spricht also der Grundsatz der Rechtsrichtigkeit. Auch ist in Betracht zu ziehen, dass die Rechtswidrigkeit des „ersten“ Aufhebungsbescheides nicht bloß geringfügig ist, sondern wesentliche Folgen, nämlich die ersatzlose Aufhebung der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2004, nach sich gezogen hat.

Gegen die Aufhebung ist der Grundsatz von Treu und Glauben in Betracht zu ziehen, hatte doch die Bw. im Vertrauen auf die Zusage der Betriebsprüfung, dass die Organschaft anerkannt wird, bzw. unter Hinwirken der Abgabenbehörde auf diese Erklärung, die Zurücknahme des Vorlageantrages erklärt.

Auf Vorlageanträge ist § 256 BAO sinngemäß anzuwenden (Ritz, BAO³, § 276 Tz 35). Der Vorlageantragsverzicht ist weder zurücknehmbar noch widerrufbar (aao, Tz 41; VwGH 10.3.1994, 94/19/0601).

Jedoch würde - ebenso wie beim Rechtsmittelverzicht (aao, § 255 Tz 8) – auch bei der Zurücknahmeerklärung des Vorlageantrages ein wesentlicher Irrtum, der von der Behörde

veranlasst ist, zur Ungültigkeit führen. Zur Ungültigkeit führt auch ein Zwang, der die freie Willensbildung behindert (aao, § 255 Tz 8, 9). Ein Rechtsmittelverzicht – bzw. die Rücknahme des Vorlageantrages – ist nur wirksam, wenn er „ohne Druck“ zustandegekommen ist. Wird z.B. ein Rechtsmittelverzicht unter Drängen der Behörde, etwa unter in Aussichtstellen eines Vergleiches, erklärt, so liegen unzulässige Einwirkungen auf den Willen des Verzichtenden vor, die das wirksame Zustandekommen eines Rechtsmittelverzichtes ausschließen (Stoll, BAO, 2611).

Falls es also im Berufungsfall zutrifft, dass das Finanzamt die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides von einer Zurücknahme des Vorlageantrages abhängig machte, würde eine derartige unzulässige Einwirkung vorliegen.

Die Bw. hätte aber die Nichtigkeit der Zurücknahmeerklärung mittels Berufung gegen den Gegenstandsloserklärungsbescheid geltend machen können (Ritz, BAO³, § 255 Tz 22). Da die Bw. erst nach Ablauf der Berufungsfrist betreffend den Gegenstandsloserklärungsbescheid von der Änderung der Rechtsansicht seitens der Behörde in Kenntnis gesetzt wurde, hätte sie die Möglichkeit gehabt, eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung dieser Berufungsfrist innerhalb von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses, also innerhalb von drei Monaten nach Zustellung des Aufhebungsbescheides vom 27. November 2007, das ist der 30. Jänner 2008, zu beantragen. Die Kenntnis dieser verfahrensrechtlichen Lage wäre der Bw., welche steuerlich vertreten war, jedenfalls zuzumuten gewesen. Dieser verfahrensrechtliche Schritt wurde von der Bw. nicht gesetzt.

Der Grundsatz von Treu und Glauben spricht somit im Ergebnis schon deshalb nicht gegen die strittige Aufhebung, da die Bw. verfahrensrechtlich die Möglichkeit gehabt hätte, ihre Disposition, die sie im Vertrauen auf die von der Behörde vertretene Rechtsansicht gesetzt hat (die Zurücknahme des Vorlageantrages), im Wege der Beantragung einer Wiedereinsetzung gegen die Versäumung der Berufungsfrist betreffend den Gegenstandsloserklärungsbescheid rückgängig zu machen.

Vor allem spricht bei Abwägung der Ermessensgründe, welche für oder gegen eine Aufhebung sprechen, trotz den in Bezug auf Treu und Glauben bestehenden Bedenken der Grundsatz der Rechtsrichtigkeit für eine Bescheidaufhebung, da nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (unabhängig von einer hier nicht zu prüfenden inhaltlichen Beurteilung, ob die strittige wirtschaftliche Eingliederung gegeben war) die ersatzlose Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 nach Ablauf der gesetzlichen Aufhebungsfrist eine nicht nur geringfügige Rechtswidrigkeit darstellt.

Die Bescheidaufhebung erfolgte daher zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Oktober 2009