



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MSG, vertreten durch PTG, vom 30. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 21. und 8. September 2005 betreffend Vergütung der Erdgasabgabe für 2000 und 1-11/2001 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde vom 11. August 2004 bis zum 14. Juli 2005 für den Zeitraum 1999 bis 2002 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt (Nachschau bis 2004).

a. Dabei wurde in der Niederschrift vom 14. Juli 2005 folgendes unter Pkt 12 festgestellt:

Erdgasabgaberückvergütung:

Die Rückvergütung ist nach der bei der letzten BP angewandten Formel zu berechnen. Die Berichtigung ist ab dem Kalenderjahr 2000 bis Ende 2004 (Nachschauzeitraum) durchzuführen.

		EURO nach BP	Euro Differenz
1/00-9/00	Verminderung Vergütung	239.208,46	239.208,46
10/00-9/01	Verminderung Vergütung	256.155,52	256.155,52

10/01-9/02	Verminderung Vergütung	623.674,46	623.674,46
	Verminderung wg. Rechenfehler	1.906,93	1.906,93
10/02-9/03	Verminderung Vergütung	768.799,26	768.799,26
	Verminderung wg. Rechenfehler	487.237,14	487.237,14
10/03-9/04	Verminderung Vergütung	745.522,24	745.522,24
10/04-12/04	Verminderung Vergütung	164.666,11	164.666,11
Summe		3.287.170,12	3.287.170,12

b. Im Bericht zur Schlussbesprechung vom 18. August 2005 finden sich zum Zeitraum 2000 und 1-11/2001 folgende Aussagen:

Erdgasabgaberückvergütung:

Die Feststellung laut Pkt 12 wird direkt in die Bescheide übernommen. Bis November 2001 erfolgt die Vorschreibung bei der MSG, ab Dezember 2001 bei der L. AG. Die Neufestsetzung der Rückvergütung nach BP erfolgt nach Kalenderjahren und nicht – wie in der Niederschrift dargestellt – nach Wirtschaftsjahren.

Zeitraum	Währung	Vor BP	Nach BP	Differenz
Jänner – Dezember 2000	ATS	74.658.175,00	70.051.077,00	4.607.098,00
	Euro	5.425.621,17	5.090.810,00	334.810,87
Jänner – November 2001	ATS	77.438.126,00	74.186.834,00	3.251.292,00
	Euro	5.627.648,09	5.391.367,48	236.280,60

c. Aufgrund der Darstellung im Bericht vom 18. August 2005 wurden Bescheide über die Festsetzung der Erdgasabgabevergütung für 2000 (am 21. September 2005) und (unter Bezugnahme auf den Bericht) für 1-11/2001 (am 8. September 2005) erlassen (Bescheidadressat MSG). Als Grund für die Festsetzung wurden jeweils die „Feststellungen der Außenprüfung im Bericht vom 18. August 2005“ angegeben. Die Festsetzung stellte sich in den Bescheiden wie folgt dar:

	2000	2001
Vergütungsbetrag	5.090.810,00	5.391.367,52
bereits entrichtet	5.425.621,00	5.627.648,02
Nachzahlung	334.811,00	236.280,50

2. Gegen die Bescheide über die Erdgasabgabevergütung vom 8. September 2005 (für 1-11/2001) und 21. September 2005 (für 2000), wurde mit Schriftsatz vom 30. September 2005 Berufung eingelegt.

a. Die zitierten Bescheide fechte man vollinhaltlich an. Die Berufung richte sich gegen die Berechnungsmethode der Erdgasabgabevergütung für den Zeitraum vom 1. Januar 2000 bis 31. Dezember 2001 (richtig: November 2001).

b. Man stelle den Antrag, die Bescheide ersatzlos aufzuheben und damit die bisher durchgeführte Berechnung der Vergütung und die Nichtversteuerung der den Transportverlusten im Fernwärmennetz zuordenbaren Erdgasmenge anzuerkennen.

3. Am 14. Februar 2007 wurde die Berufung gegen die Erdgasabgabevergütungsbescheide für 2000 und 1-11/2001 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

Das Finanzamt beantragte die Berufung als unbegründet abzuweisen.

4. Ergänzend sind folgende Umstände und Aussagen in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

(A) a. Die gegenständlich strittigen Bescheide wurden mit Berichtigungsbescheid vom 19. Dezember 2006 gemäß § 293 BAO berichtigt und zwar hinsichtlich des Bescheidadressaten. Als Vergütungsberechtigter wurde im Berichtigungsbescheid nunmehr die LSG genannt (bisher die MSG). Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 1. Juni 2001 (Notariatsakt) sei zwischen der damaligen EFV (nunmehr MSG) und der LSG eine Abspaltung bestimmter – die Erdgasabgabe(vergütung) betreffender – Vermögensteile vorgenommen worden. Diese Abspaltung sei am 29. Juni 2001 ins Firmenbuch eingetragen worden. Ab August 2001 seien

die Vergütungsanträge sodann von der LSG eingebracht worden. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung habe man mit der Vergütungsberechtigten (LSG) vereinbart, die Verbuchung unter der Steuernummer der MSG bis November 2001 vorzunehmen. Die im Spruch angeführten Bescheide seien irrtümlich unter der Bezeichnung der Firma tituliert worden, unter deren Steuernummer die Verbuchung zu erfolgen hatte. Die Bescheide seien daher nach § 293 BAO zu berichtigen gewesen. Auf die mit der Sachbearbeiterin der Firma geführten Telefonate und die BVE vom 15. Mai 2006 betreffend die Jahre 1996 bis 1999 werde verwiesen.

b. Im Beiblatt der Vorlage zum Berichtigungsbescheid bringt die Finanzverwaltung weiters vor, der Spaltungs- und Übernahmevertrag sei der ursprünglichen Anzeige vom 1. Juni 2001 nicht angeschlossen gewesen und erst am 11. Januar 2006 (auf Anfrage des Rechtsmittelsachbearbeiters) vorgelegt worden. Zudem habe man mit der Sachbearbeiterin der Firma MSG eine Vereinbarung getroffen, wonach die Verbuchung der Vergütungen bis einschließlich November 2001 auf dem Abgabenkonto der MSG erfolgen solle. Der Vermerk des Referenten vom 16. Januar 2002, der sich auf dem Vergütungsantrag vom November 2001 finde, sei der Vorlage angeschlossen. Dasselbe ergebe sich auch aus dem Prüfbericht vom 18. August 2005 (... bis November erfolgt die Vorschreibung bei der MSG ...). Die Verwaltungsvereinfachung sei darin begründet gewesen, dass infolge der umsatzsteuerlichen Organschaft der LSG kein U-Signal vergeben gewesen sei.

c. In den Vergütungsanträgen August und November 2001 finden sich folgende Formulierungen: Antrag auf Vergütung von Erdgasabgabe für August 2001 vom 18. Oktober 2001: Oberhalb der Steuernummer ist handschriftlich eingefügt „**Vorerst noch Buchung unter dieser Steuernummer**“ (handschriftlich ist dabei zur ursprünglich angeführten Steuernummer der LSG diejenige der MSG eingefügt).

Antrag auf Vergütung von Erdgasabgabe für November 2001 vom 15. Januar 2002: Oberhalb der Steuernummer ist handschriftlich eingefügt „**Laut tel. Vereinbarung mit L. AG/Sachbearbeiterin**“ (handschriftlich ist dabei zur ursprünglich angeführten Steuernummer der LSG diejenige der MSG eingefügt).

d. In der Berufung (der LSG) zum Berichtigungsbescheid wird die Feststellung der Finanzverwaltung zurückgewiesen, mit der Sachbearbeiterin der Firma sei eine Vereinbarung getroffen worden, die Vergütungsbescheide weiterhin dem Rechtsvorgänger zuzustellen. Im Gegenteil habe die falsche Verbuchung nur Verwirrung ausgelöst.

(B) (1) a. Am 11. April 2006 sandte der für die Berufung vom 30. September 2005 betreffend Erdgasabgabevergütung für 2000 und 1-11/2001 zuständige Sachbearbeiter folgende Anfrage an die BP:

„Nach Ansicht des Finanzamtes ist allerdings eine Stellungnahme der do. Groß-BP zur Frage erforderlich, wieso die angefochtenen Bescheide bis November 2001 bei der Bw. (gemeint: die MSG) erlassen wurden und ab Dezember 2001 bei der L. AG (vgl. die Aussage in Tz 42 des Prüfberichtes vom 18. August 2005 sowie die in Kopie angeschlossenen Vergütungsanträge für August bis November 2001, die allesamt von der LSG abgegeben wurden; auf dem Antrag für November 2001 findet sich ein mit 16. Januar 2002 dotierter Aktenvermerk, wonach eine Verbuchung unter der Steuernummer der Bw. laut telefonischer Vereinbarung mit der L. AG/Sachbearbeiterin erfolgte).“

b. Bekanntlich fand mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 1. Juni 2001 eine Abspaltung von Teilbetrieben der Bw. auf verschiedene Unternehmen gemäß § 17 SpaltG (Abspaltung zur Aufnahme), auf die LSG und weitere Gesellschaften statt, die auch am 17. August 2001 im Firmenbuch eingetragen wurde.

Eine Spaltung zur Aufnahme führt gemäß § 14 Abs 2 Z 1 iVm § 17 SpaltG zu einer Gesamtrechtsnachfolge von Vermögensteilen auf die aufnehmende Gesellschaft, nach Maßgabe der im Spaltungsplan vorgenommenen Zuordnung. Die Gesamtrechtsnachfolge gilt auch für öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse und betrifft daher auch Abgabenschulden und damit verbundene verfahrensrechtliche Positionen (Parteirechte und -pflichten). Dieser partielle Übergang von Rechten und Pflichten erfolgt unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger nach dem Rechtsübergang noch existent ist (wie im gegenständlichen Fall) oder nicht (VwGH 1.9.1999, 98/16/0121; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0164). Ab der Wirksamkeit der partiellen Gesamtrechtsnachfolge können Abgabenfestsetzungen wirksam nur mehr gegenüber dem jeweiligen Rechtsnachfolger vorgenommen werden (Ritz, BAO, § 19, Rz 18).

c. Es wird daher um Mitteilung ersucht, aufgrund welcher Unterlagen eine bis November 2001 wirksame Zuordnung der Erdgasabgabevergütung an die Bw. vorgenommen wurde.“

(2) Mit Schreiben vom 28. April 2006 antwortete die BP wie folgt:

„Die angefochtenen Bescheide wurden deshalb bis November 2001 bei der Bw. erlassen, da die Vorschreibungen vor der BP ebenfalls bis zu diesem Zeitpunkt bei der Bw. durch das Finanzamt erfolgten. Ab Dezember 2001 erfolgten aus demselben Grund die Vorschreibungen bei der L. AG, die ab 2001 als Organträger für die Konzerngesellschaften fungiert.“

(C) Mit Schreiben vom 8. Juni 2001 – betreffend die Akten EFV (spätere MSG) und LSG (sowie weitere Gesellschaften an die abgespalten wurde) – teilte die steuerliche Vertretung folgendes mit:

„Weiters wurden von der bisherigen EFV die Teilbetriebe Stromerzeugung und – verteilung sowie Telekommunikation in die LSG abgespalten. Die Spaltungsbeschlüsse (Hauptversammlung bzw Generalversammlung) erfolgten am 15. Mai 2001. Diese Umgründungsschritte geschahen alle gemäß Umgründungsplan vom 22. März 2001, rückwirkend mit Stichtag (Bilanzstichtag) 30. September 2000.“

Im beigelegten Umgründungsplan vom 22. März 2001 (Beilage 1) ist folgendes ausgeführt:
 „Im Konzern ... sind im Kalenderjahr 2001 folgende Umgründungsschritte geplant. Die EFV und die SSLG spalten mit noch abzuschließenden Spaltungs- und Übernahmeverträgen mit Stichtag 30. September 2000 folgende Teilbetriebe zur Aufnahme in folgende 100%ige Tochtergesellschaften der L. AG ohne Gewährung von Anteilen, nach Abschluss des Einbringungsvertrages , unter Buchwertfortführung ab: Die EFV den Teilbetrieb Stromerzeugung und – verteilung sowie Telekommunikation in die LSG Nach diesen Umgründungsschritten ... verbleiben in der EFV der Teilbetrieb Managementservice und Vermietung von Grundbesitz.“

Aus der beigelegten Übersicht (Organkreis - Beilage 2) ergibt sich, dass die bisherige EFV zur MSG werden soll.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die im Adressfeld getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil eines Bescheides. Die Benennung jener Personen, denen gegenüber die bedeutsame Tatsache festgestellt werden soll, ist notwendiges Inhaltserfordernis und damit konstitutiv (§ 93 Abs 2 BAO).

Fehlt die Voraussetzung des im Bescheid gesetzmäßig bezeichneten Adressaten, steht dies der Wirksamkeit der behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen. Es liegt eine Erledigung ohne Bescheidcharakter vor. In diesem Fall ist eine dagegen gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs 1 lit. a BAO (als unzulässig) zurückzuweisen. Ein derartiger Zurückweisungsbescheid ist an jenes Rechtssubjekt zu richten, dem die Berufung zuzurechnen ist.

2. Die vorangehend erwähnten Bescheide betreffend Erdgasabgabe 2000 und 1-11/2001 wurden an die MSG zugestellt. Die ursprünglich mit EFV bezeichnete Firma wurde mit

Eintragung ins Firmenbuch vom 18. August 2001 in MSLAG und mit Eintragung vom 1. März 2002 in MSG umbenannt.

3. Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 1. Juni 2001 ist Vermögen der (ursprünglichen) EFV (und nunmehrigen MSG) auf die LSG durch Abspaltung übergegangen. Der LSG wurde der Teilbetrieb „Stromerzeugung – und Verteilung sowie Telekommunikation“ übertragen. Gemäß § 2 des Vertrages ist damit eine Gesamtrechtsnachfolgewirkung verbunden, unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art VI. UmgrStG zum Spaltungsstichtag 30. September 2000. Nach § 3 des Vertrages wurden alle im wirtschaftlichen, rechtlichen und funktionellen Zusammenhang stehenden Berechtigungen, Genehmigungen und Bewilligungen, Rechte und Pflichten aus Dauerschuldverhältnissen aller Art diesem Teilbetrieb zugeordnet.

Unbestritten ist, dass damit die mit der Erdgasabgabe bzw der Erdgasabgabevergütung im Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter auf die LSG übergegangen sind.

4. Die Spaltung nach § 1 SpaltG bewirkt eine Gesamtrechtsnachfolge, wobei nach § 14 Abs 2 Z 1 SpaltG eine partielle Gesamtrechtsnachfolge gegeben ist, unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger nach dem Rechtsübergang weiter existent bleibt (VwGH 1.9.1999, 98/16/0121). Bei Spaltungen nach § 1 Abs 2 Z 2 SpaltG geht die bisherige Kapitalgesellschaft nicht unter, sondern es werden Vermögensteile trotz ihres Fortbestandes im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf einen oder mehrere neue Kapitalgesellschaften übertragen. Die (partielle) Gesamtrechtsnachfolge wird mit Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch infolge Übergangs des Vermögens rechtlich wirksam. Diese Gesamtrechtsnachfolge umfasst nach § 19 Abs 1 BAO alle Abgabenarten, ab diesem Zeitpunkt ändert sich auch (ex lege) die Bescheidadressierung. Die Abgabenbehörden müssen etwa im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellte Nachforderungen jener Gesellschaft vorschreiben, der diese potentielle Verbindlichkeit im Spaltungsplan zugeordnet wurde. Für allfällige Guthaben aus Vergütungen kann nichts anderes gelten. Eine Bescheidadressierung an den falschen Rechtsträger ist rechtswidrig (Varga/Wolf, ÖStZ 2003, 349 mit Verweis auf VwGH 1.9.1999, 98/16/0121).

Ab der Wirksamkeit der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge haben Abgabenfestsetzungen (zB Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Dienstgeberbeitrag) daher nur mehr (anteilig) gegenüber dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zu erfolgen. Dies gilt sinngemäß auch für Wiederaufnahmen von dem Rechtsvorgänger gegenüber abgeschlossenen Verfahren (Ritz, BAO, § 19, Rz 18).

5. Die gegenständliche Abspaltung von der EFV an die LSG wurde am 17. August 2001 ins Firmenbuch eingetragen (am 29. Juni 2001 – wie im Berichtigungsbescheid angeführt – wurde der Antrag auf Eintragung gestellt). Seit diesem Zeitpunkt hätten alle nachfolgenden Erdgasabgabevergütungsbescheide an die LSG als Gesamtrechtsnachfolger gerichtet werden müssen.

a. Wenn die Finanzverwaltung im Vorlagebericht anführt, die Abspaltung sei zwar angezeigt, der Spaltungsvertrag aber nicht mitübersandt worden, so ist ihr zunächst zu entgegnen, dass die Gesamtrechtsnachfolge schon ex lege kraft Eintragung im Firmenbuch eintritt und es auf einen bestimmten Kenntnisstand der Finanzverwaltung dabei gerade nicht ankommt. Die Bescheidzustellung an den Rechtsvorgänger ist ab dem 17. August 2001 schon ex lege unrichtig.

Tatsächlich hatte die Finanzverwaltung aber ohnehin genaue Kenntnis der Umstände: Einerseits ist zwischen der Abspaltung (17. August 2001) und der Erlassung der strittigen Bescheide (8. September 2005 und 21. September 2005) ein Zeitraum von vier Jahren vergangen, innerhalb dessen man wohl schon generell annehmen kann, dass der Abspaltungsvorgang behördenintern in allen Details bekanntgeworden ist. Dies schon deshalb, weil mit Schreiben vom 8. Juni 2001 alle näheren Umstände der Finanzverwaltung (auch an den Akt EFV) gemeldet und die Anträge auf Vergütung von Erdgasabgabe für August und November 2001 (abgegeben am 18. Oktober 2001 und 15. Januar 2002) bereits von der LSG und nicht mehr von der MSG eingereicht wurden. Andererseits hat vom 11. August 2004 bis 14. Juli 2005 eine BP betreffend den Zeitraum 1999 bis 2002 stattgefunden (inklusive Erdgasabgabevergütung 1999 bis 2002, Nachschau 2004), mit Schwerpunkt Energieabgaben. Im Akt der BP findet sich auch ein Auszug aus dem Firmenbuch betreffend die MSG, worin insbesondere die Abspaltung ausdrücklich umrandet und unterstrichen ist. Der BP war daher der Abspaltungsvorgang und damit die Notwendigkeit der Zustellung an den Rechtsnachfolger sehr wohl bekannt. Da die strittigen Bescheide aufgrund der BP ergangen sind, ist auch deren Wissen der Veranlagungsabteilung zuzurechnen.

b. Im bereits angeführten Berichtigungsbescheid wird davon gesprochen, dass die Bescheide irrtümlich unter der Bezeichnung der Firma tituliert wurden, unter deren Steuernummer die Verbuchung zu erfolgen hatte. Nach den Aussagen der BP vom 28. April 2006 wurden die Vorschreibungen bei der MSG erlassen, weil dies vor der Prüfung auch schon so gehandhabt wurde. Im Beiblatt der Vorlage wird schließlich auf die Verwaltungsökonomie verwiesen; die Zurechnung an die MSG wird damit begründet, dass die LSG kein U-Signal hatte. Zudem habe man diese „einfachere Verbuchung“ mit der Sachbearbeiterin der Firma „vereinbart“.

c. Aus den in Pkt 5 b. angeführten – unterschiedlichen – Argumenten kann die Finanzverwaltung nichts für sich gewinnen.

(1) Einerseits ist den Ausführungen der BP klar zu entnehmen, dass offenbar die Zustellung an den Rechtsvorgänger deshalb beibehalten wurde, weil man schon bisher an diesen zugestellt hatte, trotz der aus dem Arbeitsbogen entnehmbaren Kenntnis der BP von der Abspaltung. Zudem wollte man sich die Vergabe eines U-Signals an den Rechtsnachfolger (zu diesem Zeitpunkt) ersparen. Von einem irrtümlich an den Rechtsvorgänger adressierten Bescheid kann schon aus diesen Gründen nicht gesprochen werden.

(2) Andererseits kann, was die „Vereinbarung“ mit der Sachbearbeiterin der Firma betrifft, der Unabhängige Finanzsenat der Darstellung der Finanzverwaltung nicht folgen. Die Zustellung an den richtigen Bescheidadressaten ist essentielles Merkmal der Bescheiderlassung im Abgabenrecht, das jedenfalls nicht durch „Parteienvereinbarung“ abgeändert werden kann. Abgesehen davon könnte ein bloßer Aktenvermerk, dessen Inhalt von der Bw. im Rahmen der Berufung zum Berichtigungsbescheid auch ausdrücklich bestritten wird, gar keine solche – im Steuerrecht nicht vorgesehene – Parteienvereinbarung zustandebringen. Hinzu kommt, dass der besagte Aktenvermerk vom 16. Januar 2002 stammt und sich auf dem Vergütungsantrag vom November 2001 (eingereicht am 15. Januar 2002) befindet. Davor wurde aber schon – offenbar ohne Kontakt mit der Firma – der Vergütungsantrag vom August 2001 (eingereicht am 18. Oktober 2001) bearbeitet und die Vergütung der MSG zugesprochen, obwohl auch hier die Steuernummer der LSG ausgewiesen war. Diese wurde durchgestrichen und durch die handschriftliche Notiz „vorerst noch Buchung unter dieser Steuernummer“ (nämlich der MSG) ersetzt. Die Finanzverwaltung hat daher schon vor der angeblichen „Vereinbarung“ ohne rechtliche Grundlage weiterhin dem Rechtsvorgänger zugestellt.

6. Die Bescheide über die Vergütung der Erdgasabgabe vom 21. September 2005 (für 2000) und vom 8. September 2005 (für 1-11/2001) sind daher mangels richtigem Bescheidadressaten ins Leere gegangen. Die Berufung gegen diese Bescheide war somit als unzulässig zurückzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 24. September 2010