



GZ. RV/1983-W/06
GZ. RV/1982-W/06
GZ. RV/1985-W/06
GZ. RV/2417-W/06
GZ. RV/1984-W/06
GZ. RV/2416-W/06
GZ. RV/2419-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, Adr, vertreten durch CURA Treuhand- und Revisionsges.m.b.H., 1060 Wien, Gumpendorfer Str. 26, gegen die Zurückweisungsbescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. März 2006 betreffend die Anträge vom 30. Dezember 2005 auf Aufhebung der Gesellschaftsteuerbescheide

- 1) vom 28. Juli 2000 zu ErfNr. 111 (Verfahren zu RV/1983-W/06)
- 2) vom 24. Jänner 2001 zu ErfNr. 222 (Verfahren zu RV/1982-W/06)
- 3) vom 19. März 2001 zu ErfNr. 333 (Verfahren zu RV/1985-W/06)
- 4) vom 24. Jänner 2002 zu ErfNr. 444 (Verfahren zu RV/2417-W/06)
- 5) vom 11. April 2002 zu ErfNr. 555 (Verfahren zu RV/1984-W/06)
- 6) vom 12. Februar 2003 zu ErfNr. 666 (Verfahren zu RV/2416-W/06)
- 7) vom 2. Juni 2003 zu ErfNr. 777 (Verfahren zu RV/2419-W/06)

entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben und die Zurückweisungsbescheide vom 24. März 2006 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 28. Dezember 2005, eingebracht beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 30. Dezember 2005, beantragte die BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) die Aufhebung folgender Gesellschaftsteuerbescheide gemäß § 299 Abs. 1 BAO:

	Bescheid vom	ErfNr.	Bemessungsgrundlage	Abgabenbetrag
1)	28. Juli 2000	111	ATS 45.000.000,00	ATS 450.000,00
2)	24. Jänner 2001	222	ATS 56.235.600,00	ATS 562.356,00

3)	19. März 2001	333	ATS 45.000.000,00	ATS 450.000,00
4)	24. März 2002	444	€ 4.007.035,00	€ 40.070,35
5)	11. April 2002	555	€ 3.270.000,00	€ 32.700,00
6)	12. Februar 2003	666	€ 4.171.929,00	€ 41.719,29
7)	2. Juni 2003	777	€ 3.270.000,00	€ 32.700,00

Zur Begründung wurde ua. ausgeführt, dass die angeführten Bescheide mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union in Widerspruch stünden, weil sie den Grundsätzen des Urteils des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99, nicht entsprechen würden. Wie sich aus dem Erlass des BMF vom 14. März 2003, Z 105004/1-IV/10/03 "Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes- Auslegung der §§ 2 und 5 KVG aufgrund der Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99, C-71/00, C-138/00" unter Punkt 5.1. angeführten Beispiel klar ergebe, sei der vorliegende Sachverhalt ein typischer Anwendungsfall der genannten Erlassstelle.

Mit Bescheiden vom 24. März 2006 wies das Finanzamt die Anträge der Bw. auf Aufhebung der oben angeführten Gesellschaftsteuerbescheide zurück. Zur Begründung wurde jeweils ausgeführt, dass die Zurückweisung erfolge, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne 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. Aufhebungen seine bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig (§302 Abs. 1 BAO), bei Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht der EU bis zum Ablauf der Verjährungsfrist (§ 302 Abs. 2 lit. c BAO). Eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit liege nicht vor. Der EuGH habe im Urteil vom 17. Oktober 2002, C-339/99, die Vereinbarkeit mit der Kapitalansammlungsrichtlinie bestätigt. Der Antrag sei daher verspätet. Außerdem liege ein Zuschuss mit zwingender Weiterleitungsverpflichtung, wo die Zwischengesellschaft nur mehr eine Weiterleitungsverpflichtung habe, nicht vor.

In den dagegen eingebrachten Berufungen wurden die ersatzlose Aufhebung der Zurückweisungsbescheide beantragt. Betont wurde, dass die Anträge sich auf Zuwendungen der X beziehen würden, die noch innerhalb der Verjährungsfrist des § 302 Abs. 2 lit. c BAO liegen. Zur Frage der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit wurde im Wesentlichen auf die Berufungen in gleichgelagerten Fällen (AnM: siehe dazu ua. das Verfahren des unabhängigen Finanzsenates RV/2206-W/06) verwiesen.

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 24. Juli 2006 führte das Finanzamt aus, dass die Anwendbarkeit der Frist des § 302 (2) lit. c BAO für die Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides gemäß § 299 BAO einen Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der EU voraussetze. Der EuGH stelle bei Beurteilung, wem eine Leistung zuzurechnen ist, auf eine wirtschaftliche

Betrachtungsweise ab (EuGH 17.10.2002, C-339/99: Ersterwerb von Gesellschaftsrechten wobei ein zugelassener neuer Gesellschafter die Leistungen im Rahmen der Kapitalerhöhung im Wege seiner Muttergesellschaft erbringen lässt und ein zugelassener neuer Gesellschafter die Leistungen im Rahmen der Kapitalerhöhung an die Tochtergesellschaft erbringt; EuGH 12.1.2006, C-494/03: Der Großmutterzuschuss ist der Enkel als Empfänger und der Muttergesellschaft als Leistender zuzurechnen). Der in Punkt 5.1 der Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 14.3.2003 (BMF-Erlass) genannte Fall des Großmutterzuschusses mit Weitergabeverpflichtung der Muttergesellschaft sei nicht Gegenstand eines Verfahrens vor dem EuGH gewesen. Hier gehe es nur um die Frage, ob bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Zuschuss auf Grund der Weitergabeverpflichtung der Großmutter als der Leistenden zuzurechnen sei und ob Freiwilligkeit der Weitergabe gegeben sei. Da ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht nicht vorliege, sei der Antrag zu Recht zurückgewiesen worden.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde von der Bw. nochmals ausführlich dargelegt, weshalb die angeführten Gesellschaftsteuerbescheide gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen würden.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2008, beim Unabhängiger Finanzsenat eingebracht am 19. Dezember 2008, nahm die Bw. die in den Berufungen und in den Vorlageanträgen gestellten Anträge auf Durchführung von mündlichen Verhandlungen vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

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 Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

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

Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind gemäß § 302 Abs. 1 BAO, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Darüber hinaus sind nach § 302 Abs. 2 BAO zulässig:

- a) Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres;
- b) Aufhebungen nach § 299 auch dann, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist;
- c) Aufhebungen nach § 299, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist;
- d) Aufhebungen nach § 300 bis zum Ablauf von fünf Jahren ab Rechtskraft des angefochtenen Bescheides.

Nach Ritz, Kommentar zur BAO³, RZ 32 und 33 zu § 299 BAO ist der Aufhebung gerichtete Antrag zurückzuweisen, wenn

- er nicht fristgerecht eingebracht ist, oder
- er unzulässig ist (zB bei mangelnder Antragsbefugnis des Einschreiters oder wenn der aufzuhebende Bescheid nicht rechtswirksam ergangen ist).

Hingegen ist der Antrag abzuweisen, wenn

- der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist,
- die Aufhebung aus Ermessensgründen zu unterbleiben hat,

- der aufzuhebende Bescheid in der Zwischenzeit in einer dem Begehren des Antragstellers Rechnung tragenden Weise abgeändert wurde (zB gemäß § 293 BAO oder § 293 b BAO).

§ 299 BAO ist eine Verfahrensvorschrift und somit ab In-Kraft-Treten (das ist der 1. Jänner 2003) auch für vor dem 1. Jänner 2003 erlassene Bescheid anzuwenden (siehe Ritz, Kommentar zur BAO3, RZ 69 zu § 299 BAO).

Die gegenständlichen Anträge der Bw. stützen sich ausdrücklich darauf, dass die angeführten Gesellschaftsteuerbescheide dem Gemeinschaftsrecht widersprechen würden. Nach § 302 Abs. 2 lit. c BAO endet im Falle des Widerspruches eines Bescheides zum Gemeinschaftsrecht die Frist zur Einbringung des Antrages auf Bescheidaufhebung mit Ablauf der Verjährungsfrist.

Auf Grund der Bestimmungen des § 207 Abs. 2 BAO und des § 208 Abs. 1 lit. a BAO endet die Verjährungsfrist bei der Gesellschaftsteuer mit Ablauf des 5. Jahres nach dem Entstehen des Abgabenspruches. Da die Gesellschaftsteuer keine speziellen Bestimmungen zum Entstehen der Steuerschuld enthält, ist hierfür die allgemeine Bestimmung des § 4 BAO anzuwenden, wonach der Abgabenspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Mit den angeführten Gesellschaftsteuerbescheiden wurden Zuschüsse besteuert, die in den Jahren 2000 bis 2003 geleistet wurden, sodass für keiner dieser Leistungen die Verjährungsfrist vor dem 31. Dezember 2005 geendet hat.

Die mit den angefochtenen Bescheiden zurückgewiesenen Anträge auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO wurden von der Bw. am 30. Dezember 2005 beim Finanzamt eingebracht. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist die Antragstellung fristgerecht erfolgt, weil die Anträge auf Bescheidaufhebung damit begründet wurden, dass ein Widerspruch mit dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union vorliegen würde. Das Vorliegen einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit setzt entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in den Berufungsvorentscheidungen nicht voraus, dass die konkrete Rechtsfrage bereits Gegenstand eines Vorabentscheidungsverfahrens vor dem EuGH war, sondern nur, ob der aufzuhebende Bescheid Primärrecht oder Sekundärrecht der Europäischen Union verletzt. Die Beurteilung der Frage, ob tatsächlich ein Verstoß mit dem Gemeinschaftsrecht vorliegt und der Bescheid, dessen Aufhebung begehrt wird, aus diesem Grund mit einer Rechtswidrigkeit behaftet ist, bedarf einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem anzuwendenden Gemeinschaftsrecht (hier der Richtlinie 69/335/EWG). Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wurden die Anträge fristgerecht eingebracht und wären die Anträge daher - selbst dann, wenn objektiv gesehen keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vorliegen würde - nicht zurückzuweisen (sondern abzuweisen) gewesen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden und ist sie berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der

Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Ist die Berufung nicht zurückzuweisen, so ist es Aufgabe der Berufungsbehörde, in der Sache zu entscheiden, d.h. neuerlich zu entscheiden und zwar so, als ob die Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Es ist also über die Berufung ohne Rücksicht auf den Erstbescheid oder die Berufungsvorentscheidung abzusprechen. Die Berufungsbehörde ist demnach im Falle einer verfehlten erstinstanzlichen Entscheidung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, ihre Entscheidung originär neu zu gestalten. Das Ergebnis ihrer Entscheidung kann von dem der vorangehenden Bescheide abweichen, sie kann diese in jede Richtung abändern, aufheben oder aber bestätigen. Die Abänderungsbefugnis ist durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 19.3.2001, 96/17/0441 mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, S. 2793 zu § 289 BAO).

Hat das Finanzamt beispielsweise einen Antrag auf Wiederaufnahme bescheidmäßig abgewiesen, so ist Sache der Inhalt des Spruches erster Instanz, sohin die ablehnende Entscheidung über den Wiederaufnahmeantrag des Antragstellers. Über diesen erstinstanzlichen Abspruch im Sinn des § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden, liegt in der sachlichen Zuständigkeit der Rechtsmittelbehörde. Sie kann dabei etwa auch in Erlassung einer abweisenden Berufungsentscheidung den Spruch des erstinstanzlichen Bescheides dahingehend abändern, dass der Wiederaufnahmeantrag nicht ab-, sondern zurückgewiesen wird (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0195).

Die Berufungsbehörde darf aber nicht eine Sachentscheidung treffen, wenn die Verwaltungsbehörde erster Instanz aus Formalgründen einen Antrag zurückgewiesen hat, weil damit in der Sachfrage der Partei eine Instanz genommen wäre. Im Gegensatz zum umgekehrten Fall, bei dem die Behörde erster Instanz eine Sachentscheidung getroffen hat und damit auch bereits alle Prozessvoraussetzungen geprüft und somit auch darüber befunden hat (vgl. VwGH 28.6.1994, 92/05/0063 zum AVG).

Wurde ein verfahrensrechtlicher Bescheid wie zB die Zurückweisung eines Antrages zu Unrecht erlassen, so hat die Berufungsbehörde diesen verfahrensrechtlichen Bescheid ersatzlos aufzuheben (siehe Ritz, Kommentar zur BAO3, Rz 34 zu § 289 BAO mit Hinweis auf Stoll, JBl. 1982, 12).

Nach Stoll, Kommentar zur BAO, S 2796, ist Sache der Gegenstand des Verfahrens der Vorinstanz, soweit der ergangene Bescheid darüber abgesprochen hat. Gegenstand des erst-

instanzlichen Verfahrens war im vorliegenden Fall der Antrag der Bw. auf Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO. Mit dem Spruch des Bescheides hat das Finanzamt den Bescheid zurückgewiesen und somit nur über die Rechtzeitigkeit bzw. Zulässigkeit des Antrages abgesprochen. In der Begründung hat das Finanzamt zwar nicht nur die Rechtzeitigkeit des Antrages verneint, sondern darüber hinaus auch bereits eine inhaltliche Prüfung des Antrages vorgenommen und das Vorliegen einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dezidiert verneint.

Lässt der Spruch eines Bescheides allerdings für sich allein beurteilt keine Zweifel an seinem Inhalt offen, dann kann die beigegebene Begründung nicht als Auslegungsbehelf für den Inhalt des Spruches herangezogen werden (vgl. etwa VwGH 19.3.2001, Zlen. 2001/17/0038, 0039).

Abgesprochen wurde mit den angefochtenen Bescheiden in rechtskraftfähiger Form nur darüber, ob ein Grund für die Zurückweisung der Anträge gemäß § 299 BAO vorliegt. Sache der gegenständlichen Berufungsverfahren ist daher nur die Prüfung der formellen Voraussetzungen der Anträge gemäß § 299 BAO (dh. ob die Anträge fristgerecht eingebracht wurden bzw. ob die Anträge zulässig ist), nicht aber die inhaltliche Prüfung der Gesellschaftsteuerbescheide (ob tatsächlich eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vorliegt). Da die Anträge rechtzeitig eingebracht wurden und Gründe für eine Unzulässigkeit der Anträge ebenfalls nicht ersichtlich sind, waren die Zurückweisungsbescheide vom 24. März 2006 ersatzlos aufzuheben (vgl. dazu auch UFS 26.03.2007, RV/2001-W/06).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Jänner 2009