



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DM, vertreten durch L+L, vom 7. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 5. Mai 2003 betreffend Körperschaftsteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Die Firma DKM reichte im August 1998 beim Finanzamt eine Körperschaftsteuererklärung für 1997 ein und machte eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 40.187.894,00 S geltend. Diese stammte aus einer Verschmelzung gem. Art. I UmgrStG. Der Firmenwert aus einer Verschmelzung war gemäß § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG bis einschließlich 1996 abschreibbar. Durch das StruktAnpG 1996 änderte sich die Rechtslage und ab 1. Januar 1997 war keine Abschreibung mehr möglich.

2. (a) Die Körperschaftsteuererklärung für 1997 wurde als Soforteingabefall erklärungsgemäß im August 1998 veranlagt.

(b) Die Bw. gab mit Eingabe vom Februar 2002 berichtigte Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für 1996 bis 2002 ab, ersuchte aber aufgrund der Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen von einer amtswegigen Wiederaufnahme der Körperschaft- und Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1996 und 1997 abzusehen.

(c) Nach Durchführung einer Betriebsprüfung (BP) im Jahr 2003 wurden für 1996 bis 2000 neue Körperschafts- und Umsatzsteuerbescheide erlassen.

(d) Die gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 1997 erhobene Berufung wurde mit Eingabe vom 22. Oktober 2003 zurückgenommen.

(e) Mit Schriftsatz vom 4. Mai 2004 beantragte die Bw. die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 gemäß § 299 Abs 1 BAO. Dies wurde damit begründet, dass die steuerlichen Auswirkungen der zwei Wiederaufnahmegründe nur geringfügig seien.

Die Berufung wurde an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt. Die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 26.9.2005, RV/0237-L/05 bestätigt (Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO).

3. Mit Schreiben vom 7. August 2003 wurde aufgrund der Nichtanerkennung der Firmenwertabschreibung durch die Finanzverwaltung iHv. 40.187.894,00 S (2.920.568,16 €) Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 eingelegt (Auszug):

A) (a) Die Bw. habe in der Körperschaftsteuererklärung 1997 eine Firmenwertabschreibung iHv 40.187.894,00 S geltend gemacht, diese Vorgangsweise sei auch in der Beilage betragsmäßig und inhaltlich offengelegt worden. Die Bedenken betreffend die Verfassungsmäßigkeit der rückwirkend in Kraft gesetzten Regelung wurden unter Bezug auf Lang, ÖStZ 1996, 271, dargelegt. Die Körperschaftsteuer sei im August 1998 erkläzungsgemäß veranlagt worden. Eine Berufung sei daher unterblieben.

(b) Für das Jahr 1998 sei die Firmenwertabschreibung von der Finanzbehörde nicht anerkannt worden, daher habe man den Rechtsmittelweg beschritten, eine eingereichte VfGH-Beschwerde sei aber verspätet gewesen.

(c) Im Jahr 2000 habe der VfGH mit Urteil vom 3. März 2000, G 172/99-8, letztendlich die Abschaffung der Firmenwertabschreibung als verfassungswidrig erkannt und die entsprechende Norm aufgehoben, jedoch dem Gesetzgeber eine Frist für die Neuregelung gewährt. Jene Fälle, die im Körperschaftsteuerverfahren 1997 Anlassfall beim VfGH geworden waren, hätten die Firmenwertabschreibung für das Jahr 1997 geltend machen können.

(d) Im Rahmen der durchgeführten BP sei das Verfahren für 1997 wiederaufgenommen, die erkläzungsgemäße Veranlagung korrigiert und die Firmenwertabschreibung der KÖSt unterworfen worden.

B) Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte:

(a) Verletzung des Rechtes auf den gesetzlichen Richter:

Art. 83 Abs 2 BVG bestimme, dass niemand seinem gesetzlichen Richter entzogen werden dürfe. Dieses Recht sei weit zu interpretieren und auf jede staatliche Behörde anzuwenden.

Dadurch, dass für das Wirtschaftsjahr 1997 die Firmenwertabschreibung anerkannt worden sei, habe seitens des steuerlichen Vertreters keine Berufung gegen den Bescheid eingelegt werden können.

Im Jahr 2000 sei die entsprechende Norm aufgehoben worden. Die Anlassfälle im Körperschaftsteuerverfahren 1997 hätten die Firmenwertabschreibung geltend machen können. Aufgrund der üblichen Praxis der Steuerbehörden durch rasche Entscheidung den Weg zum Höchstgericht nicht zu behindern, könne davon ausgegangen werden, dass die Mehrzahl der berufenden Steuerpflichtigen auch tatsächlich Anlassfall beim VfGH geworden sei.

Wenn das zuständige Finanzamt bei der Veranlagung die Abschreibung versagt hätte, wäre der Rechtsweg ausgeschöpft und Beschwerde beim VfGH eingebracht worden. Die Anlassfallwirkung wäre aufgrund des eineinhalbjährigen Zeitraumes zwischen Veranlagung und VfGH-Urteil leicht zu erreichen gewesen. Selbst in Fällen, in denen der Berufungsbescheid wesentlich später ergangen sei, habe die Anlassfallwirkung noch problemlos erreicht werden können. Durch die Bestätigung der Rechtsansicht der Bw. (durch erklärungsgemäße Veranlagung) und der Versagung der Abschreibung erst im späteren Betriebsprüfungsverfahren habe die Behörde im Ergebnis der Bw. die Möglichkeit genommen, ihre Sache vor den gesetzlichen Richter (VfGH) zu bringen. Dadurch sei das Recht auf den gesetzlichen Richter verletzt worden. Das Finanzamt habe nämlich zu erkennen gegeben, dass es die rechtliche Sicht der Bw. teile, insbesondere deshalb, weil die Erwägungen der Bw. offengelegt worden seien und eine vertretbare Rechtsansicht dargestellt hätten. Das Finanzamt habe die Steuerpflichtige zu der Annahme veranlasst, dass die Firmenwertabschreibung für 1997 akzeptiert worden sei.

(b) Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes:

Die Behörde habe die Körperschaftsteuerveranlagung für 1997 offenbar ohne nähere Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Bw. (Anlage zur Körperschaftsteuererklärung) erklärungsgemäß durchgeführt. Im Hinblick auf die damals geltende rechtliche Regelung hätte der Bescheid ohne Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Partei nicht ergehen dürfen. Eine derart „leichtfertige“ Entscheidung betrachte der VfGH als „Willkür“ (Walter/Mayer, Verfassungsrecht, 9. Auflage, Rz 1355). Durch die Wiederaufnahme des Verfahrens und

Erlassung eines neuen Bescheides am 5. Mai 2003 sei die Bw. gegenüber vergleichbaren Fällen entscheidend benachteiligt worden, da keine Möglichkeit mehr bestanden habe, Anlassfall zu werden. Soweit es im Zusammenhang mit rückwirkenden Gesetzesänderungen zu unsachlichen Differenzierungen in der Steuerbelastung komme, die in nichts anderem als Verwaltungszufälligkeiten ihre Ursache hätten, könnten gleichheitssatzwidrige Wirkungen auftreten. Das sei hier der Fall durch die erklärungsgemäße Veranlagung.

(c) Verletzung des Rechtes auf ein faires Verfahren nach Art. 6 Abs 1 EMRK:

Nach Art. 6 Abs 1 EMRK habe jedermann Anspruch darauf, dass seine Sache über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen in billiger Weise und innerhalb einer angemessenen Frist von einem unabhängigen und unparteiischen Gericht gehört werde. Die Anwendbarkeit des Art. 6 Abs 1 MRK auf die Zahlung von Steuern könne nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden. Abzustellen sei nicht auf die innerstaatliche Qualifikation einer Rechtssache, sondern auf die, die sich aus materiell-rechtlichen Überlegungen zum Begriff „civil rights and obligations“ ergebe.

1991 habe man durch § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG die Möglichkeit geschaffen, bei Verschmelzungen Firmenwerte abzuschreiben. Mit der Neufassung der Bestimmung durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 sei diese Möglichkeit ab 1. Januar 1997 gestrichen worden. Der VfGH sei der Überzeugung gewesen, dass die Unternehmen berechtigterweise auf die Regelung auf 1991 vertrauen durften und eine schutzwürdige Position erlangt hätten. Andernfalls und ohne diesen Anreiz, hätten die Unternehmer einen anderen Weg des Betriebserwerbes eingeschlagen. Der VfGH habe die Bestimmung aufgehoben, weil das berechtigte Vertrauen missbraucht worden sei. Die Aufhebung sei erst mit Ablauf des 31. Dezember 2000 in Kraft getreten, sodass die Bw. für das Wirtschaftsjahr 1997 keine entsprechende Abschreibung habe vornehmen können.

Die Bw. sei

- in ihrem Recht verletzt worden, ohne entsprechende Vorschriften keine Steuern zahlen zu müssen und
- in ihrem Vertrauen auf entsprechende finanzielle Vorteile, auf die sie ihre wirtschaftliche Gebarung habe stützen müssen.

Bei Ansprüchen, die als „pecuniary in nature“ einzustufen seien, könne Art. 6 Abs 1 EMRK angewendet werden. Darauf habe der Richter des EuGH in der Rs Ferrazzini von Italien hingewiesen. Dass zivile Rechte und Ansprüche betroffen sein könnten, auch wenn der

Hintergrund im Steuerrecht zu finden sei, habe man bereits in der Sache National & Provincial Building Society u.a.v. Vereinigtes Königreich, 117/1996/736/933-935, Rz 96 f erklärt.

Die Bw. habe ihre Körperschaftsteuererklärung für 1997 zeitgerecht beim zuständigen Finanzamt eingebracht, dieses habe mit Bescheid vom 26. August 1998 erklärungsgemäß veranlagt. Erst mit Bescheid vom 5. Mai 2003 sei durch das neu zuständig gewordene Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt. Dies obwohl in der Erklärung schon auf die Verfassungswidrigkeit der Regelung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG hingewiesen und die Firmenwertabschreibung geltend gemacht worden sei. Durch diese Vorgangsweise der Behörde sei der Bw. keine Möglichkeit mehr geblieben, den Bescheid beim VfGH anzufechten und damit als Anlassfall zu gelten. Daher werde Art. 6 Abs 1 MRK verletzt.

(d) Verletzung des Rechtes gemäß Art. I 1. ZP EMRK:

Der Staat habe einen gewissen Spielraum zur Festsetzung von Steuern. Er müsse dabei allerdings nach ständiger Rspr des Gerichtshofes eine „fair balance“ zwischen den Interessen der Allgemeinheit und den Rechten des Einzelnen sicherstellen (Gasus Dosier- und Fördertechnik v. die Niederlande, 43/1993/438/517, Rz 62).

Diese Ausgewogenheit habe der Staat mit der Änderung des UmgrStG nicht erreicht, weshalb die entsprechende Bestimmung vom VfGH auch aufgehoben worden sei (VfSlg 15.739). Daher sei Art. I. 1. ZP EMRK verletzt.

(e) Verletzung des Rechtes auf eine wirksame Beschwerde gemäß Art. 13 EMRK in Verbindung mit Art. I 1. ZP der MRK:

Der VfGH könne gesetzliche Bestimmungen als verfassungswidrig aufheben, wobei die aufgehobenen Bestimmungen bei den Anlassfällen nicht angewendet würden. Als Anlassfall gelte nicht nur die Sache, die tatsächlich einen Anlass für das Prüfungsverfahren geboten habe, sondern Anlassfall seien auch jene Fälle, die bei der Entscheidung in dieser Angelegenheit beim VfGH anhängig gewesen seien. In allen anderen Fällen sei die entsprechende Bestimmung trotz ihrer Verfassungswidrigkeit bis zu einem vom VfGH gewählten Datum anzuwenden.

Im Falle der Bw. sei die endgültige Entscheidung über die Körperschaftsteuer 1997 erst zu einem Zeitpunkt (5. Mai 2003) ergangen, zu dem es der Bw. nicht mehr möglich gewesen sei, als Anlassfall vor dem VfGH zu gelten. Der Bw. sei daher unter Verletzung des Art. 13 EMRK das Recht auf wirksame Beschwerde versagt geblieben.

(f) Verletzung des Rechtes gemäß Art 14 EMRK iVm Art I 1.ZP nicht benachteiligt zu werden:

Selbst wenn das Verhalten der Finanzbehörden (erklärungsgemäße Veranlagung, dann Wiederaufnahme und gegenteilige Entscheidung) nicht gegen Art. 6 Abs 1 EMRK verstößen sollte, liege zumindest eine Benachteiligung der Bw. vor, die sachlich nicht zu rechtfertigen sei. Die Bw. hätte Anlassfall werden können, wenn die Behörde dem Gesetz entsprechend entschieden hätte.

Es verstöße gegen das Verbot der Benachteiligung gem. Art 13 EMRK, wenn unterschiedliche steuerliche Folgen von zufälligen und vom Steuerpflichtigen nicht zu beeinflussenden Handlungen der Finanzbehörden abhängig gemacht würden. Die inhaltliche Behandlung und das Ergebnis seien im gegenständlichen Fall bloß davon abhängig, ob die Finanzbehörde erster Instanz entsprechend der einfachgesetzlichen Rechtslage oder entgegen dieser entscheiden würde. Für den inhaltlichen Ausgang des Verfahrens sei daher alleine und ausschließlich die Qualität der erstinstanzlichen Entscheidung ausschlaggebend.

Dass die Bw. entsprechend den Voraussetzungen in der Sache National & Provincial Building Society u.a.v. Vereinigtes Königreich, 117/1996/736/933-935, RZ 89, bereit gewesen sei, Zeit und Geld in eine Anfechtung der entsprechenden gesetzlichen Bestimmung zu investieren, werde dadurch ersichtlich, dass sie auch betreffend Körperschaftsteuer 1998 Beschwerde an den VfGH, VwGH und den EGMR erhoben habe. Diese Benachteiligung verstöße gegen Art 14 EMRK iVm Art I 1. ZP EMRK.

C) Die Höhe der beantragten Festsetzung der Körperschaftsteuer 1997 ergebe sich aus der Anerkennung der gewinnmindernden Geltendmachung der Firmenwertabschreibung für 1997 iHv. 2.920.568,16 € (ATS 40.187.894,00 S). Unter Anwendung eines KÖSt-Satzes von 34% ergebe sich daraus eine Reduktion der Steuerbelastung an KÖSt für 1997 iHv 992.993,17 €.

Gemäß § 284 Abs 1 Z 1 BAO werde eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

4. Am 1. Dezember 2003 wurde die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

Mit Schreiben vom 11. Oktober 2005 wurde von der Bw. die Aussetzung der Entscheidung bis zur Erledigung der Beschwerde über die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer 1997 angeregt.

5. Mit Berufungsentscheidung vom 26. September 2005 wurde die Berufung betreffend den Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides zur Körperschaftsteuer 1997 als unbegründet abgewiesen, gegen die Abweisung wurde Bescheidbeschwerde erhoben. Die Beschwerde wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 4. März 2009, 2006/15/0079 als unbegründet abgewiesen.

6. Die Bw. wurde mit Schreiben vom 8. April 2009 zur mündlichen Verhandlung am 23. April 2009 geladen. Mit Schreiben vom 23. April 2009 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Strittig ist, ob ein subjektives Recht der Bw. besteht, durch eine Veranlagung Anlassfall beim VfGH zu werden, mit der gesetzlich nicht vorgesehene und in der Steuererklärung beanspruchte Begünstigungen zu korrigieren waren.

Geklärt ist, dass bei rechtzeitiger Einbringung eines Rechtsmittels eine Entscheidungspflicht der Abgabenbehörden dahingehend besteht, dass die Rechtsmittelwerberin nicht außerstande gesetzt werden darf, den Bescheid rechtzeitig beim VfGH anzufechten und in den Genuß der Anlassfallwirkung zu gelangen (s zB OGH 1 Ob 13/91 vom 10.7.1991). Diese erstreckt sich auch auf Fälle, die bei Beginn der mündlichen Verhandlung oder der nichtöffentlichen Beratung des Gerichtshofes anhängig sind. Fraglich ist aber, ob eine aufgrund des Verhaltens der Bw. erfolgende erklärungsgemäße Veranlagung, die in der Folge nicht zu einer Beschwerde führen konnte, Rechte der Bw. verletzt hat.

Die Bw. beruft sich dabei mit wechselnder Argumentation grundsätzlich darauf, dass durch die Vorgangsweise des Finanzamtes, die Steuererklärung betreffend KÖSt 1997 ungeprüft zu veranlagen (Soforteingabefall) und anschließend wiederaufzunehmen, die Möglichkeit vereitelt worden sei, Anlassfall beim VfGH zu werden.

Den Argumenten der Bw ist wie folgt zu begegnen:

1. Recht auf den gesetzlichen Richter:

(a) Gemäß Art. 83 Abs 2 B-VG darf niemand seinem gesetzlichen Richter entzogen werden.

(b) Die Bw. bringt vor, durch die Erlassung des Erstbescheides, mit dem die Firmenwertabschreibung nicht versagt worden sei und die nachfolgende Aberkennung durch die BP, habe man ihr die Möglichkeit der Berufung genommen. Dadurch habe die Sache nicht vor den VfGH (den gesetzlichen Richter) gebracht werden können und die Finanzbehörde habe zu erkennen gegeben, dass sie die Rechtsansicht der Steuerpflichtigen teile. Diese stelle auch eine vertretbare – und die letztlich einzige richtige – Rechtsansicht dar. Eine Rechtsmittelführung der Steuerpflichtigen um einen verbösernden Bescheid zu erlangen, sei nicht zumutbar.

Mit diesen Feststellungen verkennt die Bw. die Rechtslage. Entscheidend für die Frage einer Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte ist lediglich, ob die entscheidende

Behörde (bzw das erkennende Gericht) im Zeitpunkt der Entscheidung nach den geltenden Vorschriften zuständig war. Dagegen kann das Grundrecht durch (richtige oder unrichtige) Anwendung oder Nichtanwendung einer materiellen Rechtsvorschrift durch die für die Sachentscheidung zuständige Behörde nicht verletzt werden, weil das Recht auf den gesetzlichen Richter nur das gesetzmäßige Verfahren, nicht aber die Gesetzmäßigkeit des Inhaltes des betreffenden Verwaltungsaktes gewährleistet (Klecatsky-Morschner, 3. Auflage, Art 83 B-VG, S 434 zu VfSlg 3.616, 3684, 4439, 4594, 5472, 5616). Da im gegenständlichen Fall unstrittig die zuständige Behörde in ihrem Wirkungskreis entschieden hat, ist das Recht auf den gesetzlichen Richter nicht verletzt. Da eine erklärungsgemäße Veranlagung erfolgte und die Bw. nicht gegen den Bescheid berufen hat, gab es keine Möglichkeit den VfGH anzurufen. Dies kann aber nicht der Finanzverwaltung angelastet werden, wie sich aus den weiteren Überlegungen ergibt:

Die Behörde hat die Steuererklärung für 1997 erklärungsgemäß veranlagt. Richtig ist zwar, dass die Gesetzeslage ab 1. Januar 1997 eine Firmenwertabschreibung in der beschriebenen Konstellation nicht mehr zugelassen hat. Bei sorgfältiger Prüfung der vorgelegten Steuererklärungen hätte das Finanzamt daher zum Schluss kommen müssen, dass die Abschreibung zu versagen ist. Daraus kann die Bw. jedoch für ihren Rechtsstandpunkt nichts gewinnen. Wie der VwGH auch in der Entscheidung vom 4. März 2009, 2006/15/0079 feststellt, lag 1997 im Bereich der Körperschaftsteuer ein Soforteingabefall vor. Die Verwaltungsvereinfachung in Form der Soforteingabefälle beruhte nicht nur auf Sparsamkeitsgrundsätzen der Finanzverwaltung, sondern entsprang zum Teil auch dem Verlangen der Wirtschaft nach Durchführung einer schnelleren Veranlagung. Da die Finanzbehörde bei Soforteingabefällen keine inhaltliche Prüfung der Steuererklärungen vorzunehmen hatte, kann ihr die Unterlassung einer solchen nicht zum Vorwurf gemacht werden (wie im übrigen auch die Übernahme steuerlicher Darstellungen im Soforteingabefall keinen Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf Beibehaltung auslöste, s zB VwGH 129.9.1989, 88/14/0162 zur Beibehaltung einer Afa).

2. Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes:

Das Vertrauen in die Rechtsordnung ist unter bestimmten Voraussetzungen durch den Gleichheitsgrundsatz geschützt, dieser ist als allgemeines Sachlichkeitsgebot ausgestaltet. Diese Sachlichkeitsprüfung ist Rahmenbedingung für gesetzgeberisches Handeln. Auch rückwirkende gesetzliche Vorschriften können mit dem Gleichheitssatz in Konflikt geraten. Es kann aber auch das Abweichen der Behörde von einer Rechtsauffassung ohne triftige Gründe, an die sich die Steuerpflichtigen in der Folge halten, eine Verletzung von Treu und Glauben bewirken und einen Bescheid mit Willkür belasten.

Im gegenständlichen Fall ist nicht erkennbar, wie durch das Handeln der Behörde der Gleichheitsgrundsatz verletzt sein könnte. Wenn die Bw. diese Verletzung ausschließlich mit der erklärungsgemäßen Veranlagung in Zusammenhang bringt, so müsste es ein Recht geben, wonach die Behörde in jedem Fall jede Erklärung nicht nur sorgfältig prüfen, sondern auch gegen bestehende Gesetze verstößende Inhalte der Steuererklärungen jedenfalls erkennen und diese beseitigen müsste. Ein Recht auf – die Steuererklärung – berichtigende Veranlagung in allen Fällen, in denen gegen Gesetze verstößende Rechtsansichten von Bw. vorliegen, geht aus der BAO nicht hervor. Dies würde auch eine Veranlagung bedingen, die einer BP gleichkommen müsste. Ein derartiges Recht der Partei würde im übrigen mit dem Verfahrensinstrument der Wiederaufnahme kollidieren, müsste die Finanzverwaltung doch zwingend Unrichtigkeiten in den Steuererklärungen erkennen, sodass für spätere Wiederaufnahmen gar keine Notwendigkeit mehr bestünde. Die Wiederaufnahme findet aber ihre Rechtfertigung gerade in dem Umstand, dass die Finanzverwaltung im Innendienst eben nicht alle Steuererklärungen bis ins Detail überprüfen kann.

Der Gleichheitsgrundsatz wird durch eine erklärungsgemäße Eingabe daher nicht verletzt.

Es liegt auch keine „rückwirkende Gesetzesänderung“ vor, vielmehr ein geltendes Gesetz, das die Abschreibung seit 1. Januar 1997 untersagte und eine Behörde, die den Verstoß gegen die gesetzliche Regelung erst im Zuge der BP 2002 erkannte und eine (spätere) Gesetzesaufhebung durch den VfGH.

3. Verletzung des Rechtes auf ein faires Verfahren:

Art 6 Abs 1 MRK regelt

(a) den Anspruch, seine Sache

- öffentlich und innerhalb angemessener Frist

- vor einem unabhängigen und unparteiischen Gericht vortragen zu können und

(b) das Recht auf ein faires Verfahren.

Beide Rechte sind nicht verletzt.

Einerseits erstreckt sich die Anwendung von Art. 6 MRK nach hL und Rspr nur auf zivile Rechte und strafrechtliche Angelegenheiten, aber nicht auf das verwaltungsbehördliche Abgabenverfahren. Abgabenangelegenheiten zählen zum öffentlichen Recht und sind daher nicht Bestandteil der civil rights (s zB VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034; VwGH 18.11.2008, 2006/15/0205; 24.7.2007, 2007/14/0029; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0153; 26.7.2005,

2003/14/0050; VwGH 24.10.2001, 2001/17/0138; s zum Thema auch Hörtnagl-Seidner, ÖStZ 2009/164 mwN).

Dies gilt daher auch für alle nachfolgend genannten Verletzungen von MRK-Rechten.

Andererseits ist festzuhalten, dass es die Berufungswerberin in der Hand gehabt hätte, Anlassfall beim VfGH zu werden. Sie hätte die Firmenwertabschreibung unterlassen und mit einer anschließenden Berufung gegen den Erstbescheid die Abschreibung unter Verweis auf die Rechtsmeinung der Lehre verlangen müssen, dann wäre ihr der Rechtszug bis zum VfGH offen gestanden. Vor der Verwaltungsbehörde hatte die Bw. die Möglichkeit ihre Rechte in jeder Form geltend zu machen. Die Veranlagung erfolgte nach der Darstellung der Bw. in der Steuererklärung. Es kann daher nicht davon gesprochen werden, dass die Behörde im Zeitpunkt der Veranlagung ein die Bw. benachteiligendes Verfahren durchgeführt hätte. Im Gegenteil kann eine erklärungsgemäße Veranlagung niemals ein die Bw. benachteiligendes Verfahren sein. Die spätere Wiederaufnahme des Verfahrens ist – im Rahmen der dafür vorgesehenen Verjährungsfristen – ein normaler verfahrensrechtlicher Vorgang, der zudem der Prüfung unterliegt, ob überhaupt ein Wiederaufnahmegrund gegeben ist. Gerade die (erfolgreiche) Wiederaufnahme ist der Nachweis, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides der Umstand der Geltendmachung der Firmenwertabschreibung der Behörde aufgrund der Soforteingabe nicht bekannt gewesen sein kann. Im übrigen hat die Bw. als Beschwerdeführerin im Verfahren über die Bekämpfung der Wiederaufnahme durch Bescheidaufhebung nach § 299 BAO das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nicht einmal bestritten, die Wiederaufnahme ist auch kein Ermessensmissbrauch (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0097). Die Bw. wurde durch die erklärungsgemäße Veranlagung und spätere Wiederaufnahme daher nicht in ihren Rechten auf ein faires Verfahren verletzt.

4. Verletzung des Rechtes gemäß Art. I 1. ZP EMRK:

Art. I 1. ZP ist im wesentlichen gegen die willkürliche Entziehung des Eigentums gerichtet. Das Eigentum darf nur unter den vom Gesetz vorgesehenen Bedingungen entzogen werden. Dass die Untersagung der Firmenwertabschreibung im Jahr 2003 contra legem erfolgt wäre, hat selbst die Bw. nicht behauptet. Art. I des 1. ZP steht Steuer- und Abgabengesetzen nicht im Weg. Solche Gesetze würden das Eigentumsrecht nur dann verletzen, wenn sie in ihrer Wirkung einer Aufhebung dieses Grundrechtes gleichkämen (Klecatsky/Morscher, B-VG, Art. I 1. ZP zur MRK, 3. Auflage, S. 1180). Davon kann im gegenständlichen Fall jedoch nicht gesprochen werden.

5. Verletzung des Rechtes auf eine wirksame Beschwerde gemäß Art. 13 EMRK in Verbindung mit Art. I 1. ZP der MRK:

Art. 13 MRK geht dahin, jedem, der eine Verletzung seiner durch die MRK geschützten Rechte und Freiheiten behauptet, eine „wirksame“ Beschwerde bei einer nationalen Instanz zu sichern. Eine bestimmte Art, in der die Anwendung der Vorschriften der MRK zu gewährleisten ist, wird den Vertragsstaaten nicht vorgeschrieben (Klecatsky/Morscher, B-VG, Art. I 1. ZP zur MRK, 3. Auflage, S. 1156). Die Bw. stützt die Rechtsverletzung darauf, dass es ihr nicht möglich gewesen sein soll, Anlassfall zu werden. Wie bereits erwähnt, hätte es die Bw. in der Hand gehabt – entsprechend der geltenden Gesetzeslage – die Firmenwertabschreibung zuerst nicht geltend zu machen und im Rahmen einer Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 die Absetzbarkeit unter Verweis auf das Schriftum zu beantragen. In diesem Fall wäre der Finanzbehörde nichts anderes übrig geblieben, als die Absetzung zu verweigern und die Bw. hätte VfGH-Beschwerde erheben können. Die Bw. hatte daher jedenfalls wirksame „Beschwerdemöglichkeiten“.

6. Verletzung des Rechtes gemäß Art 14 EMRK iVm Art I 1. ZP nicht benachteiligt zu werden:

Nach Art 14 EMRK ist der Genuss der in der Konvention festgelegten Rechte und Freiheiten ohne Benachteiligung zu gewähren, die aus Geschlecht, Rasse, Hautfarbe, Sprache, Religion, politischer oder sonstiger Anschauung, nationaler oder sozialer Herkunft, Zugehörigkeit zu einer nationalen Minderheit, Vermögen, Geburt oder sonstigem Status herrühren. Art 14 EMRK hat keine unabhängige Existenz und bezieht sich nur auf die in der MRK gewährleisteten Rechte; er schützt in einzelnen vergleichbaren Situationen beim Genuss der Rechte und Freiheiten vor jeder Diskriminierung. Eine Maßnahme, die für sich betrachtet mit einem Art der MRK vereinbar ist, verletzt, wenn sie diskriminierenden Charakter hat.

Nach der Darstellung der Bw. greift das von Art 14 EMRK normierte Benachteiligungsverbot, weil die steuerliche Folge bloß von der Entscheidung der Finanzbehörde abhing, sich für oder gegen die einfachgesetzliche Rechtslage zu entscheiden. Ausschlaggebend sei hier nur die Qualität der erstinstanzlichen Entscheidung gewesen.

Der Darstellung der Bw. kann auch in diesem Punkt nicht gefolgt werden, sie stellt die tatsächlichen Vorgänge sogar auf den Kopf. Die zuständige Behörde hat sich nicht für oder gegen eine Rechtslage entschieden oder überhaupt entscheiden müssen, sondern sie hat nach Maßgabe der Veranlagungsart „Soforteingabe“ im Rahmen der darin vorgesehenen Möglichkeiten entschieden (und dies später im Rahmen der BP korrigiert). Sie hat dabei – ohne gesetzliche Vorschriften oder gar die MRK zu verletzen – die Angaben der Steuerpflichtigen übernommen. Diese – und nicht die Behörde – hat die neue gesetzliche Regelung ignoriert, wonach die Abschreibung des Firmenwerts ab 1. Januar 1997 nicht mehr möglich war. Die Bw. war keineswegs gehalten, Abschreibungen entgegen der gesetzlichen Regelung geltend zu machen, sie hätte sich vielmehr an das Gesetz halten können. Die

Offenlegung dieser Rechtsmeinung in Beilagen ändert nichts daran, dass die Bw. selbst das Gesetz nicht beachtet hat.

Im übrigen ist festzustellen, dass die Variante einer vom Gesetz abweichenden Bilanzierung mit Offenlegung in Beilagen gerade im Zusammenhang mit der Einführung der Soforteingabe- und Ü-Fälle nicht selten dazu geführt hat, dass die Finanzverwaltung die zu Unrecht in Anspruch genommene begünstigende Bilanzierung übersehen hat und dies dann nicht mehr rückgängig gemacht werden konnte. Der UFS kennt die „Beweggründe“ nicht, die die Bw. zur Geltendmachung der gesetzlich nicht zustehenden Abschreibung bewogen haben. Es kann jedoch keinesfalls Rechtsverletzung der Behörde vorliegen, wenn diese auf Angaben des Steuerpflichtigen vertraut, während der Steuerpflichtige selbst in diesem Punkt (im Zeitraum der Abgabe der Steuererklärung) von der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung abweicht.

B.) Zusammenfassend ist folgendes festzuhalten:

1. Soweit die Bw. ausführt, das Finanzamt habe zu erkennen gegeben, dass es die rechtliche Sicht der Partei teile, ist ihr nach dem Obgesagten zu widersprechen. Eine erklärungsgemäße Veranlagung bedeutet nicht, dass die Finanzverwaltung Rechtsansichten des Steuerpflichtigen teilt. Wäre dies tatsächlich so, hätten Betriebsprüfer bei jedem (von der Veranlagung) ungeprüften Veranlagungsfall ein Legitimationsproblem bei der Wiederaufnahme.
2. Die Hauptargumentation der Bw. lautet, das Finanzamt hätte bei der Erstveranlagung die Abschreibung versagen müssen, sodass der Rechtsweg zum VfGH eröffnet worden wäre. Der Bescheid hätte ohne Auseinandersetzung mit der Materie der Firmenwertabschreibung nicht ergehen dürfen. Die endgültige Entscheidung sei erst mit Bescheid vom 5. Mai 2003 gefallen. Zudem sei das (steuerliche) Ergebnis davon abhängig gewesen, ob die Finanzverwaltung entsprechend der einfachgesetzlichen Rechtslage oder entgegen dieser handle.

(a) Gesetze haben nicht ohne Grund solange Bestand, bis sie dezidiert vom VfGH aufgehoben werden. Im Interesse der Rechtssicherheit sind daher Behörden und Steuerpflichtige gleichermaßen an vom VfGH noch nicht aufgehobene Gesetze gebunden. Die nicht dem Gesetz entsprechende Bilanzierung (und Steuererklärung) der Bw. hat eine für sie positive Veranlagung nach sich gezogen. Der Ablauf des Verwaltungsgeschehens weist weder Besonderheiten, noch Unregelmäßigkeiten auf. Der Körperschaftsteuerbescheid 1997 wurde – wie viele andere – erklärungsgemäß (und als Soforteingabefall ohne Überprüfung) veranlagt. Später erfolgte aufgrund der BP eine Wiederaufnahme (deren Rechtmäßigkeit der VwGH bestätigt hat). Bei Soforteingabefällen durfte eine nähere Überprüfung nicht stattfinden. Beides – eine schnelle Veranlagung und eine gründliche Überprüfung des Falles – ist auch nicht möglich. Ein Anspruch darauf, dass bei jedem Veranlagungsfall zwingend nicht

gesetzeskonforme Gestaltungen im Rahmen der Veranlagung aufgefunden und von der Finanzverwaltung geändert werden müssen (darauf läuft das Begehr der Bw. hinaus), ist weder im nationalen Recht, noch im Recht der EU verankert. Es wäre auch mit dem bestehenden Verfahrensrecht nicht kompatibel weil es die in der BAO zahlreich verankerten Korrekturmöglichkeiten (§§ 293 ff. bis 304 BAO) zT praktisch überflüssig machen würde.

(b) Den gesetzeskonformen Weg hat der VwGH in der E vom 4. März 2009, 2006/15/0079, aufgezeigt: Die Einreichung einer der Anordnung der Z 4 lit. a des 3. Teiles des UmgrStG entsprechenden Erklärung mit nachfolgender Bekämpfung „hätte sich angeboten“. Damit wäre nach Ansicht des VwGH dieser Weg auch zumutbar gewesen.

(c) Soweit auf die MRK repliziert wird, ist auf die (bereits angeführten) zahlreichen Judikate des VwGH zu verweisen, wonach Abgabenangelegenheiten nicht „civil rights“ betreffen. Auch der UFS hält die Trennung öffentlich-rechtlicher Angelegenheiten (zu denen Steuervorschreibungen gehören) von zivilrechtlichen Angelegenheiten für grundlegend im europäischen und innerstaatlichen Rechtssystem, sodass nicht erkennbar ist, warum gerade im Bereich der Steuern – auch wenn hier vermögenswerte Rechte indirekt berührt werden – Ausnahmen gelten sollten.

3. Wenn die Bw. auf den Vertrauensschutz repliziert, ist ihr zuzustehen, dass der VfGH in der Entscheidung G 172/99 vom 3. März 2000 diesen Aspekt im Bereich der Gesetzesänderung bei der Firmenwertabschreibung besonders hervorgehoben hat. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Bw. es selbst in der Hand hatte, Anlassfall zu werden. Im gegenständlichen Berufungsverfahren kann dieser vom VfGH angesprochene Vertrauensschutz, der nur für Anlassfälle gilt, nicht mehr geltend gemacht werden.

Die Berufung war aus den genannten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 24. April 2009