

17. April 2007

BMF-010206/0041-VI/5/2007

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern

Großbetriebsprüfungen

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Gebühren und Verkehrsteuern, Bewertung

Steuer- und Zollkoordination, Produktmanagement

Bundessteuertagung Gebühren Verkehrsteuern Bewertung 2005

Protokoll - Gebühren und Verkehrsteuern 2005

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise fand im November 2005 die Bundessteuertagung Gebühren Verkehrsteuern Bewertung des Bundesministeriums für Finanzen gemeinsam mit dem zuständigen Fachbereich SZKFBGVB und den Finanzämtern statt, bei der in der Praxis aufgetretene Zweifelsfragen in den obgenannten Bereichen behandelt wurden. Als Ergebnis dieser Besprechung wurde das vorliegende Protokoll - Gebühren und Verkehrsteuern erstellt.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

1. ERBSCHAFTS- und SCHENKUNGSSTEUERGESETZ

1.1. §§ 2, 20 ErbStG

Umfang (Berechnung) des Erwerbes bei Anrechnung von Vorempfängen

Sachverhalt:

Nach den Bestimmungen der §§ 788, 790 ABGB können bestimmte Vorempfänge auf den Erbteil angerechnet werden. Die Anrechnung erfolgt in der Weise, dass der Vorempfang dem Nachlassvermögen hinzugerechnet und dieses erhöhte Vermögen auf die Erben (und Pflichtteilsberechtigten) nach deren gesetzlichen oder testamentarischen Ansprüchen (Erbquote, Pflichtteilsanspruch) aufgeteilt wird. Bei Personen mit Vorempfängen wird von

dem sich aus der Erbquote (Pflichtteilsanspruch) ergebenden Anteil am Nachlassvermögen der Vorempfang in Abzug gebracht. Hierbei werden die Nachlassgegenstände mit dem zivilrechtlichen Wert (Verkehrswert) angesetzt. Auf Grund dieser Zu- und Abrechnung ergibt sich für den einzelnen Erwerber ein bestimmter Anteil am Nachlass („Nachlassquote“).

Fragestellung:

Kann die Berücksichtigung der Anrechnung in der Weise erfolgen, dass die nach der zivilrechtlichen Berechnung des Wertanteiles ermittelte Quote („Nachlassquote“) als steuerlich angefallen behandelt wird?

Lösung:

Ausgehend von der vom Abhandlungsgericht ermittelten Vermögensaufteilung ergibt sich je Erb- bzw. Pflichtteilsberechtigten eine „Nachlassquote“, die auch für die Ermittlung des erbschaftssteuerlichen Anfalles maßgeblich ist. Der Anfall ist nach §§ 18, 19 ErbStG zu bewerten (dies gilt ebenso für den Vorerwerb im Rahmen der Zusammenrechnung nach § 11 ErbStG). Sachliche Freibeträge sind entsprechend der „Nachlassquote“ zu berücksichtigen.

Wird die Anrechnung nicht im Abhandlungsverfahren, sondern in einem gesonderten Erbübereinkommen vereinbart, ist der Erbschaftssteuerbemessung ebenfalls die Nachlassquote zu Grunde zu legen, es sein denn, der Anrechnungsberechtigte hat zuvor auf die Anrechnung verzichtet.

Wird im Erbübereinkommen Anderes vereinbart (zB vom gesetzlichen Ausmaß der Anrechnung abgewichen), kann insoweit eine Schenkungssteuerpflicht gegeben sein.

1.2. § 2 ErbStG

Erbschafts Kauf

Sachverhalt:

Der Erblasser hinterlässt seine drei Kinder A, B und C als gesetzliche Erben (je 1/3). Der Erbe A verkauft vor Abgabe der Erbantrittserklärung sein Erbrecht an den Käufer D um einen bestimmten Kaufpreis.

Fragestellung:

Hat der Erbe A den quotenmäßigen Erbanfall (1/3) oder den Kaufpreis der Erbschaftssteuer zu unterziehen?

Lösung:

Die Möglichkeit, die Erbschaft oder einen Teil derselben vor Abgabe einer Erbantrittserklärung entgeltlich (Erbschafts Kauf) oder unentgeltlich (Erbschaftsschenkung) veräußern zu können, zeigt, dass der Erbe bereits durch Erbanfall bzw. mit dem Tode des Erblassers durch den Erwerb seines Erbrechtes von Todes wegen bereichert ist (vgl. VwGH 2.7.1992, 90/16/0167).

Ob der berufene Erbe die ihm angefallene Erbschaft entgeltlich oder unentgeltlich veräußert, ändert nichts daran, dass er von seinem Erbrecht Gebrauch gemacht hat.

Somit ist dem Erbschaftsverkäufer (Erbe A) die Erbschaftssteuer entsprechend seiner Quote vorzuschreiben.

Ergänzende Bemerkungen:

Erfolgt der Erbschafts Kauf ohne Errichtung eines Inventars, stellt der Erwerb für den Käufer einen Hoffnungskauf dar und unterliegt hinsichtlich der beweglichen Sachen der Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 2 GebG.

Sind in der - mit oder ohne Errichtung eines Inventars - erworbenen Erbschaft Grundstücke enthalten, ist die Gegenleistung im Verhältnis der gemeinen Werte der beweglichen Sachen zum gemeinen Wert der Grundstücke auf bewegliche Sachen und Grundstücke aufzuteilen. Der auf die Grundstücke entfallende Teil der Gegenleistung bildet die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage.

1.3. §§ 3 Abs. 5 und 23a ErbStG; § 201 BAO**Amtswegige Festsetzung bei nicht erlaubter Selbstberechnung****Sachverhalt:**

Mit in Form eines Notariatsaktes errichtetem Schenkungsvertrag vom 1.9.2004 übergibt der Vater seiner Tochter eine Liegenschaft.

Eine Bestimmung des Vertrages lautet: *"Der Geschenkgeber widmet das gegenständliche Grundstück seiner Tochter, der Geschenknehmerin, als Heiratsausstattung. Es wird daher die entsprechende Schenkungssteuerbefreiung geltend gemacht. Festgehalten wird, dass die Verheiratung der Tochter am 1.8.2004 erfolgte."*

Der Vertragserrichter hat am 1.11.2004 eine Selbstberechnung durchgeführt.

Mit Schreiben vom 1.3.2005 setzte der Notar das Finanzamt von der Selbstberechnung in Kenntnis und ersuchte in Hinblick auf die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 5 ErbStG um Festsetzung der Steuer gemäß § 201 BAO.

Fragestellung:

Ist § 201 BAO anwendbar, wenn vom Notar für ein gemäß § 23a ErbStG von der Selbstberechnung ausgenommenes Rechtsgeschäft trotzdem eine Selbstberechnung durchgeführt wurde?

Lösung:

§ 23a ErbStG sieht für bestimmte Parteienvertreter als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners eine Befugnis zur Selbstberechnung der Schenkungssteuer vor. In diesen Fällen haftet der Parteienvertreter gemäß Abs. 7 leg. cit. auch für die Entrichtung (nicht für die Richtigkeit) einer selbst berechneten Steuer. Die Einzahlung erfolgt auf ein auf den Namen des Vertreters lautendes Sammelkonto, das für unterschiedliche Abgabepflichtige ieS bzw. Primärschuldner der Schenkungssteuer besteht. Diese zusammengefasste Verbuchung der Gebarung ist im Hinblick auf § 213 Abs. 4 BAO (Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses) zulässig, weil der Parteienvertreter als Haftungspflichtiger der Steuern in allen, verschiedene Abgabepflichtige betreffenden Fällen Gesamtschuldner der selbst berechneten Abgaben ist. Im Fall einer unrichtigen Selbstberechnung kommt über Antrag des Parteienvertreters bzw. der abgabepflichtigen Erstschuldner der Schenkungssteuer (§ 13 Abs. 1 ErbStG) gemäß § 201 BAO eine berichtigende (bescheidmäßige) Festsetzung durch das Finanzamt in Betracht (vgl. dazu auch § 23a Abs. 5 letzter Satz ErbStG).

§ 23a Abs. 1 ErbStG gestattet die Selbstberechnung für die in § 3 ErbStG (Schenkungen unter Lebenden) – mit Ausnahme der in § 3 Abs. 5 ErbStG (unter bestimmten Voraussetzungen nicht als Schenkung geltende Zuwendung einer

Heiratsausstattung) – und die in § 4 Z 2 ErbStG (Zweckzuwendung unter Lebenden) ErbStG bezeichneten Rechtsvorgänge, wenn die Selbstberechnung innerhalb der Anmeldefrist von drei Monaten (§ 22 Abs. 1 ErbStG) erfolgt. Bei Rechtsvorgängen, für die gemäß § 23a ErbStG eine Selbstberechnung der Steuer vorgenommen wird, entfällt gemäß § 22 Abs. 1 letzter Satz ErbStG die Anmeldeverpflichtung. Daraus lässt sich aber nicht zwingend ableiten, dass eine nur unter bestimmten Voraussetzungen (teil-)befreite Heiratsausstattung (vgl. § 3 Abs. 5 letzter Satz ErbStG), für die eine Selbstberechnung ohne Anmeldeverpflichtung gemäß § 23a ErbStG (zur Gänze) ausgeschlossen wird, im Fall einer unrichtigen (weil teilweise steuerbefreiten) und überdies rechtswidrigen (weil gänzlich unzulässigen) Selbstberechnung nicht auch einer Berichtigung nach § 201 BAO zugänglich wäre, weil sich die vorgenommene Selbstberechnung durch den Parteienvertreter als unrichtig erweist.

Nur ausnahmsweise, wenn die in § 201 Abs. 2 Z 1 und 2 BAO genannten Jahresfristen bereits abgelaufen und sachverhältnismäßig sinngemäß auch die Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO für eine beantragte oder amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) nicht anwendbar wären, könnte der vom Parteienvertreter kraft Gesetzes als Bevollmächtigter und Haftungspflichtiger zu Unrecht entrichtete Betrag in analoger Anwendung des § 240 Abs. 3 BAO über Antrag zurück gezahlt werden. Dieser Rückzahlungsantrag könnte bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Entrichtung folgt, gestellt werden. Für das Rückzahlungsverfahren wäre grundsätzlich das Finanzamt örtlich zuständig, dem die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Antragstellers obliegt (§ 240 Abs. 3 letzter Satz BAO). Diese (örtliche) Zuständigkeitsbestimmung käme hier aber nicht bzw. nur subsidiär (innerhalb der sachlichen Zuständigkeit) zum Tragen, weil die sachlichen Zuständigkeitsregelungen gemäß AVOG den örtlichen vorgehen. Ergibt sich für Rückzahlungen nach § 240 Abs. 3 BAO eine Zuständigkeit gemäß AVOG, ist der durch das AbgÄG 2003 mit Wirkung ab 1.3.2004 angefügte letzte Satz nicht anwendbar. Demnach bliebe auch die Abwicklung eines Rückzahlungsverfahrens gemäß § 240 Abs. 3 BAO beim FAG Wien (Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis gemäß § 4 AVOG) oder bei den jeweiligen in § 9 AVOG genannten Finanzämtern mit erweitertem Aufgabenkreis.

1.4. §§ 3, 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG

Schenkungssteuer bei Einräumung eines Wohnrechtes

Sachverhalt:

Der alleinige Grundstückseigentümer übergibt die Liegenschaft und bedingt sich als Gegenleistung für sich und seine Ehegattin (oder Lebensgefährtin) ein Wohnungsrecht aus. Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG liegen nicht vor. Die Einräumung des Wohnungsrechtes an die Ehegattin (Lebensgefährtin) stellt somit eine steuerpflichtige freigebige Zuwendung dar (vgl. VwGH 20.12.2001, 2001/16/0592; 23.1.2003, 2002/16/0124).

Fragestellung:

- 1) Wie ist die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Zuwendung des Wohnungsrechtes zu ermitteln?
- 2) Ist der Wert des zugewendeten Wohnungsrechtes mit dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft begrenzt?
- 3) Ist, wenn das Wohnungsrecht nur an einem Teil der Liegenschaft eingeräumt wird (z.B. Obergeschoß des Wohnhauses, in Ansehung der Gesamtnutzfläche sind das 45%), der Wert des zugewendeten Wohnungsrechtes mit dem anteiligen dreifachen Einheitswert der Liegenschaft begrenzt?

Lösung:

Hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld ist zu unterscheiden, ob das Wohnungsrecht je nach dem Inhalt der Vereinbarung sogleich oder erst zu einem späteren Zeitpunkt, zB mit dem Ableben des Grundstückseigentümers, anfällt.

Fällt das Wohnungsrecht sogleich an, ist der Tatbestand des § 3 Abs. 1 ErbStG erfüllt und unterliegt daher in diesem Zeitpunkt der Schenkungssteuer.

Fällt das Wohnungsrecht zu einem späteren Zeitpunkt an, ist der Erwerb aufschiebend bedingt. Ist der Erwerb des Wohnungsrechts durch das Ableben des Grundstückseigentümers aufschiebend bedingt, liegt ein Erwerb von Todes wegen vor. Die Steuerschuld entsteht mit dem Eintritt der Bedingung.

Ad 1)

Fällt das Wohnungsrecht bereits beim Abschluss des Vertrages beiden Ehegatten (Lebensgefährten) an, so ist der Wert des Wohnungsrechtes als verbundene Rente zu berechnen. Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer ist der anteilige, auf die Bereicherte entfallende Wert.

Fällt das Wohnungsrecht der Bereicherten erst mit dem Ableben des Übergebers an, liegt ein aufschiebend bedingter Erwerb iSd § 12 Abs. 1 Z 1 lit a ErbStG vor. Die Bewertung der Einzelrente für die Berechtigte ist zum Stichtag des Ablebens des Vorberechtigten vorzunehmen.

Ad 2)

Der Wert des Wohnungsrechtes ist mit dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft begrenzt.

Ad 3)

Wird das Wohnungsrecht nur an einem Teil der Liegenschaft eingeräumt (z.B. Obergeschoß des Wohnhauses, in Ansehung der Gesamtnutzfläche sind das 45%), dann ist der Wert des Wohnungsrechtes mit dem anteiligen dreifachen Einheitswert begrenzt (45%).

Hinweis zur Grunderwerbsteuer:

Für die Ermittlung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage ist das Wohnungsrecht nach der Bestimmung des § 16 BewG 1955 als verbundene Rente zu bewerten.

Die Obergrenze für den Wert des eingeräumten Rechtes mit dem (anteiligen) dreifachen Einheitswert gilt für die Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht.

Anmerkung:

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Befreiung gemäß § 15 Abs. 2 Z 9 ErbStG wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.6.2006, 2006/16/0016, und die Berufungsentscheidung des UFS vom 13.9.2006, RV/0393-S/05, hingewiesen.

1.5. § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG, § 15a ErbStG

Äquivalenzverletzung

Sachverhalt:

Die Gesellschafter einer GesbR bringen ihre Mitunternehmeranteile in eine zuvor gegründete GmbH ein. Alleingesellschafter der GmbH (Stammkapital 40.000) ist der Sohn der Einbringenden. Als Gegenleistung für die Einbringung erhalten die einbringenden Eltern einen Anteil an der GmbH in Höhe von je 5.000 (insgesamt 10.000, das sind 25%). Der Wert des dem Sohn verbleibenden GmbH-Anteils ist durch die Einbringung wesentlich höher als der Wert der gesamten GmbH vor Einbringung.

Fragestellung:

Liegt eine freigebige Zuwendung an den Sohn vor, auf welche die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG angewendet werden kann?

Lösung:

Es liegt eine Äquivalenzverletzung vor, weshalb von einer freigebigen Zuwendung an den Sohn auszugehen ist. Die Bereicherung liegt im Verzicht auf eine adäquate Gegenleistung für die Einbringung des Vermögens.

Das nach der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG begünstigte Vermögen ist in der § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG taxativ aufgezählt. Die Werterhöhung des Anteiles des Sohnes durch den Verzicht auf eine adäquate Gegenleistung stellt kein begünstigtes Vermögen dar.

1.6. § 6 ErbStG, div. DBA, § 48 BAO

Abschaffung der Erbschaftssteuer in DBA-Partnerstaaten und anderen Staaten

Fragestellung:

1) Hat die Abschaffung der Erbschafts- (und Schenkungs-)steuer in DBA-Partnerstaaten oder in anderen Staaten Auswirkungen auf das innerstaatliche Besteuerungsrecht?

2) Ist der Erlass gemäß § 6 Abs. 3 ErbStG betreffend Erbschaftssteuer Italien vom 24.11.1952, Z 86 257-8a/52 noch in Kraft?

Lösung:

1) Auch wenn ein DBA-Partnerstaat eine Erbschafts- (und Schenkungs-)steuer nicht mehr erhebt, ist das mit diesem Staat bestehende DBA, solange es nicht gekündigt wird, weiterhin anzuwenden. Österreich darf nur jene Vermögenswerte besteuern, hinsichtlich welcher Österreich nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht.

Wird in einem anderen Staat, mit welchem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, die Erbschafts-(und Schenkungs-)steuer nicht mehr erhoben, liegt keine Doppelbesteuerung vor und sind allenfalls innerstaatlich erlassene Entlastungsmaßnahmen (§ 6 Abs. 3 ErbStG, § 48 BAO) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht mehr anwendbar.

2) Der Erlass vom 24.11.1952, Z 86 257-8a/52 wurde mit Erlass vom 14.5.1997, 04 2541/2-IV/4/97 aufgehoben.

1.7. § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG

Eingefrorener Eingangswert oder "Mascherltheorie" bei Beteiligungsveräußerung durch eine Privatstiftung

Sachverhalt:

Einer Privatstiftung (PSt) wurden seinerzeit neben 100.000 in bar nur Beteiligungen (Aktien) im Wert von 10.000.000 zugewendet. Die Aktien wurden sukzessive über einige Jahre verteilt mit Kursgewinnen veräußert. Aus den jeweiligen Veräußerungserlösen (Eingangswert + Kursgewinn) wurden Zug um Zug Grundstücke oder bestimmte andere Vermögensgegenstände angeschafft. Das Vermögen der PSt ist durch die lukrierten Kursgewinne sowie durch Erträge aus Dividenden und Mieteinnahmen auf 40.000.000 gestiegen. Aus familiären Gründen der Stifter errichtet die PSt eine "Substiftung", um aus zwei verschiedenen Vermögensmassen künftige Zuwendungen an Begünstigte nach Familienstämmen steuern zu können. Die "Substiftung" erhält einige der oa. Grundstücke und andere Vermögensgegenstände.

Fragestellung:

Genügt es im angeführten Fall zur Vermeidung der Nacherhebung auf die tarifmäßige Schenkungssteuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG, dass der PSt Vermögenswerte in Höhe des

Stiftungseingangsvermögens verbleiben oder müssen die an die Stelle des zugewendeten Vermögens getretenen Vermögenswerte ("Surrogatvermögen als Vermögensgegenstände") 10 Jahre lang in der PSt verbleiben?

Lösung:

Bezüglich der Nacherhebung auf die tarifmäßige Schenkungssteuer wird auf die entsprechenden Ausführungen in den StiftR (RZ 291 – 297) hingewiesen.

Im gegenständlichen Sachverhalt ist für die Beurteilung, ob und inwieweit eine Nachversteuerung vorzunehmen ist, von den erbschafts- und schenkungssteuerlichen Eingangswerten auszugehen, es sei denn, dass das durch die Vermögensumschichtung sich ergebende Surrogat für das ursprünglich gewidmete Vermögen diesem eindeutig und nachweisbar zuordenbar ist („Mascherltheorie“).

Es können daher die den Wert von 10.100.000 übersteigenden Vermögenswerte unentgeltlich veräußert werden, ohne die Nachversteuerungspflicht auszulösen.

Kommt die „Mascherltheorie“ zur Anwendung, muss das jeweilige Surrogatvermögen bis zum Ablauf von 10 Jahren in der Stiftung verbleiben.

1.8. § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG

Aliquote Nacherhebung der Schenkungssteuer

Sachverhalt:

Eine Privatstiftung errichtet eine Substiftung. Ein Teil des seinerzeit der Privatstiftung gewidmeten Vermögens wird innerhalb von 10 Jahren der Substiftung zugewendet.

Fragestellung:

Ist die Schenkungssteuer für das gesamte seinerzeit der Privatstiftung gewidmete Vermögen nachzuerheben, wenn nur ein Teil dieses Vermögens unentgeltlich an die Substiftung veräußert wird?

Lösung:

Nach den StiftR (RZ 294, 297) erfolgt die Nacherhebung auf die tarifmäßige Steuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG nur insoweit, als Vermögen ... unentgeltlich

veräußert wurde. Wird nur ein Teil des seinerzeit gewidmeten Vermögens unentgeltlich zugewendet, hat eine aliquote Nachversteuerung zu erfolgen.

1.9. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG iVm § 37 Abs. 8 EStG 1988

Endbesteuerung bei ausländischem Kapitalvermögen

Sachverhalt:

Im Nachlass des 2005 verstorbenen inländischen Erblassers befindet sich ausländisches Kapitalvermögen, dessen Erträge gem. § 37 Abs. 8 EStG steuerpflichtig sind. Der Erblasser hat diese Erträge in seine Einkommensteuererklärung nicht aufgenommen. Die Befreiung für dieses Kapitalvermögen gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG wird beantragt.

Fragestellung:

- 1) Ist der Erwerb dieses Vermögens grundsätzlich erbschaftssteuerfrei?
- 2) Ist der Erwerb nur dann steuerfrei, wenn die Nachversteuerung des Einkommens (beim Erblasser) erfolgt?

Lösung:

Die Befreiung von der Erbschaftssteuer setzt voraus, dass die Erträge des ausländischen Kapitalvermögens im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 EStG unterliegen. Für die Steuerfreiheit gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 1. Teilstrich ErbStG ist nicht maßgeblich, wann diese Erträge zugeflossen sind, ob sie in eine Einkommensteuererklärung aufgenommen wurden und ob die darauf entfallende Einkommensteuer entrichtet wurde oder wird.

1.10. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG

Buchung eines Guthabens nach dem Todestag

Sachverhalt:

Auf dem Girokonto des Erblassers werden vor seinem Todestag Erlöse aus Grundverkauf und sein Arbeitslohn verbucht. Nach seinem Tod geht darauf die Auszahlung einer Lebensversicherungssumme ein, die auf Grund seines Todes fällig wurde.

Fragestellung:

Sind die Zugänge auf dem Konto der Erbschaftssteuer zu unterziehen?

Lösung:

Die Eingänge vor dem Todestag sind dem Erblasser zuzurechnen und fallen in den Nachlass. Sie sind von der Erbschaftssteuer befreit, weil die Erträge aus dem Girokonto im Zeitpunkt des Todes der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterlagen und somit hinsichtlich der Erbschaftssteuer endbesteuert waren.

Die Lebensversicherungssumme wird erst auf Grund des Todes fällig und stellt in diesem Zeitpunkt kein nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG befreites Vermögen des Erblassers dar.

1.11. § 15a ErbStG**Nachversteuerung im Fall einer teilweisen Weiterübertragung von begünstigtem Vermögen (Kapitalanteile)****Sachverhalt:**

A überträgt seinen Geschäftsanteil an einer GmbH, der 30% des Stammkapitals entspricht, unentgeltlich und steuerbefreit gemäß § 15a ErbStG an seine Söhne B und C zu gleichen Teilen (sohin je 15%). 2 Jahre nach diesem Vorgang überträgt C von dem erworbenen Gesellschaftsanteil 2/3 unentgeltlich an seinen Sohn D weiter (10% des Stammkapitals).

Fragestellung:

In welchem Umfang ist der (vorangegangene) Schenkungsvorgang nachzuversteuern?

Lösung:

Veräußert einer von mehreren Erwerbern den ihm zugewendeten Kapitalanteil, so bewirkt dies keine Nachversteuerung bei den übrigen Erwerbern.

Veräußert ein Erwerber nur einen Teil des ihm zugewendeten Kapitalanteiles, wird dadurch nur eine aliquote Nachversteuerung im Ausmaß des weiterveräußerten Anteiles ausgelöst. Im gegenständlichen Fall ist durch die Weitergabe von 2/3 des von C erworbenen Kapitalanteiles an D (10% des

Stammkapitals) der Nachversteuerungstatbestand in diesem Ausmaß verwirklicht.

1.12. § 20 Abs. 1 ErbStG

Erbschaftssteuer für Abfertigungsanspruch

Sachverhalt:

Nach dem Todestag eines Erblassers wird vom Arbeitgeber bzw. von der betrieblichen Mitarbeitervorsorgekasse der gesetzliche Abfertigungsanspruch ausgezahlt.

Fragestellung:

Unterliegt der ausgezahlte Betrag der Erbschaftssteuer?

Lösung:

Auf Grund verschiedener gesetzlicher Bestimmungen (zB § 23 Abs. 6 AngG, § 35 Abs. 6 VBG, § 14 Abs. 5 erster Satz BMVG) gebührt die Abfertigung den gesetzlichen Erben, zu deren Erhaltung der Erblasser gesetzlich verpflichtet war. Dies ist ein direkter gesetzlicher Anspruch dieser Erben und stellt daher keinen Erwerb von Todes wegen dar.

Sind keine solche Erben vorhanden, normiert zB § 14 Abs. 5 zweiter Satz BMVG, dass die Abfertigung in die Verlassenschaft fällt. In diesen Fällen ist Erbschaftssteuerpflicht gegeben.

Anders zu beurteilen ist der Fall, wenn der Anspruch auf Zahlung einer Abfertigung zu Lebzeiten des Arbeitnehmers entstanden, diese Zahlung am Todestag des Arbeitnehmers aber noch nicht (zur Gänze) erfolgt ist. Diese am Todestag bestehende Forderung des Erblassers fällt in den Nachlass und unterliegt der Erbschaftssteuer.

2. GRUNDERWERBSTEUERGESETZ

2.1. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987

Grunderwerbsteuer bei Scheidungsvergleich

Fragestellung:

Wann ist bei Scheidungsvergleichen der dreifache Einheitswert und wann die Gegenleistung als Bemessungsgrundlage anzusetzen?

Lösung:

Beim Scheidungsvergleich ist regelmäßig eine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung nicht feststellbar, auch wenn im Vergleich selbst über die Übertragung anderer Vermögenswerte keine Aussage getroffen bzw. nur ausgeführt wird, dass die Aufteilung bereits erfolgt ist oder jeder Beteiligte Eigentümer seines bisherigen Vermögens bleibt. Darüber hinaus werden allfällige Ausgleichszahlungen und Schuldübernahmen regelmäßig auch durch Unterhaltsvereinbarungen beeinflusst werden. Werden in dieser Vereinbarung nicht nur Grundstücke übertragen, sondern wird auch eine Bereinigung anderer Ansprüche vorgenommen, so ist als Bemessungsgrundlage grundsätzlich der dreifache Einheitswert der erworbenen Liegenschaft heranzuziehen (auch wenn Pfandrechte auf der Liegenschaft sichergestellt sind, sagt das nichts darüber aus, zu welchem Zweck diese Darlehen aufgenommen wurden und als Ausgleich für welche gegenseitigen Ansprüche, zB bereits aufgeteilte Vermögenswerte, es im Rahmen des Scheidungsvergleiches zur Übernahme der Schulden kam).

Ausgenommen davon sind jene Fälle, in denen ausdrücklich eine Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft vereinbart wurde (vgl. VwGH 30.6.2005, 2005/16/0085).

2.2. § 9 Z 4 GrEStG 1987

Solidarschuldner beim Bauherrenmodell

Sachverhalt:

Der Käufer C erwirbt im Rahmen eines Vertragsgeflechts, das durch den Organisator Fertigteilhausfirma B gestaltet und abgewickelt wurde, ein Grundstück vom privaten

Grundstückseigentümer A um 30.000 und ein Fertigteilhaus um 200.000 von der Firma B. Die Grunderwerbsteuer wird dem Käufer C von der Gesamtgegenleistung (230.000) vorgeschrieben.

Zum Zeitpunkt der eingetretenen Rechtskraft ist die Grunderwerbsteuer bei C nicht mehr einbringlich.

B hat ein befristetes Kaufangebot von A erhalten, weshalb es C oder anderen Interessenten nicht möglich war, in direkter Kontaktaufnahme mit A einen Kaufvertrag über die gewünschte Parzelle ohne Vereinbarung eines Fertigteilhausvertrages mit B abzuschließen.

Fragestellung:

Wer ist bei einem derartigen Vertragsgeflecht Solidarschuldner der Grunderwerbsteuer?

Lösung:

Es liegen zwei grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge vor.

1. B erwirbt von A die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück (§ 1 Abs. 2 GrEStG). Solidarschuldner für diesen Erwerbsvorgang sind A und B.

2. C erwirbt grunderwerbsteuerlich gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 oder 5 iVm § 1 Abs. 2 GrEStG das Grundstück und das Fertigteilhaus von B. Somit sind B und C Solidarschuldner für die aus diesem Erwerbsvorgang resultierende Grunderwerbsteuer.

2.3. § 17 Abs. 2 iVm § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987

Teiltrückerwerb

Sachverhalt:

Zur Errichtung eines Betriebsgebäudes wird ein Grundstück erworben. Das Eigentumsrecht des Erwerbers wird im Grundbuch eingetragen. Nach 4 Jahren erwirbt der Veräußerer einen Teil des Grundstückes auf Grund eines Rechtsanspruches (Nichtverwirklichung des vereinbarten Vertragszweckes) zurück.

Fragestellung:

Sind bei nur teilweiser Rückübertragung eines Grundstückes die Bestimmungen gemäß § 17 Abs. 2 iVm § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 anwendbar?

Lösung:

Nach § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 wird die Grunderwerbsteuer auf Antrag nicht festgesetzt oder die Festsetzung entsprechend abgeändert (§ 17 Abs. 4 GrEStG 1987), wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird.

Gemäß § 17 Abs. 3 GrEStG 1987 wird bei der Herabsetzung der Gegenleistung die Grunderwerbsteuer der Herabsetzung "entsprechend" festgesetzt.

Das GrEStG 1987 formuliert zwar nur bei der Herabsetzung der Gegenleistung mit "entsprechend", jedoch ist Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten frist- oder vertragsbestimmungsgemäß wieder beseitigt wurden. Aus diesem Grund sind bei einer Teilrückgängigmachung die Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 anzuwenden.

3. KAPITALVERKEHRSTEUERGESETZ

3.1. § 2 Z 4 KVG

Großmutterzuschuss

Sachverhalt:

Die Gesellschaft A (Großmutter) ist zu 100% an der Gesellschaft B (Mutter), diese wiederum zu 100% an der Gesellschaft C (Tochter zu B, Enkel zu A) beteiligt.

Mit Schreiben vom 23.12.2004 hat A an C eine Zusage für einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in Höhe von 1000 erteilt. Der Zuschuss ist bis zum 31.12.2004 nicht geflossen, daher wurde er aktivseitig unter Forderungen gegen verbundene Unternehmen und passivseitig in nicht gebundene Kapitalrücklagen eingestellt. Die Auflösung der Kapitalrücklage erfolgte per 31.12.2004.

Anfang 2005 wurden zwischen der Gesellschaft A und der Gesellschaft B die Gesellschaften A1, A2 und A3 (immer 100% Beteiligung) gestellt.

Überwiesen wird der Zuschuss in Höhe von 1000 am 17.2.2005 von der Gesellschaft A2 an Gesellschaft C.

Zwischen B und C besteht ein Ergebnisabführungsvertrag aus dem Jahr 2000.

Im Jahre 2004 hatte C (Enkel) vor Auflösung der Kapitalrücklage einen Jahresüberschuss; durch die Auflösung der Kapitalrücklage in Höhe von 1000 abzüglich eines Betrages von 100 ergibt sich ein aufgrund vertraglicher Verpflichtung abzuführender Gewinn an B (Mutter) in Höhe von 900. Ohne diesen Ertrag aus der Beteiligung C (Enkel) wäre bei B ein Verlust von 300 eingetreten.

Fragestellung:

- 1) Wem ist die Leistung zuzurechnen?
- 2) Löst bereits die Zusage die Gesellschaftsteuerpflicht aus?

Lösung:

Auf Grund der Zusage der Gesellschaft A erwarb die Gesellschaft C ein Forderungsrecht, welches von dieser auch aktiviert wurde. Darin ist bereits eine Leistung im Sinne des KVG zu sehen, welche im Zeitpunkt der Einräumung des Forderungsrechtes die Gesellschaftsteuerschuld entstehen lässt.

Durch die Zusage des Zuschusses von A an C iVm dem bereits bestehenden und allen Beteiligten bekannten Ergebnisabführungsvertrag zwischen B und C war es bereits im Zeitpunkt der Zusage offensichtlich, dass sich die Verpflichtung zur Leistung eines Zuschusses unmittelbar im Betriebsvermögen der B auswirkt.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist B eigentlicher Empfänger der von A eingegangenen Verpflichtung zur Leistung des Zuschusses.

3.2. § 2 Z 4 KVG

Zusage der Übernahme des Finanzbedarfes für das folgende Wirtschaftsjahr durch den Gesellschafter

Sachverhalt:

Eine GmbH & Co KG wird im Wesentlichen vom alleinigen Kommanditisten (100%-Eigentümer) finanziert.

Vor Beginn eines Wirtschaftsjahres wird zwischen Geschäftsleitung (Geschäftsführer) und dem Kommanditisten der GmbH & Co KG der Finanzbedarf für das Folgejahr akkordiert. Die Marketingstrategien und die notwendige finanzielle Abdeckung wird in Form eines „Business-

Plans" dargelegt. Die Genehmigung durch den Eigentümer erfolgt mündlich und wird in Form eines "Memorandums" per E-Mail zwischen Geschäftsführer und Kommanditist dokumentiert. Der prognostizierte Verlust bzw. Finanzbedarf wird während des Wirtschaftsjahres abgedeckt. Grundsätzlich wird der Finanzplan eingehalten. Sollten außerordentliche Finanzmittel während des Jahres benötigt werden, so wird der zusätzliche Finanzierungsbedarf vorher vom Kommanditisten genehmigt.

Fragestellung:

Ist eine detaillierte Finanzplanung mit Zusage der Finanzierung durch den Kommanditisten gleich zu setzen mit einer Zusage der Verlustübernahme, die vor Feststehen des Verlustes getroffen wird und damit nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt?

Lösung:

Nur eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrages - somit eines gesellschaftsrechtlichen, beidseitig verpflichtend wirkenden Vertrages - die von vornherein verhindert, dass sich Verluste vermögensmindernd auswirken, unterliegt nicht der Gesellschaftsteuer (VwGH 19.2.1998, 97/16/0405; 30.3.1998, 97/16/0331, 0332; EuGH 28.3.1990, Rs C-38/88).

Bei einer Finanzierungszusicherung durch einen Gesellschafter zu Jahresbeginn an Hand eines detaillierten Finanzplanes gegenüber der Geschäftsführung, wobei offen bleibt, in welcher Form letztlich die Finanzierung erfolgt, sind die dann erfolgenden Leistungen des Kommanditisten keine Pflichtleistungen nach § 2 Z 2 KVG. Es liegen gesellschaftsteuerpflichtige freiwillige Gesellschafterleistungen nach § 2 Z 4 lit. a KVG vor.

Werden die Gelder hingegen bei der Hausbank aufgenommen und bestätigt der Kommanditist nur den Rahmen für das laufende Jahr, liegt insoweit keine der Gesellschaftsteuer unterliegende Leistung vor.

4. VERFAHRENSRECHT

4.1. §§ 256 und 276 Abs 3 (Satz 2) BAO

Zurücknahme einer Berufung nach ergangener Berufungsvorentscheidung und nach gestelltem Vorlageantrag

Fragestellung:

1. Kann eine Berufung zurückgenommen werden, wenn bereits eine Berufungsvorentscheidung ergangen ist und wenn danach ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) gestellt wurde?
2. Wenn eine solche Berufung noch zurückgenommen werden kann, ist der Bescheid, mit dem die Berufung als gegenstandslos erklärt wird, seit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG) durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) oder durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu erlassen?
3. Ist die Aufhebung eines angefochtenen (unrichtigen) Bescheides gemäß § 299 BAO iVm einem ersetzenden richtigen Bescheid unter Erklärung der Gegenstandslosigkeit der Berufung eine verfahrensrechtlich mögliche Alternative?

Lösung:

Ad 1)

Gemäß § 256 Abs. 1 BAO können Berufungen bis zur Bekanntgabe (§ 97 BAO; idR durch Zustellung) der Entscheidung über die Berufung zurückgenommen werden. Der Grundsatz, wonach Anträge (Anbringen iS des § 85 Abs. 1 BAO zur Geltendmachung von Rechten; ua. Rechtsmittel) bis zur Rechtskraft der Entscheidung über den Antrag (Rechtsmittel) zurückgenommen werden können, ist in § 256 Abs. 1 BAO normiert. Wurde eine Berufung zurückgenommen, hat die Abgabenbehörde die Berufung mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären (§ 256 Abs. 3 BAO).

Bis zur rechtskräftigen Bekanntgabe der Entscheidung über eine Berufung können gemäß § 115 Abs. 4 und § 280 BAO auch noch neue Tatsachen und Beweise geltend gemacht sowie (weitere) Anträge gestellt werden (kein Neuerungsverbot im ordentlichen Berufungsverfahren). Auch die

Berufungszurücknahme erfolgt über Antrag und ist bis zum genannten Zeitpunkt zulässig.

Die Entscheidung über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide obliegt gemäß § 260 BAO dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die formelle Rechtskraft einer (zweitinstanzlichen) Berufungsentscheidung tritt mit ihrer Bekanntgabe (idR durch Zustellung) ein, da gegen sie ein ordentliches Rechtsmittel nicht mehr zulässig ist. Bis zu diesem Zeitpunkt kann die Berufung zurückgenommen werden.

§ 276 Abs. 1 BAO ermöglicht der (von wenigen Ausnahmen abgesehen bescheiderlassenden) Abgabenbehörde erster Instanz - insbesondere aus Zweckmäßigkeitsgründen (Ermessen) - über die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung abzusprechen. Die Berufungsvorentscheidung ist ein der Rechtskraft zugänglicher Bescheid. Sie erwächst dann in Rechtskraft, wenn innerhalb der Monatsfrist ab ihrer Bekanntgabe nicht der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) gestellt wird (§ 276 Abs. 2 BAO). Die Vorlageantragsfrist ist verlängerbar. Durch einen Verlängerungsantrag wird der Fristenlauf gehemmt. Die Hemmung gilt seit dem AbgRmRefG (BGBl. I Nr. 97/2002 ab 2003) auch im Fall eines Antrages auf Mitteilung einer der Berufungsvorentscheidung ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 276 Abs. 4 iVm § 245 Abs. 2 BAO).

Wird der Vorlageantrag innerhalb offener Frist eingebracht, gilt die Berufung wiederum als unerledigt mit der Folge, dass (weiterhin) § 256 Abs. 1 BAO gilt, wonach die Berufung bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Berufung zurückgenommen werden kann. Lediglich die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung wird durch die Einbringung des Vorlageantrages nicht berührt, weshalb bis auf Weiteres keine Änderung der Gebarung, die sich auf Grund einer teilweise stattgebenden oder verbösernden Berufungsvorentscheidung ergeben hat, vorzunehmen ist. Das Berufungsverfahren ist jedoch noch nicht abgeschlossen, die Rechtskraft der zu Grunde liegenden Abgabenfestsetzung noch nicht eingetreten.

So wie die Berufung, kann bis zur Berufungsentscheidung auch der Vorlageantrag zurückgenommen werden. Dies folgt aus § 276 Abs. 4 BAO, wonach ua. § 256

BAO in Bezug auf Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden ist. Daran knüpft wiederum gemäß § 256 Abs. 3 BAO die (verpflichtend durchzuführende) bescheidmäßige Gegenstandsloserklärung des Vorlageantrages und ergibt sich gemäß § 276 Abs. 3 zweiter Satz erster Halbsatz BAO, dass die Berufung wieder als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt gilt. Ab Eintritt der Rechtskraft der Gegenstandsloserklärung betreffend den Vorlageantrag könnte die Berufung gegen den Erstbescheid nicht mehr zurückgezogen werden, weil das Berufungsverfahren damit beendet und die Berufungsvorentscheidung in Rechtskraft erwachsen sind.

Zusammengefasst stehen somit bei Vorliegen eines unerledigten Vorlageantrages zwei unerledigte Anträge (Berufung und Vorlageantrag) in der Disposition des Berufungswerbers und zwei Bescheide (Erstbescheid und Berufungsvorentscheidung) in der Form in Schwebe, dass sie noch nicht in formeller Rechtskraft erwachsen sind. In diesem Verfahrenstadium können sowohl der Vorlageantrag als auch die Berufung wirksam zurückgenommen werden. Dabei ist zu unterscheiden, welcher der beiden oder ob allenfalls beide Anträge unter einem gemäß § 256 BAO zurückgezogen werden. Betrifft die Zurücknahme nur den Vorlageantrag (wenn er von mehreren hiezuh Befugten gestellt wurde gemäß § 276 Abs. 3 zweiter Satz zweiter Halbsatz BAO durch alle), bleibt die Berufungsvorentscheidung in ihrem Rechtsbestand unverändert erhalten. Die Berufungsvorentscheidung bleibt auch dann erhalten (erwächst in Rechtskraft), wenn in offener Frist kein Vorlageantrag gestellt oder der Vorlageantrag verspätet eingebracht wird und daher gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurück zu weisen ist. So lange jedoch das Berufungsverfahren auf Grund eines zeitgerecht eingebrachten Vorlageantrages noch nicht durch die (zweitinstanzliche) Entscheidung über die Berufung abgeschlossen ist, kann auch die Berufung noch zurückgenommen werden. § 256 Abs. 1 BAO sieht keine Beschränkung für den Fall vor, dass bereits eine Berufungsvorentscheidung ergangen ist. Die Zurücknahme der Berufung hat nach Gegenstandsloserklärung der Berufung das Wiederaufleben des ursprünglichen erstinstanzlichen Bescheides zur Folge. Der inzwischen eingebrachte Vorlageantrag geht damit von selbst ins Leere und bedarf keiner gesonderten Erledigung. Auch eine zwischenzeitlich allenfalls erlassene Berufungsvorentscheidung scheidet von selbst aus dem Rechtsbestand aus.

Das Finanzamt kann auch nach Berufungsvorlage an die zweite Instanz (wovon die Partei des Berufungsverfahrens zu verständigen ist) noch eine Berufungsvorentscheidung erlassen oder eine (das Berufungsverfahren abschließende) Formalerledigung über die Berufung treffen (zB Erlassung eines Zurücknahmebescheides mangels aufgetragener Mängelbehebung nach §§ 85 Abs. 2, 86a Abs. 1, 275 BAO; Gegenstandsloserklärung gemäß §§ 256 Abs. 3, 274 BAO; Zurückweisung als unzulässig oder nicht fristgerecht eingebracht gemäß § 273 BAO), worüber der UFS zu verständigen ist (§ 276 Abs. 6 BAO). Der Vorlageantrag (nicht die Berufungsvorlage) setzt hingegen unabdingbar eine Berufungsvorentscheidung voraus. Wird er vor Zustellung oder ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung gestellt, ist er wirkungslos.

Ad 2)

Für die Gegenstandsloserklärung gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist sowohl das Finanzamt (Abgabenbehörde erster Instanz) – und zwar gemäß § 276 Abs. 6 BAO auch nach bereits erfolgter Vorlage der Berufung – als auch der UFS (Abgabenbehörde zweiter Instanz) zuständig. Die Zuständigkeitserweiterung auf den UFS durch das AbgRmRefG erfolgte im Hinblick darauf, dass der UFS im Gegensatz zur früheren Finanzlandesdirektion nicht Oberbehörde ist und daher keine Weisungen an Finanzämter erteilen kann.

Gegenstandsloserklärungsbescheide nach § 256 Abs. 3 BAO haben nicht nur bei der Zurücknahme von Berufungen, sondern auch bei der Zurücknahme von Vorlageanträgen zu ergehen (§ 276 Abs. 4 BAO). Ein vom UFS zu Unrecht erlassener Gegenstandsloserklärungsbescheid (wenn etwa bei Zurücknahme des Vorlageantrages die Berufung als gegenstandslos erklärt würde) wäre mit Amtsbeschwerde (§ 292 BAO) anfechtbar.

Ad 3)

Die Aufhebung eines rechtswidrigen Bescheides gemäß § 299 BAO ist auch nach Einbringung einer Berufung möglich. Auch die Berufungsvorentscheidung könnte ungeachtet eines Vorlageantrages durch das Finanzamt aufgehoben werden. Die Aufhebung nach § 299 BAO setzt nicht die Rechtskraft des aufzuhebenden Bescheides voraus. Nicht zulässig wäre jedoch, in Verbindung mit einer allfälligen Erstbescheidaufhebung gemäß § 299 BAO und Erlassung eines neuen

Sachbescheides, welcher dem Berufungsbegehren nicht vollinhaltlich Rechnung trägt, eine zwischenzeitlich eingebrachte Berufung als gegenstandslos zu erklären. Dies würde § 274 zweiter Satz BAO widersprechen, wonach die Berufung im Fall eines an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheides nur dann als gegenstandslos zu erklären ist, wenn der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt (gleich einer stattgebenden ersten oder zweiten Berufungsvorentscheidung). Anderenfalls gilt die Berufung gemäß § 274 erster Satz BAO als gegen den neuen Sachbescheid gerichtet.

Um zu verhindern, dass einer (zu Recht) verbösernden Berufungsvorentscheidung durch Einbringung eines Vorlageantrages und spätere Zurückziehung der Berufung nämlich zu einem Zeitpunkt, in dem die Jahresfrist für eine Aufhebung und rechtsrichtige Neuerlassung des Erstbescheides nach § 299 BAO bereits abgelaufen ist, ihre rechtliche Existenz entzogen werden könnte, wäre es verfahrensrechtlich zulässig, die Verböserung ungeachtet des eingebrachten Rechtsmittels im Rahmen einer (amtswegigen) Bescheidaufhebung nach § 299 BAO vorzuziehen. Die Berufung wäre dann zwar als gegen den neuen Sachbescheid gerichtet zu werten (§ 274 BAO), doch bliebe dieser im Fall einer Berufungszurücknahme in seinem Rechtsbestand erhalten.

Bundesministerium für Finanzen, 17. April 2007