



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adr, vertreten durch "Cura" Treuhand- und RevisionsgmbH, 1060 Wien, Gumpendorferstr.26, gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. März 2006 betreffend den Antrag vom 30. Dezember 2005 auf Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 4. April 2000 zu ErfNr.xxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der Zurückweisungsbescheid vom 24. März 2006 aufgehoben..

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2000 teilte die steuerliche Vertreterin der BW (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit, dass die Bw. von ihrer Gesellschafterin, der X, am 4. Jänner 2000 einen freiwilligen Gesellschafterzuschuss in Höhe von S 53.425.964,00 erhalten habe. Dieser Vorgang unterliege der Kapitalverkehrsteuer, weshalb anbei die diesbezügliche Abgabenerklärung überreicht werde und um Erteilung eines entsprechenden Gesellschaftsteuerbescheides gebeten werde.

Mit Bescheid vom 4. April 2000 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. unter Hinweis auf die Gesellschaftsteuererklärung Gesellschaftsteuer in Höhe von S 534.260,00 (1 % von S 53.425.964,00) fest.

Mit Schreiben vom 28. Dezember 2005, eingebracht beim Finanzamt am 30. Dezember 2005, beantragte die Bw. die Aufhebung des oben angeführten Gesellschaftsteuerbescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO. Dazu wurde ausgeführt, dass die Bw. – wie dem Finanzamt durch die regelmäßige Abgabe von Gesellschaftsteuererklärungen bekannt sei – auf Grund eines

Beschlusses vom 17. März 1978 jährliche Zuschüsse erhalte, die zur Weiterleitung an die S (kurz S.) bestimmt seien. Die der Bw. zugewendeten Beträge seien von Anfang an als freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft iSd § 2 Z. 4 KVG der Gesellschaftsteuer unterzogen worden. Erst als auf Grundlage des EuGH-Urteils vom 17. Oktober 2002, C-339/99, im Erlasswege "Richtlinien zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes" (AÖF Nr. 139 vom 24.7.2003) bekannt gemacht worden seien, habe die Bw. – der geänderten Rechtsansicht des BMF folgend – die bis dahin gepflogene Besteuerung der Zuschüsse der X eingestellt und in der Folge der Offenlegung halber nur mehr Null-Meldungen erstattet. Im Hinblick auf das Vorgesagte werde hiermit beantragt, die in zeitlicher Hinsicht der Veröffentlichung der Durchführungsrichtlinie zum Kapitalverkehrsteuergesetz vorangehenden Gesellschaftsteuerbescheide insoweit gemäß § 299 Abs. 1 iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO aufzuheben, als nicht zwischenzeitig bereits Verjährung eingetreten sei. Dabei handle es sich u.a. um den Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. April 2000, mit einer Bemessungsgrundlage von S 53.426.000,00 und einem Abgabebetrag von S 534.260,00. Zur Begründung werde angeführt, dass der angeführte Bescheid mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union in Widerspruch stehe, weil er den Grundsätzen des Urteils des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99, nicht entspreche. Der vorliegende Sachverhalt sei ein typischer Anwendungsfall des Punktes 5.1 des genannten Erlasses.

Mit Bescheid vom 24. März 2006 wies das Finanzamt den Antrag der Bw. auf Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 4. April 2000 zurück. Zur Begründung wurde 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 der dagegen eingebrachten Berufung wurde die ersatzlose Aufhebung des Zurückweisungsbescheides beantragt. Betont wurde, dass der Antrag sich auf eine Zuwendung der X beziehe, die noch innerhalb der Verjährungsfrist des § 302 Abs. 2 lit. c BAO liege. Zur Frage der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit wurde im Wesentlichen auf die Berufungen in gleichgelagerten Fällen (Anm: darunter ua. die Berufung gegen den

Gesellschaftsteuerbescheid vom 12. Jänner 2005 zu ErfNr.yyy der mittlerweile vom unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 22. Jänner 2007 zu RV/2206-W/06 aufgehoben wurde) verwiesen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung 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 der Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. April 2000 gegen Gemeinschaftsrecht verstoße.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2006 nahm die Bw. den in der Berufung und im Vorlageantrag gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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).

Der Antrag der Bw. stützt sich ausdrücklich darauf, dass der Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. April 2000 dem Gemeinschaftsrecht widerspreche. 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 Abgabeananspruches. Da die Gesellschaftsteuer keine speziellen Bestimmungen zum Entstehen der Steuerschuld enthält, ist hierfür die allgemeine Bestimmung des § 4 BAO anzuwenden, wonach der Abgabeanpruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. April 2000 wurde ein am 4. Jänner 2000 geleisteter Zuschuss besteuert, sodass die Verjährungsfrist für diese Leistung am 31. Dezember 2005 geendet hat.

Der mit dem angefochtenen Bescheid zurückgewiesene Antrag wurde von der Bw. am 30. Dezember 2005 beim Finanzamt eingebracht. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist die Antragstellung fristgerecht erfolgt, weil der Antrag auf Bescheidaufhebung damit begründet wurde, dass ein Widerspruch mit dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union vorliege. Das Vorliegen einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit setzt entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung 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 anzuwenden Gemeinschaftsrecht (hier der Richtlinie 69/335/EWG). Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wurde der Antrag fristgerecht eingebracht und wäre der Antrag 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 erstinstanzlichen 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 dem angefochtenen Bescheid in rechtskraftfähiger Form nur darüber, ob ein Grund für die Zurückweisung des Antrages gemäß § 299 BAO vorliegt. Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist daher nur die Prüfung der formellen Voraussetzungen des Antrages gemäß § 299 BAO (dh. ob der Antrag fristgerecht eingebracht wurde bzw. ob der Antrag zulässig ist), nicht aber die inhaltliche Prüfung des Gesellschaftsteuerbescheides (ob tatsächlich eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vorliegt). Da der Antrag – wie bereits oben näher ausgeführt wurde - rechtzeitig eingebracht wurde und Gründe für eine Unzulässigkeit des Antrages ebenfalls nicht ersichtlich sind, war im gegenständlichen Berufungsverfahren der Zurückweisungsbescheid ersatzlos aufzuheben. Die erstmalige inhaltliche Entscheidung über den Antrag auf Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides gemäß § 299 BAO hat jedoch durch die Abgabenbehörde erster Instanz im Spruch eines Bescheides (entweder durch Abweisung des Antrages oder durch Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides) zu erfolgen.

Bemerkt wird, dass auch vom Bw. ausdrücklich "nur" die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Zurückweisungsbescheides (und nicht etwa die Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides) begehrt wurde. Dies steht im Einklang damit, dass bei bestimmten Bescheiden (zB Verfügung der Wiederaufnahme, Zurücknahmebescheid gemäß § 85 Abs. 2 oder § 275, Zurückweisung eines Anbringens) die Anfechtung nur die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bezwecken kann, weil eine Änderung solcher Bescheide nicht in Betracht kommt (Siehe Ritz, Kommentar zur BAO³, Rz 10 zu § 250 BAO).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. März 2007