



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-Versorgung, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 1090 Wien, Kolingasse 19, vom 30. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vom 10. Oktober 2006 betreffend Abweisung eines Antrags auf Rückerstattung nach § 240 Abs. 3 BAO durch Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen EU-ländischer Körperschaften des öffentlichen Rechts für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die A-Versorgung, in der Folge mit Bw. bezeichnet, ist eine Versorgungseinrichtung der Name-Kammer. Die Bw. hat Einkünfte aus einem Immobilienfonds einer nach EU-ländischem Recht errichteten Kapitalanlagegesellschaft erzielt, der auch in einer österreichischen Immobilie investiert ist. Für diese Einkünfte hat die Kapitalanlagegesellschaft die Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG einbehalten. Die Bw. stellte durch ihren Vertreter einen Antrag auf Rückerstattung eines Betrages in Höhe von 16.109,11 € gemäß § 240 Abs. 3 BAO. Begründend führte die Bw. aus, die beschränkte Steuerpflicht für in Österreich erzielte, aus einem ausländischen Immobilienfonds bezogene Einkünfte widerspreche der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit, weil Versorgungs- und Unterstützungskassen inländischer Körperschaften öffentlichen Rechts im Ergebnis mit ihren Kapitalerträgen aus ausländischen Immobilienfonds weder der unbeschränkten noch der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterlägen. In eventu begehrte die Bw. eine Veranlagung, die Festsetzung der

Körperschaftsteuerschuld mit 0,00 € und Gutschrift der abgeführten Steuerbeträge auf dem Abgabenkonto.

Das Finanzamt wies das Ansuchen der A-Versorgung vom 21.12.2005 betreffend „Antrag auf Rückerstattung nach § 240 Abs. 3 BAO durch Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen EU-ländischer Körperschaften des öffentlichen Rechts“ ab. Begründend wies das Finanzamt zunächst zur Antragslegitimation aus, die Erträge aus dem Investmentfonds würden dem jeweiligen Anleger direkt zugerechnet. Steuerschuldner sei der Anleger, die Einbehaltung und Abfuhr der Steuer erfolge durch die Kapitalanlagegesellschaft für die Anleger.

Antragsberechtigt gemäß § 240 Abs. 3 BAO seien die EU-ländischen Körperschaften öffentlichen Rechts, da ihnen die Einkünfte aus dem ausländischen Investmentfonds zugerechnet würden. Nach Darlegung der Rechtslage betreffend Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der inländischen Körperschaften öffentlichen Rechts legte das Finanzamt die Rechtslage betreffend ausländische Körperschaften öffentlichen Rechts dar und erklärte die Einschränkung der Ausnahme vom Steuerabzug dadurch als gerechtfertigt, weil bei ausländischen Steuerpflichtigen nur schwer geprüft werden könne, ob der Anleger mit einer Körperschaft öffentlichen Rechts iSd innerstaatlichen Rechts vergleichbar sei, ob die ausländische Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer Versorgungs- bzw. Unterstützungseinrichtung nach innerstaatlichem Recht entspreche und ob die Kapitalerträge auch tatsächlich nachweislich einer solchen Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zuzurechnen seien. Die Einbehaltung der Abzugssteuer durch die ausländische Kapitalanlagegesellschaft erfolgte daher nicht zu Unrecht und „wäre“ der Antrag abzuweisen. Das Finanzamt verwies weiters darauf, dass aus dem Antrag nicht hervorgehe, wann die Einkünfte aus dem Immobilienfonds an die Anleger zugeflossen seien. Soweit ein Zufluss der Erträge im Jahr 2005 erfolgt sei, bestehe für den Anleger die Möglichkeit, die Veranlagung zu beantragen und lägen schon deshalb die Voraussetzungen für die Rückerstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO nicht vor. Zum gestellten Eventualantrag führte die Bw. aus, sofern die Voraussetzungen für eine Veranlagung der EU-ländischen Körperschaften öffentlichen Rechts als beschränkt Steuerpflichtige gegeben seien, könne auch im Rahmen der Veranlagung die für inländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften öffentlichen Rechts geltende Ausnahme von der Besteuerung für Kapitalerträge nicht zur Anwendung kommen.

Gegen diese Erledigung des Finanzamtes hat die Bw. Berufung erhoben und ihr bisheriges Vorbringen betreffend die EU-Rechtswidrigkeit der Besteuerung ergänzt.

Über Vorhalt führte die Bw. aus, die Abzugssteuer betreffe Zuflüsse des Jahres 2004. Weiters legte die Bw. verschiedene vom Unabhängigen Finanzsenat abverlangte Unterlagen vor.

Über weiteren Vorhalt führte die Bw. aus, dass als Abgabepflichtiger die Trägerkörperschaft der Versorgungseinrichtung anzusehen sei. Davon sei auch die Behörde erster Instanz in ihrem Bescheid ausgegangen und habe dies in der Bescheidebegründung ausdrücklich ausgesprochen. Dies sei unstrittig. Auch die Tatsache, dass die jeweilige Versorgungseinrichtung ihrer Bestimmung durch die Verwaltung eines Sondervermögens (in manchen Fällen mit Teilrechtsfähigkeit) nachkomme, ändere an dieser Einschätzung nichts, da es sich bei der Versorgungseinrichtung nicht selbst um eine juristische Person handle. Einkünftezurechnungssubjekt bleibe die deutsche Trägerkörperschaft öffentlichen Rechts. Wenn der Gesetzgeber in § 21 Abs. 2 Z 3 KStG selbst von Einrichtungen spreche, dann setze er hier keine eigene Rechtspersönlichkeit voraus. D.h., die Steuerbefreiung komme für unselbständige Einrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts (auch wenn sie im Rechtsverkehr unter einer eigenen Bezeichnung auftreten) genauso in Betracht wie für Einrichtungen, die als Körperschaften öffentlichen Rechts organisiert seien. Hinsichtlich des Antragstellers und der an ihn ergangenen „Berufungsentscheidung“ (gemeint: des an ihn ergangenen Bescheides) sei anzumerken, dass die gewählte Bezeichnung des Antragstellers und der Antrag selbst keinen Zweifel daran lassen, dass als Antragsteller die jeweilige Trägerkörperschaft für ihre im Wege der Versorgungseinrichtung erwirtschafteten Einkünfte anzusehen sei. So sei die Trägerkörperschaft aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich. Diese unzweifelhafte Bestimmung der Trägerkörperschaft als Antragsteller sei auch aus der Tatsache abzuleiten, dass die Behörde erster Instanz in ihrem jeweiligen Bescheid explizit ausführe, dass als Abgabepflichtiger und damit Antragsteller iSd § 240 Abs 3 BAO die Trägerkörperschaft der Versorgungseinrichtung anzusehen sei und nicht eine Zurückweisung mangels Antragslegitimation ergangen sei. Der Verwaltungsgerichtshof vertrete in ständiger Rechtsprechung, dass die Bezeichnung des Adressaten (gemeint: eine unrichtige Bezeichnung des Adressaten) nicht schädlich sei, wenn die Identifizierung eines Bescheidadressaten durch die Bezeichnung nicht in Frage stehe. So stehe selbst die Anführung einer nicht rechtsfähigen Einrichtung eines Rechtsträgers an Stelle des Rechtsträgers als Adressat eines Bescheides dem Wirksamwerden des Bescheides nicht entgegen, wenn unter Berücksichtigung der objektiven Rechtslage und der Begründung des Bescheides schon für die Betroffenen selbst nicht mehr zweifelhaft sein könne, dass die Behörde eine bescheidmäßige Erledigung gegenüber dem Rechtsträger selbst treffen wollte und getroffen hat. Vor dem Hintergrund dieser Judikatur und der Ausführungen der ersten Instanz in den jeweiligen Bescheiden sei nach Ansicht der Bw. davon auszugehen, dass der Antrag, der Bescheid und die Berufung unzweifelhafte Wirkung entfalten. Eine Abweisung mangels Aktivlegitimation würde nicht der geltenden Rechtslage entsprechen, weshalb um Entscheidung in der Sache ersucht wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 240 Abs. 1 BAO idgF ist bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Gemäß § 240 Abs. 3 leg. cit. hat auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist das Finanzamt örtlich zuständig, dem die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Antragstellers obliegt.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG sind beschränkt steuerpflichtig Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1. Als Körperschaften gelten:

- a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind. ...

Gemäß § 93 Abs. 1 BAO gelten für schriftliche Bescheide außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird. Ein "Deuten" eines bloß fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten wäre zulässig und geboten, wenn die Identifizierung des Adressaten durch die fehlerhafte Bezeichnung nicht in Frage gestellt wäre (vgl. VwGH vom 28.2.2007, 2004/13/0151, in welchem die ausreichende Bezeichnung des Bescheidadressaten auch deshalb verneint wurde, weil die angefochtene Erledigung auch in der Begründung den korrekten Namen der Beschwerdeführerin nicht enthalten hat).

In der gegenständlichen Erledigung des Finanzamtes ist als Adressat die A_Versorgung angeführt. Dem Spruch und dessen Begründung ist nicht zu entnehmen, ob diese an eine Körperschaft öffentlichen Rechts gerichtet werden sollte, v.a. auch weil die Bezeichnung der damals noch nicht bekannt gegebenen Trägerkörperschaft an keiner Stelle angeführt wurde. Erst der Satzung der A--Versorgung (Versorgungswerk), welche dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wurde, ist zu entnehmen, dass es sich um eine rechtlich unselbständige Einrichtung der Name-Kammer für die berufsständische Versorgung der Mitglieder der Name-Kammer und der Name2-Kammer handelt.

Da als Adressat der gegenständlichen Erledigung des Finanzamtes keine juristische Person angeführt wurde noch diese im Wege der Interpretation erschlossen werden kann, mangelt es der Erledigung an der Bescheidqualität. Die dagegen gerichtete Berufung war daher zurückzuweisen (vgl. das o.a. Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis).

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. November 2009