

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R über die Beschwerde der X GmbH, vertreten durch die SPT Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Messestraße 11, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 21. April 2015 betreffend Festsetzung eines Verwaltungskostenbeitrages zu Recht erkannt:

- 1) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Verwaltungskostenbeitrag wird gemäß § 118 Abs. 11 BAO mit 500 Euro festgesetzt.

- 2) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Schriftsatz vom 24. November 2014 hat die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden GmbH einen Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO beantragt. Mit Schriftsatz vom 28. Jänner 2015 wurde der Antrag wieder zurückgezogen.
2. Mit Bescheid vom 21. April 2015 hat das Finanzamt für die Bearbeitung des Antrages auf Ausstellung eines Auskunftsbescheides einen Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von 10.000 Euro festgesetzt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass ein Antragsteller nach § 118 Abs. 10 BAO für die Bearbeitung eines Antrages gemäß Abs. 1 einen Verwaltungskostenbeitrag zu entrichten habe. Der Abgabenanspruch entstehe mit Einlangen des Antrages und sei gemäß § 118 Abs. 10 lit. d BAO mit 10.000 Euro festzusetzen, wenn die Umsatzerlöse des Antragstellers in den zwölf Monaten vor dem letzten Abschlussstichtag den Betrag nach § 221 Abs. 1 Z 2 UGB überschritten hätten. Der Verwaltungskostenbeitrag betrage gemäß § 118 Abs. 11 BAO lediglich 500 Euro, wenn der Antrag ua. vor Beginn der Bearbeitung zurückgenommen werde. Der Zeitpunkt des Beginns der Bearbeitung sei grundsätzlich mit dem Beginn der materiellrechtlichen Prüfung durch den Sachbearbeiter anzunehmen. Im vorliegenden Fall sei der Antrag bereits erstgeprüft worden. In der Folge habe sich der zuständige Sachbearbeiter

ein Erledigungskonzept zugrunde gelegt. Des Weiteren seien die Unterlagen vom Sachbearbeiter an das Prüfungsteam übermittelt worden, da eine Außenprüfung offen gewesen sei. Ebenso habe eine Besprechung der Thematik mit dem zuständigen Prüfungsteam stattgefunden. Daraus sei klar erkennbar, dass bereits erste Schritte zur materiellrechtlichen Prüfung des dargelegten Sachverhaltes gesetzt worden seien. Demnach sei die Zurücknahme des Antrages nicht mehr rechtzeitig vor Beginn der Bearbeitung erfolgt und der Verwaltungskostenbeitrag daher mit 10.000 Euro festzusetzen gewesen.

3. Dagegen hat die steuerliche Vertretung innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Beschwerde erhoben. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, die Festsetzung eines erhöhten Verwaltungskostenbeitrages setze die Bearbeitung durch das Finanzamt in Form einer materiellrechtlichen Prüfung voraus. Dies ergebe sich bei systematischer und teleologischer Auslegung der Bestimmung des § 118 BAO sowie aus den Richtlinien des BMF. Rein formelle Handlungen stellten keine "Bearbeitung" iSd § 118 Abs. 11 BAO dar. Dies ergebe sich im Umkehrschluss bereits aus § 118 Abs. 11 lit. b BAO, wonach der Verwaltungskostenbeitrag ebenfalls nur 500 Euro betrage, wenn der Antrag gemäß § 85 Abs. 2 BAO (Mängelbehebung) als zurückgenommen erklärt werde. Der erhöhte Verwaltungskostenbeitrag solle somit eine entsprechende substantielle Amtshandlung abgelten. Dies zeige, dass nicht jede Beschäftigung mit dem Antrag bereits automatisch zu einem erhöhten Beitrag führe. Bei den in der Bescheidbegründung angeführten Handlungen (Erstprüfung, Erstellung eines Erledigungskonzeptes, Weiterleitung von Unterlagen an das Prüfungsteam sowie kurze Besprechung mit diesem) handle es sich lediglich um formelle Handlungen bzw. um die interne Organisation der Erledigung des Antrages. Bei der vom steuerlichen Vertreter nach bereits eine Woche zuvor erfolgter Terminabstimmung am 22. Mai 2015 vorgenommenen Akteneinsicht (behördeninterner E-Mail-Verkehr, elektronischer Akt) sei weder das fragliche Erledigungskonzept des Bearbeiters noch eine Besprechungsnotiz mit dem Prüfteam vorgefunden worden, obwohl der Akt bereits am 2. April 2015 auf "erledigt" gesetzt worden sei. Da es sich bereits um ein aus Sicht der Finanzamts "erledigtes" Verfahren handle, dürfe davon ausgegangen werden, dass ein vollständiger Steuerakt vorgelegen habe. Zudem spreche gegen eine eingehendere inhaltliche Behandlung durch die Steuerbehörde auch die Tatsache, dass dem Bearbeiter im März 2015 noch nicht bekannt gewesen sei, dass die Außenprüfung bereits im Sommer des Vorjahres abgeschlossen worden sei. Die zuständige Behörde habe somit nicht schlüssig und zweifelsfrei darlegen können, dass die materielle Entscheidungsfindung in der Rechtssache bereits verfolgt worden sei und sei der Verwaltungskostenbeitrag daher lediglich mit 500 Euro vorzuschreiben.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. August 2015 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Verwaltungskostenbeitrag stehe entgegen der Sichtweise der steuerlichen Vertretung in keinem Zusammenhang mit den tatsächlich entstandenen Verwaltungskosten. Nach § 118 BAO richte sich der Verwaltungskostenbeitrag

ausschließlich nach dem Umsatzzerlös des Antragstellers. Eine Verbindung zu dem durch die Auskunft verursachten Personal-, Zeit-, Organisations- oder Sachaufwand sei damit nicht erkennbar. Mit dem Verwaltungskostenbeitrag solle primär die aus dem rechtsverbindlichen Auskunftsbescheid resultierende höhere Rechtssicherheit abgegolten werden (Hinweis auf UFS 29.6.2012, RV/0253-I/11). Es sei somit lediglich darauf abzustellen, ob bereits mit der inhaltlichen Bearbeitung begonnen worden sei. Da der Verwaltungskostenbeitrag nicht zur Abdeckung des tatsächlich entstandenen Aufwandes diene, sei es unerheblich, wie detailliert der Inhalt des Antrages bereits geprüft worden sei bzw. wie weit fortgeschritten die Ausarbeitung des Bescheides sei. Dem Einwand, dass es sich bei den vom Sachbearbeiter gesetzten Arbeitsschritten um rein formalrechtliche Vorgänge handle, könne nicht gefolgt werden. Zum Zeitpunkt der Erstellung eines Erledigungskonzeptes sei die formelle Prüfung naturgemäß bereits abgeschlossen. Die Sache sei dem Sachbearbeiter bereits zugeteilt und auf die Zulässigkeit überprüft worden. Die Tätigkeiten im Hinblick auf den mängelfreien Antrag stellten hingegen materiellrechtliche Bearbeitungsschritte dar. Gleichermaßen diene eine Besprechung mit dem zuständigen Prüfteam eindeutig der inhaltlichen Bearbeitung des Antrages. Das Prüfteam habe im Zuge der Außenprüfung detailliertes Wissen über den Fall erworben, weshalb eine Besprechung zu den inhaltlichen Punkten des Antrages erfolgt sei. Aus diesem Grund sei es auch unerheblich, ob die Außenprüfung bereits abgeschlossen oder noch offen gewesen sei. Da bereits erste Schritte bezüglich der inhaltlichen Bearbeitung gesetzt worden seien, sei der Antrag erst nach Beginn der Bearbeitung zurückgenommen worden.

5. Mit Vorlageantrag vom 26. August 2015 hat die steuerliche Vertretung die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Dass der Verwaltungskostenbeitrag in einem Zusammenhang mit den tatsächlich angefallenen Verwaltungskosten stehen müsse und eine entsprechende Amtshandlung abgelten solle, sei in dieser Form nicht eingewendet worden. Vielmehr sei vorgebracht worden, dass die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages ex lege davon abhängig sei, ob eine rein formelle Prüfung des Antrages erfolgt sei (iSd § 118 Abs. 11 BAO) oder bereits mit der materiellrechtlichen Prüfung begonnen worden sei (iSd § 118 Abs. 10 BAO). Dahingehend sei auch das Judikat des unabhängigen Finanzsenates (UFS 29.6.2012, RV/0253-I/11) zu interpretieren. Daraus gehe hervor, dass der Verwaltungskostenbeitrag primär die aus dem rechtsverbindlichen Auskunftsbescheid resultierende höhere Rechtssicherheit abgelten solle. Diese Rechtssicherheit sei im vorliegenden Fall jedoch gerade nicht erwirkt worden, da kein Auskunftsbescheid erlassen worden sei. Das Erledigungskonzept habe trotz nochmaliger Nachfrage beim Finanzamt am 26. August 2015 nicht vorgelegt werden können. Auch die in der Beschwerdevorentscheidung erwähnten "weiteren Arbeitsschritte" seien aus dem Steuerakt nicht ersichtlich gewesen und hätten sich aus dem Akt daher keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass eine materielle Prüfung des Antrages stattgefunden hätte. Gerade im Abgabenverfahren unterliege der Steuerpflichtige strengen Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten. Würden diese nicht erfüllt,

habe dies erhebliche nachteilige Auswirkungen. Einer mündlichen Zusicherung des Steuerpflichtigen werde idR wenig bis keine Beweiskraft beigemessen. Weshalb für die Finanzbehörde bezüglich der Nachweispflichten geringere Anforderungen gelten sollten, sei nicht ersichtlich.

II. Sachverhalt

Die beschwerdeführende GmbH hat beim Finanzamt mit Schriftsatz vom 24. November 2014 einen Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO beantragt. Gegenstand der Anfrage war im Wesentlichen, ob im Rahmen beabsichtigter Nutzungsvereinbarungen (Software, Marken- und Patentrechte inklusive Know-How) mit der in der Schweiz ansässigen Muttergesellschaft anfallende Lizenzgebühren dem in Art. 9 DBA-Schweiz bzw. in Art. 9 des OECD-Musterabkommens verankerten Grundsatz des "dealing at arm's length" entsprechen und somit fremdüblich sind.

Nach dem aus dem elektronischen Akt hervorgehenden Ablauf hat der Fachvorstand des Finanzamtes den Antrag am 27. November 2014 zur Bearbeitung (Anmerkung im AIS) erhalten, am selben Tag die formelle Prüfung vorgenommen (laut Votum vom 27.11.2014 zu GZ RUL-010108/0016-Ruling/2014, wies der Antrag weder inhaltliche noch sonstige Formmängel auf) und den Antrag der Fachvorständin der Großbetriebsprüfung übermittelt. Diese hat den Antrag am 3. Dezember 2014 an den Sachbearbeiter zur Bearbeitung weitergeleitet.

Mit einer an den mit einer vorangegangenen abgabenbehördlichen Prüfung betreffend den Zeitraum 2007 bis 2011 (siehe Prüfungsbericht vom 18. Juni 2014) befassten Prüfer der Großbetriebsprüfung sowie die Teamleiterin gerichteten E-Mail vom 12. Dezember 2014 hat der Sachbearbeiter unter Hinweis auf eine anhängige Außenprüfung um Durchsicht des Antrages und anschließende kurze Besprechung ersucht. Aktenvermerke über den Inhalt und das Ergebnis dieser Besprechung oder über weitere Arbeitsschritte sind nicht aktenkundig.

Nachdem die steuerliche Vertretung den Fachvorstand zunächst telefonisch darüber informiert hatte, dass der Antrag zurückgezogen werde, weil die beschwerdeführende GmbH von einer inländischen Gesellschaft erworben worden sei und daher kein Auslandssachverhalt mehr vorliege (siehe auch diesbezügliche E-Mail des Fachvorstandes des Finanzamtes vom 28. Jänner 2015 an die Fachvorständin der Großbetriebsprüfung und an den Sachbearbeiter), wurde der Antrag mit Schreiben vom 28. Jänner 2015 zurückgezogen.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens hat der Sachbearbeiter dem Fachvorstand des Finanzamtes mit E-Mail vom 2. September 2015 einen nicht datierten "Bescheidentwurf" (siehe dazu unten) übermittelt.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

§ 118 BAO lautet auszugsweise:

"(1) Das Finanzamt (Abs. 5) hat auf schriftlichen Antrag (Abs. 4) mit Auskunftsbescheid über die abgabenrechtliche Beurteilung im Zeitpunkt des Antrages noch nicht verwirklichter Sachverhalte (Abs. 2) abzusprechen, wenn daran in Hinblick auf die erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht.

(2) Gegenstand von Auskunftsbescheiden sind Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen.

[...]

10) Antragsteller haben für die Bearbeitung des Antrages (Abs. 1) einen Verwaltungskostenbeitrag zu entrichten. Der Abgabenanspruch (§ 4) entsteht mit Einlangen des Antrages. Der Beitrag beträgt

a) 1 500 Euro, hievon abweichend jedoch

[...]

d) 10 000 Euro, wenn die Umsatzerlöse des Antragstellers in den zwölf Monaten vor dem letzten Abschlussstichtag den Betrag nach § 221 Abs. 1 Z 2 UGB überschreiten,

[...]

(11) Der Verwaltungskostenbeitrag beträgt lediglich 500 Euro, wenn der Antrag

a) zurückgewiesen,

b) gemäß § 85 Abs. 2 als zurückgenommen erklärt oder

c) vor Beginn der Bearbeitung zurückgenommen wird."

Strittig ist im Beschwerdefall einzig die Frage, ob der Antrag bereits vor Beginn der Bearbeitung zurückgenommen wurde und der Verwaltungskostenbeitrag daher mit lediglich 500 Euro oder dem angefochtenen Bescheid entsprechend mit 10.000 Euro festzusetzen ist.

Die Verfahrensparteien gehen übereinstimmend davon aus, dass unter dem Beginn der Bearbeitung die inhaltliche Bearbeitung des Antrages zu verstehen ist (vgl. auch Ritz, BAO, 6. Aufl., § 118 Tz 30). Dies ergibt sich auch aus dem Zusammenhalt mit den Bestimmungen des § 118 Abs. 11 lit. a und b BAO, ist in den dort angeführten Fällen doch eine Prüfung des Antrages dahingehend, ob die formellen und inhaltlichen Voraussetzungen erfüllt sind, erforderlich. Im Falle der lit. b ist überdies die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages Voraussetzung. Derartige Arbeitsschritte sind formeller

Natur und nicht auf die inhaltliche Bearbeitung des Antrages gerichtet. Daraus kann wiederum nur der Schluss gezogen werden, dass unter der Bearbeitung im Sinne der Bestimmung des § 118 Abs. 11 lit. c BAO die inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Gegenstand des Antrages zu verstehen ist.

Das Finanzamt stützt sich im Wesentlichen darauf, dass der Antrag vom zuständigen Sachbearbeiter erstgeprüft und dem Prüfteam übermittelt worden sei, er die Thematik anschließend mit der Teamleiterin und dem Prüfer der Großbetriebsprüfung besprochen habe und er sich anschließend ein Erledigungskonzept zugrunde gelegt habe. In der Stellungnahme vom 3. Juli 2015 hat der Sachbearbeiter weiters ausgeführt, dass mit dem Prüfer abgeklärt worden sei, ob die im Antrag angesetzten Nutzungsdauern mit den bisher in den Bilanzen bzw. Anlageverzeichnissen angesetzten Nutzungsdauern übereinstimmten.

Eine inhaltliche Bearbeitung des Antrages wurde damit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aber nicht aufgezeigt. Abgesehen davon, dass nicht dargelegt wurde, inwieweit die Frage der angesetzten Nutzungsdauern für die den Gegenstand des Antrages bildende Frage der Angemessenheit bzw. Fremdüblichkeit der Lizenzgebühren maßgeblich gewesen sein soll, wurden die angeführten Bearbeitungsschritte jedenfalls nicht entsprechend aktenmäßig dokumentiert. Diesbezügliche Aktenvermerke oder Niederschriften über den Inhalt und das Ergebnis der "Besprechung" sind weder im Zuge der von der steuerlichen Vertretung am 22. Mai 2015 vorgenommenen Akteneinsicht vorgefunden worden noch wurden solche im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegt. Das angesprochene "Erledigungskonzept" war zum Zeitpunkt der Akteneinsicht ebenfalls nicht im Akt abgelegt (siehe auch Aktenvermerk des Fachvorstandes vom 22. Mai 2015). Den "Bescheidentwurf" hat der Sachbearbeiter dem Finanzamt auf Ersuchen des Fachvorstandes mit E-Mail vom 2. September 2015 vorgelegt. Der "Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO" (Verf 118) weist weder eine Geschäftszahl, noch die zuständige Behörde, noch den Sachbearbeiter aus und ist auch nicht datiert. Einen inhaltlich über den Antrag absprechenden Spruchbestandteil enthält der Bescheidentwurf nicht. Unter der "Begründung" ist der Antrag vom 24. November 2014 wörtlich wiedergegeben, weitere Ausführungen enthält diese nicht. Abgesehen davon, dass weder dem Bescheidentwurf noch der Aktenlage entnommen werden kann, wann dieser erstellt wurde und somit auch nicht beurteilt werden kann, ob er bereits vor dem Zeitpunkt der Zurücknahme des Antrages in dieser Form existierte, geht daraus eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Gegenstand der Anfrage jedenfalls nicht hervor.

Nichts zu gewinnen ist in diesem Zusammenhang mit den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, dass der Verwaltungskostenbeitrag nicht zur Abdeckung des tatsächlich entstandenen Aufwandes diene und es daher unerheblich sei, wie detailliert der Inhalt des Antrages bereits geprüft worden sei bzw. wie weit fortgeschritten die Ausarbeitung des Bescheides sei. Auch wenn der Verwaltungskostenbeitrag nicht auf den im Einzelfall tatsächlich angefallenen Personal- und Sachaufwand abstellt, wird mit der Festsetzung des verminderten Verwaltungskostenbeitrages in den Fällen des § 118 Abs. 11 BAO jedenfalls dem Umstand Rechnung getragen, dass - ungeachtet des mit Einlangen des Antrages (Abs. 10) bereits entstandenen (umsatzabhängigen) Abgabenanspruches - die Verwaltungskosten in diesen Fällen

erheblich geringer sind, weil es eben noch zu keiner inhaltlichen Auseinandersetzung mit der Materie in Form der Bearbeitung des konkreten Falles durch die Finanzverwaltung gekommen ist (vgl. Koran, SWK 26/2010, S 808). Weshalb dabei jede behördliche Tätigkeit im Hinblick auf einen als mängelfrei beurteilten Antrag materieller bzw. inhaltlicher Natur im Sinne des § 118 Abs. 11 BAO sein sollte, ist für das Bundesfinanzgericht nicht einsichtig, stellt § 118 Abs. 11 lit. c BAO doch, wie bereits ausgeführt, auf die tatsächliche inhaltliche Bearbeitung ab und nicht darauf, ob ein inhaltlich und formell mangelfreier Antrag vorliegt.

Gesamthaft gesehen ergaben sich für das Bundesfinanzgericht aus der Aktenlage somit keine in nachvollziehbarer Weise belegten Anhaltspunkte dafür, dass die (inhaltliche) Bearbeitung des Antrages bereits vor der Zurücknahme des Antrages begonnen hätte und war der Beschwerde daher Folge zu geben. Der Verwaltungskostenbeitrag war somit gemäß § 118 Abs. 11 BAO mit 500 Euro festzusetzen.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, auf welchen Zeitpunkt die Bestimmung des § 118 Abs. 11 lit. c BAO abstellt und ein Antrag auf Ausstellung eines Auskunftsbescheides daher für eine Festsetzung des verminderten Verwaltungskostenbeitrages rechtzeitig zurückgezogen wurde, existiert bis dato keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Eine ordentliche Revision ist daher zulässig.

Feldkirch, am 1. Juni 2018