

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rabel & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz, über die Beschwerden vom 2. März 2015 gegen die Bescheide

betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO des Körperschaftsteuerbescheides 2012 zu RV/2101673/2015,

betreffend Körperschaftsteuer 2012 zu RV/2101674/2015 und

betreffend Anspruchszinsen zu RV/2101659/2015

des ***FA*** vom 28. Jänner 2015 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2012
Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2012 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
Die Körperschaftsteuer 2012 wird wie im Erstbescheid vom 14.4.2014 mit einem Betrag von 12.642,00 € festgesetzt.

- II. Weiters werde folgende Beschlüsse gefasst:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2012 vom 28.1.2015 wird gem. § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Anspruchszinsen vom 28.1.2015 wird gem. § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

- III. Gegen dieses Erkenntnis und gegen diese Beschlüsse ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 28.1.2015 wurde der Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 14.4.2014 vom Finanzamt gem. § 299 BAO aufgehoben und die Körperschaftsteuer 2012 der Beschwerdeführerin, einer Privatstiftung, (Bf.) gegenüber mit einem Betrag von 591.493,00 €, statt bisher 12.642,00 €, neu festgesetzt.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass das Finanzamt unter Missachtung seiner Ermittlungspflichten verkannt habe, dass die von der Bf. im Jahr 2012 erzielten zwischenenertragsteuerpflichtigen Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen nicht 6.664.947,69 € (bzw. 0,00 € nach Übertragung stiller Rücklagen), sondern 8.980.354,04 € betragen hätten.

Der Bescheid sei daher mit Rechtswidrigkeit belastet, die zu einer Aufhebung führen müsse, wobei mit der Aufhebung ein Ersatzbescheid zu verbinden sei. Aus letzterem seien auch die inhaltlichen Erwägungen des Finanzamtes zu entnehmen.

Im Wesentlichen wurde diese Rechtswidrigkeit darin erblickt, dass die Bf. eine Beteiligung um den Betrag von 6.927.094,04 € veräußert hat. Ein weiterer Betrag von 2.309.031,35 € (25% vom vereinbarten Gesamtkaufpreis für die Beteiligung) wurde von der Erwerberin der Beteiligung an den Stifter der Bf. für die Abtretung des dem Stifter zustehenden 25%igen Fruchtgenussrechtes an den Geschäftsanteilen der veräußerten Beteiligung bezahlt. Das Finanzamt rechnete diesen Betrag der Bf. zu und stellte ihn bei der Bf. steuerpflichtig, da die Bf. zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der Beteiligung gewesen sei, 100% des Geschäftsanteiles veräußert habe und der Fruchtgenussberechtigte nicht seinen Viertelanteil veräußern habe können.

In der ausführlichen Beschwerdebegründung vom 20.3.2015 wurde dagegen vorgebracht, dass ein Fruchtgenussrecht ein übertragungsfähiges Wirtschaftsgut sei und die Käuferin der Beteiligung mit der Bf. im Kauf- und Abtretungsvertrag vom 7.3.2012 vereinbart habe, den gesamten Geschäftsanteil sowie das auf dem verkaufsgegenständlichen Geschäftsanteil lastende Fruchtgenussrecht zu Gunsten des Stifters zu erwerben und damit lastenfreies Eigentum zu erlangen. In diesem Vertrag wurde weiters vereinbart, dass der Stifter sein ihm zustehendes Fruchtgenussrecht an den Käufer verkaufe und übertrage und der Käufer dieses Fruchtgenussrecht vom Stifter kaufe und übernehme. Daraus sei klar ersichtlich, dass hier zwei getrennt zu beurteilende Veräußerungs- und Erwerbvorgänge zu erblicken seien. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach der Kaufpreis für das Fruchtgenussrecht an 25% der Beteiligung der Bf. zuzurechnen sei, sei daher verfehlt.

Das Finanzamt stellte in der Beschwerdeentscheidung vom 21.7.2015 den Sachverhalt ausdrücklich außer Streit. Allein aus der rechtlichen Beurteilung des Veräußerungsvorganges würde sich die Ansicht des Finanzamtes von der der Bf. unterscheiden. So habe ein zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Übergang des Eigentums an den gesamten Geschäftsanteilen stattgefunden. Die Erwerberin hätte nach dem Erwerb ausdrücklich über lastenfreies Eigentum verfügen sollen. Für die hinter den Transaktionen stehenden Gruppe sei ein auf Ebene einer Zwischengesellschaft bestehendes Fruchtgenussrecht zugunsten eines Dritten nicht akzeptabel gewesen. Wörtlich wird ausgeführt: *„Es konnte daher nicht das geringste Interesse am Fortbestand eines Nutzungsrechtes an den Anteilen, gleichgültig zu wessen Gunsten, bestehen. Nach Auffassung des Finanzamtes ist bei derartiger Vertragslage eine Auslegung, die nicht vom (beabsichtigten) Untergang des obligatorischen Nutzungsrechts, sondern von einem Übergang auf die neue zivilrechtliche Eigentümerin ausgeht, schon zivilrechtlich verfehlt bzw. wird diese dem erklärten Willen der Vertragsparteien jedenfalls in keiner Weise gerecht.“*

Weiters führte das Finanzamt die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO ins Treffen. Nach Darstellung verschiedener Vergleichsvarianten kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass die Bf. natürlich in ihrer Gestaltung frei sei. Auch stehe es dem Finanzamt nicht zu, von einem fiktiven Sachverhalt auszugehen. Es gehe um die Interpretationsfrage, ob die im Vertragstext verwendeten Formulierungen *„... und überträgt [der Stifter] sein ihm zustehendes Fruchtgenussrecht am Verkaufsgegenständlichen Geschäftsanteil an den Käufer...“* als Aufgabe oder als Veräußerung eines Rechts zu betrachten sei.

Wörtlich heißt es weiters:

„Völlig richtig erkennt dies die Bf. in seiner Eingabe selbst, wenn sie auf Seite 8 ihrer Beschwerdeschrift treffend ausführt: "Der Kauf- und Abtretungsvertrag vom 7.3.2012 zeigt eindeutig, dass das Fruchtgenussrecht von der Käuferin abgelöst wurde." Und ebenso auf Seite 14: "Gerade dies wollte der Stifter allerdings nicht, sondern war er nur gegen eine wertäquivalente Entschädigung bereit, sein Fruchtgenussrecht endgültig aufzugeben. Genau diese Betrachtung teilt das Finanzamt: Der Stifter hat sein Fruchtgenussrecht aufgegeben und es wurde ihm gegen eine angemessene Entschädigung abgelöst. Da aber in eben diesem Augenblick noch die Stiftung zivilrechtliche Eigentümerin und als solche mit dem Fruchtgenuss belastet war, konnte auch nur die die Ablöse vornehmen. Die Ablöse musste in jedem Fall "vorgelagert" geschehen, andernfalls kein unbelastetes Eigentum übertragen hätte werden können. In der gewählten Variante ist nur die Zeitspanne zwischen Aufgabe/Ablöse des Fruchtgenusses und der Eigentumsübertragung zur Absicherung der drei Parteien auf die kürzestmögliche Einheit, u.zw. auf die "juristische Sekunde", reduziert worden.“

Die Gründe, weshalb die letztlich geschlossene Vereinbarung als "Dreiparteieneinigung" zustande kommen sollte, sind einleuchtend und werden in keiner Weise bezweifelt. Hätte sich der Stifter das Fruchtgenussrecht von der Bf. abgelden lassen, wäre sein Entgeltsanspruch

wegen der begrenzten Liquidität der Stiftung gefährdet gewesen, und die Käuferin hätte nicht mit der selben Sicherheit wissen können, dass das Fruchtgenussrecht wirklich ein für allemal beendet ist und unbelastetes Eigentum übertragen wird. Dennoch führt die - absolut zweckmäßige - Vertragsmethodik nicht dazu, dass ein entgeltlicher Verzicht auf ein Recht zu einem Verkauf wird. Und nichts Anderes hat das Finanzamt mit seinem Erstbescheid, an dem es diesbezüglich unverändert festhält, im Ergebnis zum Ausdruck gebracht.“

Im Vorlageantrag vom 21.8.2015 wendet sich die Bf. gegen die Anwendung der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ nach § 21 BAO, denn die äußere (zivilrechtliche) Erscheinungsform würde klar und deutlich für die gewollte Übertragung des Fruchtgenussrechtes unmittelbar vom Stifter an die Erwerberin gegen angemessenes Entgelt und das Aufgehen des Fruchtgenussrechtes im Eigentumsrecht auf Ebene der Erwerberin sprechen. Es bestehe kein Anlass über § 21 BAO zu einem anderen Ergebnis als dem tatsächlich verwirklichten zu gelangen. Hinsichtlich der Begriffe Aufgabe (Verzicht) gegen Entgelt oder Veräußerung führt die Bf. aus, dass das Finanzamt nicht zwischen dem schuldrechtlichen Grundgeschäft (Titel) und dem Verfügungsgeschäft (Modus) differenziere. Denn um Eigentum an einer Sache zu erlangen sei sowohl ein Titel als auch ein Modus erforderlich. Aus den vorliegenden Vereinbarungen iZm §§ 914 f ABGB ergebe die eindeutige Wortinterpretation den Parteienwillen, ein Kauf nach § 1053 sei daher zu Stande gekommen. Auch sachenrechtlich Eigentum wurde erlangt, wobei es einerlei sei, ob nach § 1392 ABGB (Zession) oder nach § 1444 ABGB (Verzicht), denn die Rechtsfolgen seien ident.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 7.3.2012 trat die Bf. eine 100%-ige Beteiligung an die Erwerberin ab. Weiterer Vertragspartner war der Stifter der Bf. als Fruchtgenussberechtigter an 25% dieser Gesellschaftsanteile. Die Käuferin erwarb von der Bf. die Beteiligung und vom Stifter dessen Fruchtgenussrecht. Dass es sich dabei um zwei voneinander getrennt zu betrachtende Vorgänge handelt, ergibt sich aus den Formulierungen in der Präambel und aus dem Kauf- und Abtretungsvertrag, denn dort heißt es wörtlich: *„Der Käufer ist daran interessiert, den gesamten Geschäftsanteil ... zu erwerben und zu übernehmen sowie das auf dem verkaufsgegenständlichen Geschäftsanteil lastende Fruchtgenussrecht zu Gunsten des [Stifters] zu erwerben und damit lastenfreies Eigentum ... zu erlangen“*. Weiters heißt es in diesem Vertrag unter Punkt 2, dass die Bf. den Geschäftsanteil an den Käufer verkauft und überträgt und dass der Käufer den Geschäftsanteil kauft und übernimmt. Unter *Punkt 2.2: Kaufabrede Fruchtgenussrecht* wird ausgeführt, dass der Stifter sein ihm am Geschäftsanteil zustehendes Fruchtgenussrecht an den Käufer zur Gänze verkauft und überträgt und dass der Käufer dieses Fruchtgenussrecht kauft und übernimmt.

Die Kaufpreisermittlung sowohl der Gesellschaftsanteile als auch des Fruchtgenussrechtes stehen außer Streit, ebenso, dass die Formulierungen so abgefasst wurden.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die drei Parteien die im Kauf- und Abtretungsvertrag vom 7.3.2012 angeführten Ziele, nämlich einerseits den An- und Verkauf der Gesellschaftsanteile zwischen der Bf. und der Erwerberin und andererseits den An- und Verkauf des Fruchtgenussrechtes zwischen dem Stifter und der Erwerberin genau in den dort festgehaltenen Punkten durchführen wollten und letztlich auch so durchgeführt haben.

Das Verwaltungsgericht sieht im Gegensatz zum Finanzamt keine Veranlassung, den klaren und eindeutigen Wortlaut der Vereinbarungen „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ umzudeuten bzw. derart umzuinterpretieren, dass der Stifter erst sein Fruchtgenussrecht an die Bf. veräußern müsse. Warum der Entgeltsanspruch des Stifters in diesem Falle wegen der begrenzten Liquidität der Stiftung gefährdet gewesen sein sollte, und die Käuferin nicht mit derselben Sicherheit wissen hätte können, dass das Fruchtgenussrecht wirklich ein für alle Mal beendet sei und unbelastetes Eigentum übertragen werde, lässt sich aus dem tatsächlichen Geschehensablauf nicht entnehmen, denn die Werthaltigkeit des Fruchtgenussrechtes ist unbestritten, ebenso die Liquidität der Erwerberin. Die Käuferin erwarb das vorliegende Fruchtgenussrecht eindeutig vom Stifter und nicht von der Bf.

Darüber hinaus schließt sich das Verwaltungsgericht den abschließenden Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag an, wonach die Übertragung des Fruchtgenussrechtes zeitgleich mit der Übertragung des Eigentumsrechtes stattfand, ein Fruchtgenussrecht ein veräußerbares Recht ist, durch den Kauf und die Übertragung des Fruchtgenussrechtes erwarb die Käuferin unbelastetes Eigentum. Dafür, dass die Bf. den „vollen“ Kaufpreis (für die Geschäftsanteile und das Fruchtgenussrecht) vereinnahmt habe, gibt es keine Anhaltspunkte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. und II

§ 299 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF., lautet:

"(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten: a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides; b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide

zuständig ist.

3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Bescheidinhalt ist nicht richtig, wenn der Bescheidspruch nicht dem Gesetz entspricht, etwa bei unrichtiger Auslegung einer Gesetzesbestimmung oder mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes (zB VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059). Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Es liegen rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einem Rechtsmittel zugänglich sind (vgl. VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142). Werden beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Bescheidbeschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden (VwGH 22.5.1990, 87/14/0038). Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen; dies ist unverzichtbar für die Beurteilung, ob die Aufhebung rechtmäßig ist. So führt der VwGH in seinem (aufhebenden) Erkenntnis vom 2.7.1998, 98/16/0105, aus, dass in der Begründung des Aufhebungsbescheides "das Vorliegen der den Behebungstatbeständen des § 299 BAO entsprechenden Voraussetzungen" dargelegt werden muss.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (vgl. zB VwGH 28.3.2000, 95/14/0133). Laut VwGH v. 29.9.1993, 92/13/0102, hat in der Begründung des Aufhebungsbescheides eine eingehende Darstellung der Gründe für die Ermessensübung zu erfolgen. Der VwGH führt im dortigen Erkenntnis aus: Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und RSpr ist ein Aufhebungsbescheid dergestalt zu begründen, dass das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 299 BAO dargelegt sowie auch die Gründe für die durchgeführte Ermessensübung eingehend ausgeführt werden.

Diese Voraussetzungen sind nach Ansicht des BFG nicht gegeben, denn einerseits vermag das Gericht den rechtlichen und sachverhaltsmäßigen Ausführungen des Finanzamtes im Aufhebungsbescheid nicht folgen, weiters ist auch eine Auseinandersetzung mit einer Ermessensentscheidung nicht erkennbar. (siehe: Ritz, BAO-Kommentar, 6. Aufl., Rzn. 40 ff. zu § 299 mit weiterer Lehre und hg. Judikatur).

Da somit der Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO nach Ansicht des BFG rechtswidrig erlassen wurde, da sich der Erstbescheid vom 14.4.2014 betreffend Körperschaftsteuer 2012 als nicht unrichtig erwiesen hat, war der dagegen gerichteten Beschwerde stattzugeben und dieser Aufhebungsbescheid aufzuheben.

Als weitere Folge waren die Beschwerden gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom

28.1.2015 sowie gegen den Anspruchszinsenbescheid vom 28.1.2015 gem. § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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 zugrundeliegenden Frage der Rechtswidrigkeit eines Aufhebungsbescheides gem. § 299 BAO liegt oben zitierte VwGH Rechtsprechung vor. Die verfahrensrechtliche Konsequenz daraus, dass zwingend abgeleitete Bescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden, folglich die Beschwerde als gegenstandslos zu erklären ist, erschließt sich bereits aus dem Gesetz (§ 299 Abs. 3 BAO iVm § 260 Abs. 2 BAO) sowie aus hierzu ergangener Judikatur (zB VwGH 11.12.2003, 2003/14/0032). Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 30. September 2024