

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Europa Treuhand Ernest & Young, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 17. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 18. November 2003, StNr. 053/3858, ErfNr. 306.439/2002, betreffend Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 18. November 2003 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert und in Entsprechung des Antrages vom 16. Juli 2003 wird der Gesellschaftssteuerbescheid vom 11. Juli 2002 gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben, weil sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist.

Entscheidungsgründe

Mit Steuererklärung vom 8.7.2002, ErfNr. 306.439/2002, hat die Bw der Abgabenbehörde I. Instanz angezeigt, dass sie einen Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 3,240.000,00 erhalten hat.

Mit Bescheid vom 11.7.2002, StNr. 053/3858, schrieb die Abgabenbehörde I. Instanz Gesellschaftsteuer in Höhe von € 32.400,00 vor.

Mit Antrag vom 16.7.2003 beantragte die Bw die Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO mit der Begründung, dass dieser Gesellschafterzuschuss als sogenannter "Großmutterzuschuss" zu verstehen sei, da die Bw vom den Zuschuss gewährenden Gesellschafter angewiesen worden sei, den Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft weiterzuleiten.

Aufgrund der im Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99, angewendeten wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei daher der Gesellschafterzuschuss deswegen nicht gesellschaftsteuerpflichtig, weil er nach Anweisung durch den Zuschuss gewährenden Gesellschafter von vornehmerein für die Weiterleitung an die Tochtergesellschaft vorgesehen war.

Die Abgabenbehörde I. Instanz wies den Antrag nach § 299 BAO ab, da der Bescheid vom 11.7.2002 nicht rechtswidrig gewesen und somit eine Aufhebung nach § 299 unzulässig sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw am 17.12.2003 Berufung.

Die Abgabenbehörde I. Instanz legte die Berufung unter Hinweis auf die Bescheidbegründung ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen an die Abgabenbehörde II. Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufheben.

Diese Neufassung des § 299 BAO trat mit 1. Jänner 2003 in Kraft (§ 323 Abs. 10 BAO).

§ 299 BAO ist eine Verfahrensvorschrift. Sie ist daher ab 1. Jänner 2003 auch dann anzuwenden, wenn der aufzuhebende Bescheid vor dem 1. Jänner 2003 erlassen wurde.

Seit dem AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124, kann die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 299 Abs. 1 BAO 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".

§ 299 Abs. 1 BAO i. d. F. AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124 gestattet Aufhebungen vorerst wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes, was dann gegeben ist, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Die Aufhebung setzt allerdings die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Seite 246).

Die im Zuge des AbgÄG 2003 erfolgte sprachliche Neufassung des § 299 Abs. 1 BAO (bisher: "... wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufheben ..."; nunmehr: "... aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist ...") verfolgte u.a. den Zweck einer Klarstellung dahingehend, dass innerhalb der für Aufhebungen gem. § 299 Abs. 1 BAO relevanten Fristen eine Aufhebung auch dann zulässig sein kann, wenn die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens oder für eine Berichtigung gem. § 293 BAO oder

gem. § 293 b BAO vorliegen (vgl. Erläuternde Bemerkungen zum AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124).

Somit kann der Abgabepflichtige auch noch im Berufungsverfahren hinsichtlich einer beantragten Bescheidaufhebung alles geltend machen, was aus seiner Sicht die Unrichtigkeit des Bescheides bewirkt hat. Die Unrichtigkeit des Abgabenbescheides kann auf die Verletzung von Verfahrensvorschriften, auf unterlassene Erklärungen des Abgabepflichtigen und damit auf einer unvollständigen Sachverhaltsermittlung oder auf die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides zurückzuführen sein. Im Ergebnis muss die Aufhebung eines Bescheides daher nicht unbedingt wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes erfolgen (vgl. Tina Ehrke, Verlängerung der Berufungsfrist auf ein Jahr?, Pkt. 2.4.3 in Steuer- und Wirtschaftskartei 2003, S 447 ff).

Aufhebungsmaßnahmen nach § 299 Abs. 1 BAO sind also auch dann möglich, wenn entscheidungswesentliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden und zwar auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (zB. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) ist. Die bislang von Teilen der Lehre vertretene Auffassung (vgl. Tina Ehrke a.a.O.), derartige durch mangelnde Offenlegung der Partei bestehende Mängel im Tatsachenbereich seien nicht durch Maßnahmen gem. § 299 Abs. 1 BAO sondern durch solche gem. § 303 Abs. 4 BAO zu beheben, erscheint jedenfalls durch die ab 20. Dezember 2003 wirksam gewordene Änderung des § 299 Abs. 1 BAO (siehe obige Ausführungen zum AbgÄG 2003) überholt.

Entscheidend für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO ist nicht, ob der aufzuhebende Bescheid im Zeitpunkt seiner Erlassung inhaltlich rechtswidrig war. Für die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung über den Aufhebungsantrag maßgebend (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Seite 248). § 299 Abs. 1 gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (vgl. Ritz, BAO³, § 299, Tz 10)

Im vorliegenden Fall stützt die Bw. ihre Berufungsbegehren auf den Umstand, dass dem Finanzamt im Zuge der strittigen Bescheiderstellung nicht bekannt war, dass die Bw. die Verpflichtung hatte, den Gesellschafterzuschuss an ihre Tochtergesellschaft weiterzuleiten.

Die vom EuGH vertretene Rechtsansicht (vgl. das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99) hat für die Tatbestände des § 2 KVG, insbesondere für Gesellschafterzuschüsse Bedeutung.

Nach Aussage des EuGH (vgl. das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99) ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung - unabhängig von deren tatsächlichen Herkunft - zuzurechnen ist bzw wer –

unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger - der eigentliche Empfänger der Leistungen ist.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs 1 BAO tritt zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechts immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (vgl die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1975, Zlen 607-633/74, und vom 14. Mai 1975, Zlen 531, 532/74). So ist auch nach der jüngsten Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden Einlagen - tatsächlich zuzurechnen ist (vgl Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99, Randnummern 37 und 38).

Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise bedeutet im Sinne des Umkehrschlusses, dass dann wenn zwar nach der formalen Situation ein Gesellschafterzuschuss vorliegt, dieser aber letztlich nicht der Gesellschaft zugutekommt, weil er an die Tochtergesellschaft weitergeleitet werden muss, keine Gesellschaftsteuerpflicht gegeben ist.

Es liegt daher in dem Falle, dass die Großmuttergesellschaft A den Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft B mit der Verpflichtung hingibt, diesen an die Gesellschaft C weiterzuleiten, ebenfalls ein steuerfreier Großmutterzuschuss vor. Es handelt sich dabei um eine freiwillige Leistung der Großmuttergesellschaft A an ihre Enkelgesellschaft C, an der die Gesellschaft A nicht unmittelbar beteiligt ist. Gesellschaftsteuerpflicht löst auch die Weitergabe des Zuschusses durch die Gesellschaft B an die Gesellschaft C mangels Freiwilligkeit nicht aus.

Nach dem Vorbringen im Aufhebungsantrag und den vorgelegten Unterlagen liegt genau dieser Sachverhalt vor. Wie oben dargestellt sind Bestimmungen des Verfahrensrechtes anzuwenden, die im Zeitpunkt der Entscheidung in Geltung sind sofern nicht eine abweichende Regelung hinsichtlich des Inkrafttretens festgelegt ist.

Der Bw kommt daher die Rechtsprechung des EuGH aufgrund der zweimaligen Änderung der Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO zugute. Insbesonders die ab 20.12.2003 geltende Fassung des § 299 Abs. 1 BAO "aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist" ermöglicht, dass zwei im Zeitpunkt ihrer Erlassung rechtsrichtige Bescheide (Gesellschaftsteuerbescheid und Abweisungsbescheid) dennoch im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung über den Aufhebungsbescheid sich nunmehr als nicht richtig erweisen.

Die Ermessensübung hat insbesondere den Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, also den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der

Rechtsbeständigkeit zu beachten. Dabei ist es grundsätzlich für die Ermessensübung bedeutsungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde und/oder der Partei) zurückzuführen ist. Es ist daher für die Bw nicht schädlich, dass sie den Sachverhalt erst im Zuge des Aufhebungsantrages vollständig dargelegt hat.

Ein neuer Sachbescheid im Sinne des § 299 Abs. 2 BAO hat nicht zu ergehen.

Salzburg, am 7. November 2005