



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der x, vertreten durch y, vom 12. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes z vom 22. Jänner 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1999 bis 2000 sowie Körperschaftsteuer 1999 bis 2000 und vom 2. Februar 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2001 sowie Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. bezog Erträge aus inländischen Investmentfonds. Die Erträge enthielten sowohl Dividenden von inländischen Kapitalgesellschaften, als auch von Gesellschaften mit Sitz in der Europäischen Gemeinschaft bzw. in Drittstaaten.

Bei der Bw. wurde vom 27. Mai bis 12. November 2003 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde folgende Feststellung zum Antrag auf Steuerfreistellung von Auslandsdividenden betreffend die Jahre 1999 bis 2001 (Punkt 8) getroffen:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei vom geprüften Unternehmen beantragt worden, diese Dividenden (gemeint: von ausländischen Gesellschaften) steuerfrei zu stellen, da die geltende Regelung des § 10 KStG 1988 wegen der Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Beteiligungen dem Gemeinschaftsrecht widerspreche (Diskriminierung).

Abgeleitet werde dies aus den Schlussanträgen in der Rechtssache Schmid (C-516/99) betreffend die Diskriminierung von ausländischen Beteiligungen durch Private.

Aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung nach wie vor anzuwendenden diesbezüglichen Bestimmungen des KStG 1988 könne dem Antrag nicht entsprochen werden.

2. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide (Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer und Körperschaftsteuer) vom 22. Januar 2004 (für 1999 und 2000) und vom 2. Februar 2004 (für 2001) wurde mit Schreiben vom 12. März 2004 Berufung eingelegt:

Im Zuge der Betriebsprüfung habe man beantragt, die in den steuerlichen Ergebnissen enthaltenen Auslandsdividenden steuerfrei zu stellen, da die Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Beteiligungserträge gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße. Die Steuerfreistellung sei unter Hinweis auf die geltende Bestimmung des § 10 KStG 1988 abgelehnt worden. Diese Ablehnung sei aus den nachstehend angeführten Gründen rechtswidrig:

(1) Gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 seien inländische Beteiligungserträge und gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 internationale Schachtelbeteiligungen (unmittelbare Beteiligungen zu mindestens 25%) von der Körperschaftsteuer befreit. Grenzüberschreitende Dividendeneinkünfte seien daher mehrfach gegenüber inländischen Dividenden diskriminiert: (a) Die Steuerfreiheit für ausländische Beteiligungen trete erst ab einem Beteiligungsausmaß von 25% ein, für inländische Beteiligungen werde keine Mindestbeteiligung vorausgesetzt, (b) verlangt werde ein ununterbrochener Beteiligungszeitraum von zwei Jahren, inländische Dividendeneinkünfte seien ohne Einhaltung einer Frist steuerfrei, (c) die Begünstigung könnten nur buchführungspflichtige Körperschaften in Anspruch nehmen, für inländische Beteiligungen bestehe diese Einschränkung nicht und (d) die Missbrauchsregelung in § 10 Abs. 3 KStG 1988 gelte nur für internationale Schachtelbeteiligungen.

(2) Die Benachteiligung ausländischer Beteiligungen gegenüber inländischen erscheine – im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit – gemeinschaftsrechtlich bedenklich. Die Diskriminierung grenzüberschreitender Vorgänge gegenüber rein innerstaatlichen Vorgängen sei im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten grundsätzlich verboten. Der EuGH habe in diversen Urteilen ausgesprochen, dass auch steuerliche Beschränkungen die Diskriminierung grenzüberschreitender Vorgänge gegenüber inländischen zur Folge haben können. Diskriminierung in diesem Bereich sei nur zulässig, sofern hierfür Rechtfertigungsgründe bestünden. Das sei zu prüfen.

(3) Das Argument, wonach die Regelungen zur internationalen Schachtelbeteiligung gegenüber inländischen Beteiligungen insofern günstiger seien, als nicht nur Gewinnanteile, sondern auch Veräußerungsgewinne steuerbefreit seien, greife nicht. Steuerpflichtige, welche die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Auslandsdividenden nicht erfüllten, könnten auch die Begünstigung für den Veräußerungsgewinn nicht in Anspruch nehmen. Die Aufrechnung von Vorteilen, welche anderen Steuerpflichtigen gewährt würden, sei nach der Judikatur des EuGH nicht zulässig.

(4) Fraglich sei, ob man die Mutter-Tochter-Richtlinie als Rechtfertigungsgrund heranziehen könne. § 10 Abs. 2 KStG 1988 sei dem Artikel 3 Abs. 2 der Richtlinie nachgebildet. Dort werde

den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit eingeräumt, Gesellschaften, die nicht während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens zwei Jahren im Besitz von ausländischen Beteiligungen blieben, von den Begünstigungen der Richtlinie auszuschließen. Die Richtlinie enthalte daher Mindeststandards für die Mitgliedsstaaten. Sie stelle jedoch sekundäres Gemeinschaftsrecht dar, welches die Grundfreiheiten, die zum Primärrecht der Gemeinschaft gehörten, nicht einschränken dürften. Eine Ungleichbehandlung sei nur dann gerechtfertigt, wenn ein zwingender Grund des Allgemeininteresses vorgebracht werden könnte. Ein solcher liege nicht vor. Die steuerliche Behandlung von Auslandsdividenden müsse mindestens die Erfordernisse der Richtlinie erfüllen. Sie müsse aber zusätzlich und unabhängig davon den Grundfreiheiten entsprechen, die die Gleichbehandlung mit inländischen Dividenden vorsehen würden. Wenn sich ein Mitgliedsstaat entscheide, Inlandsdividenden steuerfrei zu stellen, wozu er nach der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht verpflichtet sei, so müsse er diese Begünstigungen diskriminierungsfrei auch Auslandsdividenden aus dem Gemeinschaftsgebiet gewähren.

(5) Ein weiteres Argument sei, dass die Steuerpflicht von Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften bei der empfangenden österreichischen Mutter bloß die fehlende Vorbelastung mit inländischer Körperschaftsteuer ersetze. Die Sicherstellung der Einmalbelastung könnte die Besteuerung der Auslandsdividenden rechtfertigen. Die Diskriminierung ausländischer Beteiligungen könnte mit der Kohärenz des österreichischen Steuersystems gerechtfertigt werden, diesen Rechtfertigungsgrund habe der EuGH bereits in einigen Entscheidungen bejaht. Es sei jedoch fraglich, ob § 10 KStG 1988 ein kohärentes Steuersystem bilde, da nicht nur jene Beteiligungserträge steuerfrei gestellt würden, die bereits der innerstaatlichen Vorbelastung unterlegen seien, sondern auch bestimmte Auslandsdividenden. Auch einige DBA würden die Steuerfreiheit für bestimmte ausländische Dividenden vorsehen. Daraus ergebe sich, dass der Gesetzgeber nicht immer das Konzept des doppelten Halbsatzverfahrens anwende, sondern bestimmte Auslandsdividenden begünstige.

(6) Der Vergleich der steuerlichen Belastung von inländischen und ausländischen Beteiligungen führe die Diskriminierung der ausländischen Dividenden vor Augen. Die Gesamtbelastung der ausgeschütteten Inlandsdividenden betrage 50,5%. Bei ausländischen Belastungen komme zur Endbesteuerung des Anteilseigners von 25% und der Körperschaftsteuerbelastung der inländischen Gesellschaft von 34% noch die ausländische Körperschaftsteuer der Auslandstochter hinzu. Sei diese Körperschaftsteuerbelastung sehr gering bzw. sogar null, könne die Diskriminierung in bestimmten Fällen wegfallen. Allerdings könne es ja nicht so sein, dass die Regelungen des § 10 KStG 1988 bezüglich ihrer Konformität mit dem Gemeinschaftsrecht vom materiellen Recht anderer Staaten abhingen. Nur dort, wo sich Vor- und Nachteile in der Person desselben Steuerpflichtigen und aufgrund der gleichen steuerlichen Rechtsvorschrift gleichsam spiegelbildlich gegenüberstünden,

könne die Kohärenz als Rechtfertigungsgrund in Betracht kommen. Dieses Argument ziehe nicht, wenn nicht auf die Besteuerung des Gesellschafters, sondern auch auf jene der Kapitalgesellschaft Bedacht genommen werden müsste. Diese Aussage habe der EuGH in der Rechtssache "Verkooijen" auch für das Steuerrecht bestätigt. Da es sich im konkreten Fall um zwei getrennte Besteuerungen von verschiedenen Steuerpflichtigen handle, könne die Kohärenz auch bezüglich der Regelungen des § 10 KStG 1988 als Rechtfertigungsgrund keine Bedeutung haben.

Der Generalanwalt des EuGH schreibe in den Schlussanträgen in der Rechtssache C-516/99 (Schmid), dass die Regelungen der §§ 37 und 97 EStG 1988 dem EG-Vertrag (Artikel 73b Abs. 1) entgegenstünden (Diskriminierung ausländischer Beteiligungen durch Private).

Besondere Rechtfertigungsgründe für die Diskriminierung ausländischer Beteiligungen durch Kapitalgesellschaften lägen nicht vor. Die Ansicht des Generalanwaltes Tizzano sei auch auf die Regelungen des § 10 KStG 1988 umzulegen. Der geltende § 10 KStG 1988 sei gemeinschaftsrechtswidrig. Da das Gemeinschaftsrecht in Österreich unmittelbar anwendbar sei, müssten Auslandsdividenden von der Besteuerung in Österreich ausgenommen werden.

(7) In Erträgen aus Investmentfonds enthaltene Dividendenerträge aus inländischen Aktien seien steuerfrei, es müssten daher auch ausländische Dividendenerträge steuerfrei gestellt werden.

Die Organtochter der Bw. habe in den Wirtschaftsjahren 1998/1999 bis 2000/2001 Erträge aus Investmentfonds erzielt. Die in den Erträgen aus Investmentfonds enthaltenen Auslandsdividenden seien in den jeweiligen Fondsberichten nicht gesondert angeführt bzw. nicht als steuerfreie Erträge ausgeschieden worden. Der exakte Betrag der in den Investmentfondserträgen enthaltenen Auslandsdividenden sei nur mit unverhältnismäßig großem Aufwand feststellbar. Diese Dividenden seien demgemäss aus der Höhe der in den Fondsberichten angegebenen anrechenbaren ausländischen Quellensteuer abgeleitet. Für die einzelnen Veranlagungsjahre würden sich nachstehende steuerfreie Auslandsdividenden ergeben:

Veranlagung 1999 mit 191.915,54 € (KESt 26.499,53 €).

Veranlagung 2000 mit 178.772,07 € (KESt 24.028,20 €).

Veranlagung 2001 mit 159.230,79 € (KESt 21.019,11 €).

Darin seien folgende Drittstaatsdividenden enthalten: Für 1999 gesamt 22.909,73 € (KESt mit 1.145,46 €), für 2000 gesamt 29.625,01 € (KESt mit 1.656,20 €), und für 2001 gesamt 40.604,87 € (KESt mit 3.492,23 €).

Es werde ersucht, das steuerpflichtige Ergebnis der Jahre 1999 bis 2001 um die obangeführten Beträge zu kürzen. Aufgrund der bestehenden Organschaft zwischen der Bw. (Organträger) und ihrer Tochter sei die Ergebnisänderung auf den Organträger zu

überrechnen. Zudem werde darauf hingewiesen, dass die (jetzige) Organmutter mit der Tochter per 30. Juni 2001 verschmolzen sei. Die jetzige Organtochter sei seit diesem Zeitpunkt Gesamtrechtsnachfolger der Bw.

3. Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 13. April 2004 zur Entscheidung übermittelt.

(a) Im Beiblatt zur Vorlage der Berufung nahm das Finanzamt zur Berufung wie folgt Stellung: Beantragt werde, die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die in § 10 KStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I 2003/71, getroffene Regelung für die steuerliche Behandlung von internationalen Schachtelbeteiligungen sei durch Art. 3 Abs. 1 lit. a sowie Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten, Amtsblatt Nr. L 225 vom 20. August 1990, gedeckt und daher entgegen der Ansicht der Bw. nicht gemeinschaftsrechtswidrig.

Im gegenständlichen Fall handle es sich überdies um die Besteuerung von Aktien, die von Investmentfonds gehalten würden. In einem solchen Fall sei der Tatbestand des § 10 Abs. 2 KStG 1988 jedenfalls nicht erfüllt und zwar unabhängig davon, in welcher Form der Investmentfonds organisiert sei.

In der dritten Begründungserwägung der Mutter-Tochter-Richtlinie sei folgendes festgehalten: Die für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten geltenden Steuerbestimmungen würden von Staat zu Staat erhebliche Unterschiede aufweisen und seien im allgemeinen weniger günstig, als die auf die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedsstaates anwendbaren Bestimmungen. Diese Benachteiligung sei durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems zu beseitigen, wodurch Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene beseitigt würden. Unter Berücksichtigung von Artikel 4 Abs. 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie bezwecke diese Richtlinie daher eine Angleichung der Behandlung der Besteuerung von Ausschüttungen auf Beteiligungen ausländischer Tochtergesellschaften, nicht aber die Gleichstellung mit den innerstaatlichen Regelungen betreffend die Beteiligungen an Gesellschaften, die sich im selben Mitgliedsstaat befänden, wie die Muttergesellschaft. Diese Gleichbehandlung solle erst mit der Anwendung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems erreicht werden. Das Finanzamt teile daher das in der Berufung dargestellte Verständnis der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht.

Der EuGH habe zwar in seinem Urteil vom 18.9.2003, „Bosal Holding BV“ (Rs C-168/01) ausgesprochen, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie im Lichte von Artikel 43 EG (ex Art. 53) auszulegen sei. Allerdings habe sich dies nur auf die Auslegung der Regelungen der Richtlinie selbst bezogen. Demnach sei es nach Ansicht des EuGH unzulässig, dass Artikel 4

Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie dergestalt innerstaatlich umgesetzt werde, dass Kosten von Beteiligungen an Tochtergesellschaften, die im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedsstaates niedergelassen seien, bei der Muttergesellschaft nur dann als abzugsfähig qualifiziert würden, wenn die Gewinne der Tochter im Mitgliedsstaat, in dem die Mutter ansässig sei, besteuert würden. Daraus folge aber nicht, dass nationale und internationale Schachtelbeteiligungen (soweit die Tochter in einem Mitgliedsstaat ansässig sei) gemeinschaftsrechtlich gleich zu behandeln seien.

Die vom EuGH anerkannte Kohärenz (Urteil des EuGH vom 28.1.1992, C-204/90, "Bachmann", Slg 1992, I-249) gebiete es vielmehr, dass nationale Beteiligungen jedenfalls steuerfrei zu stellen seien, internationale Beteiligungen hingegen nicht. Inländische Dividendeneinkünfte einer natürlichen Person würden gemäß § 97 Abs. 1 iVm. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 einer Endbesteuerung von 25% der ausgeschütteten Dividende unterliegen. Auf der Ebene der ausschüttenden inländischen Kapitalgesellschaft seien die ausgeschütteten Gewinne mit 34% Körperschaftsteuer belastet, woraus sich eine Gesamtsteuerbelastung von 50,5% ergebe. Durch dieses doppelte „Halbsatzverfahren“ sei sichergestellt, dass es insgesamt betrachtet nur zu einer Einfachbesteuerung komme (vgl. Doralt-Ruppe, Steuerrecht, Band I, Rz 904 ff.). Die in § 10 KStG 1988 vorgesehene Beteiligungsertragsbefreiung sei daher aus systematischen Gründen geboten, um bei mehrstöckigen Inlandskonzernen eine Mehrfachbelastung zu vermeiden, weswegen es sich um keine Begünstigung handle, sondern um eine systembedingte Befreiungsbestimmung (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, 1. Band, Tz 4 zu § 10 KStG). Dies treffe auf die Befreiung der internationalen Schachtelbeteiligung, die eine echte dh. nicht systemimmanente steuerliche Begünstigung sei, nicht zu, weil eine Besteuerung der Gewinne der ausländischen Tochter in Österreich grundsätzlich nicht erfolge (allenfalls beschränkte Steuerpflicht gemäß § 98 EStG 1988).

Jedenfalls sei die in Rede stehende Regelung durch Artikel 58 Abs. 1 lit. a EG (ex Art 73d) gerechtfertigt. Soweit nämlich bis dato die Bemühungen auf dem Gebiet des Steuerrechtes zur Harmonisierung erfolglos gewesen seien, verhindere diese Bestimmung eine indirekte „Harmonisierung“ über das unmittelbar anwendbare Beschränkungsverbot des Art 56 (vgl. Callies/Ruffert, Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, Rz 6 zu Art 58). Da die Regelung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 bereits zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU gegolten habe, sei auch nicht gegen das von der Lehre teilweise zu Art 58 EG vertretene Verschlechterungsverbot verstoßen worden (vgl. Callies/Ruffert, aaO, Rz 2 zu Art 58).

(b) In weiterer Folge wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ein Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 23. April 2004 übermittelt:

Die Berufungen würden sich auf die Behandlung der Erträge aus Investmentfonds beziehen. Von Seiten der Finanzbehörde werde angeführt, dass der Tatbestand des § 10 Abs. 2 KStG

1988 in einem solchen Fall nicht erfüllt würde und zwar unabhängig davon, in welcher Form der Investmentfonds organisiert sei.

Mit den Berufungen werde nicht die Befreiungsbestimmung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 geltend gemacht, sondern vielmehr eingewendet, dass in Erträgen aus Investmentfonds enthaltene inländische Dividendenerträge steuerfrei seien, während Dividenden ausländischer Aktien der Besteuerung unterliegen würden. Somit sei eine dem Gemeinschaftsrecht widersprechende Benachteiligung ausländischer gegenüber inländischen Beteiligungen gegeben.

(c) Am 27. Juli 2004 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bw. eine Tabelle mit den Auslandsdividenden und der in diesem Zusammenhang rückgeforderten Kapitalertragsteuer. Diese Tabelle wurde dem Finanzamt mit Fax vom 30. Juli 2004 zugesandt. Das Finanzamt wurde ersucht bis zum 20. August 2004 dazu Stellung zu nehmen.

Am 9. August 2004 teilte das Finanzamt mit, die Zusammenstellung der Auslandsdividenden und rückgeforderten Kapitalertragsteuern sei zwecks Überprüfung der Großbetriebsprüfung weitergeleitet worden. Eine Überprüfung bis 20. August 2004 sei nicht möglich, es bedürfe einer Verlängerung der Frist bis Mitte September 2004.

Die Verlängerung der Frist wurde noch am selben Tag per BI-Post zugesagt.

(d) Mit Schreiben vom 27. September 2004 übermittelte das Finanzamt nachstehende Stellungnahme (Auszug):

Unter Bezugnahme auf das do. Fax vom 30. Juli 2004 sowie die mit dem do. Referenten geführten Telefonate, übermittelt das Finanzamt ein Schreiben der Großbetriebsprüfung vom 7. September 2004, samt Unterlagen über die Überprüfung der zahlenmäßigen Richtigkeit der Angaben betreffend Erträge und anrechenbare Quellensteuer. Aufgrund der Überprüfungen der Groß-BP wird mitgeteilt, dass aus der Sicht des Finanzamtes die mit Mail der steuerlichen Vertretung vom 27. Juli 2004 an den UFS bekanntgegebenen Beträge zahlenmäßig richtig ermittelt wurden.

Zwecks Klarstellung ist festzuhalten, dass das Finanzamt als Amtspartei nach wie vor die Ansicht vertritt, dass die Erträge, die auf die Auslandsdividenden entfallen (betreffend Aktien, die über Investmentfonds gehalten werden), in Österreich körperschaftssteuerpflichtig sind. Die Berufungen sind daher als unbegründet abzuweisen. Hinsichtlich der Begründung darf auf die Beiblätter zu den erfolgten Berufungsvorlagen verwiesen werden.

In der Beilage bestätigte die Großbetriebsprüfung die Richtigkeit folgender Beträge:

Grundlagen für die Auslandsdividenden: Für 1999 gesamt 191.915,54 €; für 2000 gesamt 178.772,07 €; für 2001 gesamt 159.230,79 €

Grundlagen für die Quellensteuern: Für 1999 gesamt 26.499,53 €; für 2000 gesamt 24.028,20 €; für 2001 gesamt 21.019,11 €

4. Folgende Umstände sind bei der rechtlichen Würdigung zu berücksichtigen:

a. Die Bw. (Muttersgesellschaft) wurde zum 30. Juni 2001 mit der Tochtergesellschaft verschmolzen (Generalversammlungsbeschluss und Verschmelzungsvertrag vom 23. Oktober 2001). Die Firma der Bw. wurde am 17. November 2001 im Firmenbuch gelöscht (Antrag auf Löschung vom 8. November 2001).

Im Verschmelzungsvertrag vom 23. Oktober 2001 ist folgendes angeführt (Auszug):

I Präambel

(2) Die Organmutter (Bw.) soll durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und unter Ausschluss der Liquidation mit der Organtochter (AG) im Wege einer Verschmelzung durch Aufnahme verschmolzen werden.

(3) Für diesen Verschmelzungsvorgang werden die umgründungssteuerlichen Begünstigungen des Artikel I Umgründungssteuergesetz in Anspruch genommen.

II Vermögensübertragung

Zum Zweck der Verschmelzung überträgt die Organmutter (Bw., übertragende Gesellschaft) an die Organtochter (AG, übernehmende Gesellschaft) und diese übernimmt von der übertragenden Gesellschaft das gesamte Gesellschaftsvermögen mit allen Aktiven und Passiven auf Grundlage des Jahresabschlusses zum 30. Juni 2001 im Weg der Gesamtrechtsnachfolge und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerlichen Begünstigungen des Art. I Umgründungssteuergesetz. Eine Liquidation unterbleibt.

III Verschmelzungstichtag und Schlussbilanz

(1) Stichtag für die Verschmelzung ist der 30. Juni 2001. Mit diesem Stichtag ist die übertragende Gesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen als Ganzes auf die aufnehmende Gesellschaft übergegangen.

(2) Dem Verschmelzungsvertrag wird die Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zum 30. Juni 2001 zugrundegelegt.

VII Anwendung des Umgründungssteuerrechtes

Auf die gegenständliche Verschmelzung finden die Vorschriften des Art. I Umgründungssteuergesetz Anwendung.

b. Die Zustellung der strittigen Bescheide erfolgte im Jahr 2004 an die übertragende Gesellschaft (Bw.).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Im Jahr 2001 wurde die Organmutter (Bw.) mit der Organtochter verschmolzen (Downstream Merger). Die Firma der Bw. wurde (ebenfalls im Jahr 2001) im Firmenbuch gelöscht. Die Zustellung der strittigen Bescheide vom 22. Januar 2004 für die Jahre 1999 und 2000 und vom 2. Februar 2004 für das Jahr 2001 an die Bw. erfolgte nach der Eintragung der Verschmelzung (mit der Organtochter) im Firmenbuch.

Rechtsfolge einer Verschmelzung ist (ebenso wie bei den Vermögensübergängen im Rahmen einer Umwandlung und Spaltung) die Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 19 BAO (Ritz, § 19 BAO, Rz 1 zur Verschmelzung einer GmbH mit einer AG gemäß § 234 AktG). Diese steuerliche Gesamtrechtsnachfolge ist von jenen Umgründungsfällen (Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung) zu unterscheiden, die nur eine zivilrechtliche Einzelrechtsnachfolge (und bilanzsteuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge) begründen, aber nicht unter § 19 BAO fallen.

Zur näheren Begriffsbestimmung der § 19-Gesamtrechtsnachfolge bietet sich der Rückgriff auf den zivilrechtlichen Terminus an: Betroffen ist jene Art des Vermögensüberganges zwischen zwei Rechtssubjekten, bei denen grundsätzlich das gesamte Vermögen des Rechtsvorgängers ohne besondere Formalitäten in einem Akt übertragen wird und ungeteilt als Ganzes auf den Rechtsnachfolger übergeht. Die übernehmende Firma tritt materiell und verfahrensrechtlich in die Rechte und Pflichten der übertragenden Körperschaft ein. Der Eintritt des Rechtsnachfolgers bedarf keines gesonderten Übertragungsaktes und erfolgt im Fall der Verschmelzung, Umwandlung und Spaltung im Zeitpunkt der Eintragung der Umgründung im Firmenbuch (GeS 2004, 15, Pkt. 1.2). Derselbe Zeitpunkt wird für den Fall der Verschmelzung einer GmbH mit einer Kapitalgesellschaft anzunehmen sein.

2. Bescheide müssen jenen Personen oder Firmen zugehen, für die sie dem Inhalt nach bestimmt sind, um wirksam zu werden. Ab Eintragung einer Verschmelzung im Firmenbuch ändert sich der Bescheidadressat und eine Zustellung an die bereits erloschene Gesellschaft entfaltet keine Rechtswirkungen (Nichtbescheid) und geht ins Leere (GeS 2004, 15, Pkt. 2.1). Eine Erledigung die zu keinem rechtswirksamen Bescheid führt, ist zurückzuweisen (s. auch VwGH 21.11.1986, 86/17/0131 und 5.2.1992, 90/13/0041).

Die Berufung gegen die bezeichneten Wiederaufnahme- und Körperschaftsteuerbescheide für 1999 bis 2001 war demgemäss zurückzuweisen, weil die Gesellschaft im Zeitpunkt der Zustellung bereits erloschen war.