



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der U GmbH, Adresse, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 2. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 17. März 2009 betreffend Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 9. März 2009 stellte die Berufungswerberin (Bw) einen Antrag auf Nachsicht der mit Bescheid vom 28. November 2008 vorgeschriebenen Gesellschaftsteuer in Höhe von 138.600,00 €. Nach § 3 der vom BMF erlassenen Verordnung zur Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des [§ 236 BAO](#) liege sachliche Unbilligkeit insbesondere dann vor, wenn die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die vom BMF im AÖF veröffentlicht worden seien, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien.

Zur "Ausgangslage" wurde vorgebracht, dass die Bw diverse Genussrechte begeben habe. Zeichner dieser Genussrechte sei die P AG als Treuhänder für die I GmbH & Co KEG (Treuhandvereinbarung vom 12. September 2002) gewesen. Die R reg. GenmbH als Alleingesellschafterin der I GmbH & Co KEG habe zu diesen Genussrechten am 24. September

2002 einen Zuschuss in Höhe von 13.860.000,00 € geleistet. Weitere Ausführungen zu der Sachverhaltsdarstellung (inklusive Organigramm) seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. dem Ergänzungsschreiben vom 12. November 2007 zu entnehmen.

Die Finanzierung von Projekten dieser Art sei in den betroffenen Zeiträumen regelmäßig durch Zuschüsse von dritter Seite erfolgt, da die Finanzverwaltung bei Zuschüssen von Nicht-Gesellschaftern – wie insgesamt bei Leistungen von Nicht-Gesellschaftern – keine Gesellschaftsteuerpflicht angenommen habe.

Basierend auf dieser Auslegung durch die Finanzverwaltung sei die Bw davon ausgegangen, dass der geleistete Zuschuss keine Gesellschaftsteuer auslösen würde. Dieser Umstand sei auch im Rahmen der Finanzierung berücksichtigt worden. Insoweit die Finanzverwaltung von einer Gesellschaftsteuerpflicht bei Zuschüssen von Nicht-Gesellschaftern ausgegangen wäre, hätte dieser Umstand Einfluss auf die Finanzierungspolitik der Bw gehabt und wäre diese Vorgangsweise nicht gewählt worden.

Im Zuge einer Betriebsprüfung sei die Nichtversteuerung des geleisteten Zuschusses – auf Grund des nunmehrigen Wissensstandes – beanstandet worden, da der von der R reg. GenmbH als Alleingesellschafterin der I GmbH & Co KEG geleistete Zuschuss auf Grund des unmittelbaren sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs mit der Zeichnung der Genussrechte als Gesellschafterleistung zu qualifizieren sei und daher Gesellschaftsteuer auslöse. Das Finanzamt habe daraufhin für den in Frage stehenden Zuschuss von 13.860.000,00 € Gesellschaftsteuer in Höhe von 138.600,00 € festgesetzt.

Zur "Anwendbarkeit der Verordnung" führte die Bw aus, dass am 20. Dezember 2005 als Ersatz für die Vertrauenschutzregelung des [§ 117 BAO](#) die Verordnung des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des [§ 236 BAO](#) (BGBl II 435/2005) gefolgt sei. Da die Verordnung keine Aussage zu ihrem In-Kraft-Treten treffe, sei sie auf alle Nachsichtsanträge anzuwenden, die nach ihrem In-Kraft-Treten gestellt worden seien. Der Umstand, dass die Abgabenansprüche, deren Nachsicht beantragt werde, bereits vor dem In-Kraft-Treten der Verordnung entstanden seien, spiele keine Rolle (vgl. Kotschnigg, Gedanken zum zeitlichen Anwendungsbereich der Verordnung zu [§ 236 BAO](#), SWK 2006, S 331).

Nach § 3 der Verordnung sei vom Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit auszugehen, wenn 1) die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die vom BMF im AÖF veröffentlicht worden seien, und 2) im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Verordnung müsse demzufolge vorweg geprüft werden, ob sich im AÖF konkrete Aussagen des BMF fänden, wonach Zuschüsse von Nicht-Gesellschaftern im Zusammenhang mit dem Erwerb von Genussrechten in den betroffenen Zeiträumen 1996 bis 1998 (gemeint wohl: 2002) nicht der Gesellschaftsteuer unterlägen.

Aussagen des BMF zur Gesellschaftsteuer fänden sich u.a. in den Durchführungsrichtlinien zum KVG idF BGBI 629/1994 vom 7. April 1995. Dieser Erlass sei auch im AÖF veröffentlicht (AÖF 156/1995).

Nach Punkt 2.1 des Erlasses seien die Bestimmungen über die wichtigsten Steuertatbestände ([§ 2 Z 1 bis 4 KVG](#)) mit der Maßgabe, dass die Z 4 nunmehr die der Steuer unterliegenden Tatbestände erschöpfend aufzähle, **unverändert** vom bisherigen [§ 2 Z 1 bis 3 KVG](#) übernommen worden. Für ihre **Auslegung** seien deshalb die **bestehenden Anordnungen** und die **bisherige Rechtsprechung** grundsätzlich weiter anzuwenden. Zu beachten sei jedoch, dass die gesellschaftsteuerrechtlichen Veränderungen der Umsetzung des harmonisierten Rechtes dienten, weshalb für ihre Auslegung auch die Richtlinien und die Rechtsprechung des EuGH heranzuziehen seien.

Im Zusammenhang mit der Leistung von Zuschüssen habe die österreichische Finanzverwaltung mehrfach die Rechtsansicht des VwGH bestätigt, dass **nur** Zuschüsse des unmittelbaren Gesellschafters, nicht jedoch des mittelbaren Gesellschafters der Gesellschaftsteuer unterliegen (z.B. in SWK 1993, A 199). Der VwGH habe die Nichterfassung von Zuschüssen durch Nicht-Gesellschafter durch das KVG damit begründet, dass dieses nicht an wirtschaftliche, sondern an (gesellschafts)rechtliche Tatbestände anknüpfe. Die Gesellschafterstellung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sei demnach unzulässig gewesen (VwGH 3.10.1956, 822/54, und 6.7.1967, 1278/66). Sei zivilrechtlich eine Beteiligung nicht vorhanden, könne ein gesellschaftsteuerbarer Tatbestand (abgesehen von den Fällen des [§ 3 KVG](#)) nicht vorliegen. Personen, die über eine dritte Gesellschaft oder Personenvereinigung an einer Kapitalgesellschaft beteiligt seien, seien nicht Gesellschafter dieser Kapitalgesellschaft (Brönner/Kamprad, § 2 dKVG, Rn 3; Dorazil, § 2 KVG, I, Rz. 6.4). Nach Punkt 3 der Mitteilung des BMF vom 8. Jänner 1993 setze die Steuerpflicht von Leistungen im Sinne des [§ 2 KVG](#) voraus, dass sie von einem Gesellschafter herrührten. Zuschüsse eines mittelbaren Gesellschafters stellten daher keine gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände dar (BMF 8. Jänner 1993, SWK 1993, A 199).

In den Erläuterungen zum Entwurf der Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung werde zwar ausdrücklich darauf hingewiesen, dass nur im AÖF veröffentlichte Richtlinien die Anwendung der Verordnung rechtfertigten, nicht hingegen die in Fachzeitschriften abgedruckten Einzelerledigungen des BMF. Da nach Punkt 2.1 der Durchführungsrichtlinien

zum KVG die **bestehenden Anordnungen** und die **bisherige Rechtsprechung** für die **Auslegung** heranzuziehen seien, fielen aber auch die in Fachzeitschriften abgedruckten Einzelerledigungen des BMF als Anordnungen unter den Schutz der Bestimmung des [§ 236 BAO](#).

Auf Grund der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung der gesellschaftsteuerlichen Unbeachtlichkeit von Zuschüssen durch Nicht-Gesellschafter seien nicht rückzahlbare Zuschüsse von Nicht-Gesellschaftern wie auch Großmutterzuschüsse die **gängige Technik** zur Vermeidung der Gesellschaftsteuerpflicht bei Finanzierungsprojekten gewesen (Knotzinger/Poindl, Zuführung und Rückführung von Großmutterzuschüssen, ÖStZ 1997, 172).

Erste Anzeichen einer Änderung der Rechtsprechung, dass die beim Ersterwerb von Genussrechten erfolgten Zuschüsse von dritter Seite gesellschaftsteuerpflichtig sein könnten, seien erst durch den Beschluss des VwGH vom 17.2.2000, [97/16/0358](#), (Develop) erkennbar gewesen. In diesem Beschluss habe der VwGH ausgeführt, dass – gestützt auf die Bestimmungen der Kapitalansammlungs-Richtlinie (69/335/EWG) – Einlagen zur Erhöhung des Gesellschaftsvermögens auch mittelbar erbracht werden könn(t)en. Der Begriff "Einlagen jeder Art" lasse nämlich nicht nur die Differenzierung in Geld- und Sacheinlagen, sondern auch in unmittelbar bzw. mittelbar geleistete Einlagen zu, somit in Einlagen, die u.a. dadurch geleistet würden, dass sie die Muttergesellschaft des Erwerbers von Gesellschaftsrechten tätige. Wesentlich scheine dem VwGH nur, dass zwischen der auch bloß mittelbar erbrachten Einlage und der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens ein Kausalzusammenhang dergestalt bestehe, dass ohne die Aufzahlung der Muttergesellschaft die dem Erwerber der Genussscheine nach Art eines Gesellschafters eingeräumten Rechte nicht hätten erworben werden können.

Der VwGH habe in seinem Beschluss vom 17.2.2000 aber eingeräumt, dass zu der Frage, ob unter dem Begriff "Einlagen jeder Art" (im Zusammenhang mit dem Ersterwerb von Genussrechten) auch mittelbar geleistete oder zu leistende Einlagen zu verstehen seien, keine Rechtsprechung des EuGH existiere. Demzufolge habe der VwGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens dem EuGH die Frage vorgelegt, ob eine von der Muttergesellschaft getätigte Aufzahlung eine Gegenleistung für den im Sinne des Art. 4 Abs. 1 lit. d der Kapitalansammlungs-Richtlinie der Steuer unterliegenden Erwerb der Genussrechte darstelle. Der EuGH habe am 17. Oktober 2002 auf diese Frage in der Rs Develop, C-71/00, dahingehend geantwortet, dass die Bestimmung so zu verstehen sei, dass der Gesellschaftsteuer finanzielle Beträge unterliegen würden, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussscheinen

erhöhe, leiste, damit diese Genussscheine von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden könnten.

Das BMF habe auf die Entscheidung des EuGH in der Rs Develop mit einer am 14. März 2003 erfolgten Änderung der Richtlinie zur Durchführung des KVG (GZ 10 5004/1-IV/10/03) reagiert und festgehalten, dass der Begriff "von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen jeder Art" auch finanzielle Beiträge erfasse, die an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussscheinen erhöhe, von einem Nicht-Gesellschafter geleistet würden, der die Genussrechte erwerben wolle.

Die Bw zog daraus nachstehende "Schlussfolgerungen":

Aus all dem folge, dass die Bw in dem vom Zuschuss betroffenen Zeitraum – gestützt auf die Aussagen des BMF in den Durchführungsrichtlinien zum KVG, den bestehenden Anordnungen (siehe SWK 1993, A 199) und der geltenden Rechtsprechung des VwGH – davon habe ausgehen müssen, dass der im Zusammenhang mit dem Erwerb der Genussrechte erfolgte Zuschuss nicht der Gesellschaftsteuer unterliege.

Zudem sei auf die Ausführungen in den Durchführungsrichtlinien zum KVG vertraut worden und das konkrete Finanzierungsmodell nur im Hinblick auf diese Ausführungen gewählt worden. Die vom BMF in den Durchführungsrichtlinien zum KVG (iVm den hiezu ergangenen Anordnungen) vertretene Auffassung sei nicht als offensichtlich unrichtige Rechtsauslegung zu verstehen gewesen – ansonsten hätte der VwGH in der Rs Develop in der Sache selbst entscheiden müssen und nicht den EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens um Auslegung anrufen müssen -, sodass die Voraussetzungen des § 3 der Verordnung zur Unbilligkeit der Einhebung erfüllt seien.

Die Einschränkung in den Durchführungsrichtlinien zum KVG, wonach auch die Richtlinien und die Rechtsprechung des EuGH für die Auslegung heranzuziehen seien, führe zu keinem anders lautenden Ergebnis, da der EuGH **erstmals am 17. Oktober 2002** zur Frage der Gesellschaftsteuerpflicht von Zuschüssen von dritter Seite, die im Zusammenhang mit dem Ersterwerb von Genussrechten stünden, Stellung genommen habe. Die in den Durchführungsrichtlinien zum KVG vorgenommene Einschränkung der zusätzlichen Beachtung der EuGH-Rechtsprechung zum KVG sei demnach so zu verstehen, dass ab dem 17. Oktober 2002 nicht mehr davon auszugehen gewesen sei, dass im Zusammenhang mit dem Ersterwerb von Genussrechten geleistete Zuschüsse von dritter Seite nicht gesellschaftsteuerpflichtig seien, obwohl die Finanzverwaltung erst am 14. März 2003 auf die geänderte Rechtslage hingewiesen habe.

Da sämtliche der in § 3 der Verordnung zur Unbilligkeit der Einhebung genannten Voraussetzungen als erfüllt anzusehen seien, werde auf Grundlage von [§ 236 BAO](#) und den dazu ergangenen Verordnungen beantragt, die Einhebung der Gesellschaftsteuer für das Jahr 2002 in Höhe von 138.600,00 € auf Grund sachlicher Unbilligkeit nachzusehen.

In diesem Sinne gehe auch der Unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung über die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes davon aus, dass die in der Berufung geltend gemachten Vertrauenschutzverletzungen im Rahmen des Nachsichtsansuchens beachtet werden müssten.

Die Bw stellte ferner den Antrag, den mit Bescheid vom 9. Februar 2009 vorgeschriebenen Säumniszuschlag in Höhe von 2.772,00 € nachzusehen, da die Voraussetzungen für die Gewährung von Nachsicht der Gesellschaftsteuer als erfüllt anzusehen seien.

Mit Bescheid vom 17. März 2009 wies das Finanzamt dieses Nachsichtsansuchen als unbegründet ab. Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des [§ 236 BAO](#) und der Darlegung der allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit führte die Abgabenbehörde begründend aus, dass die österreichische Rechtsprechung zur Durchsetzung berechtigter Interessen auf Grund der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Bereich des Abgabenrechtes insbesondere die Bestimmung des [§ 236 BAO](#) und die Verordnung des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des [§ 236 BAO, BGBl. II 435/2005](#), vorsehe.

Nach österreichischem Recht werde unter dem Grundsatz von Treu und Glauben verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnehme, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen habe und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen dürfe, was er früher vertreten habe und worauf andere vertraut hätten. Dieser Grundsatz sei auch im Abgabenrecht zu beachten. Richtig sei, dass nach § 3 der Verordnung zur Unbilligkeit vom Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit auszugehen sei, wenn 1) die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die vom BMF im AÖF veröffentlicht worden seien und 2) im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien. Gehe man davon aus, dass die Antragstellerin auf eine vom BMF im AÖF veröffentlichte Rechtsauslegung vertraut und danach jene die Abgabepflicht auslösenden Maßnahmen gesetzt habe, so liege nach Ansicht des Finanzamtes nicht die für eine Maßnahme nach [§ 236 BAO](#) geforderte betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung einer (nicht offensichtlich unrichtigen) Rechtsauslegung vor, die vom BMF im AÖF veröffentlicht worden sei. Andererseits könnten eben nur jene im AÖF veröffentlichten Richtlinien die Anwendung der Verordnung

rechtfertigen und nicht jene in Fachzeitschriften abgedruckten Einzelerledigungen des BMF. Eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor, weshalb das Begehren abzuweisen sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung beantragte die steuerliche Vertreterin der Bw, die mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. November 2008 hinsichtlich des im Jahr 2002 geleisteten Zuschusses in Höhe von 13.860.000,00 € festgesetzte Gesellschaftsteuer in Höhe von 138.600,00 € sowie den mit Bescheid vom 9. Februar 2009 vorgeschriebenen Säumniszuschlag in Höhe von 2.772,00 € gemäß [§ 236 Abs. 1 BAO](#) iVm § 3 Z 2 lit. b der Verordnung zur Unbilligkeit der Einhebung nachzusehen.

In dem zur Begründung dargelegten "Sachverhalt" wurde wie zur "Ausgangslage" im Nachsichtsantrag vom 9. März 2009 vorgebracht.

Zur "Anwendbarkeit der Verordnung zu [§ 236 BAO](#)" wurde im Wesentlichen auf die Gültigkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben auch im Abgabenrecht sowie auf die Verordnung des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des [§ 236 BAO](#) vom 20. Dezember 2005 verwiesen, die als Ersatz für die Vertrauenschutzregelung des [§ 117 BAO](#) gefolgt sei. Da die Verordnung keine Aussage zu ihrem In-Kraft-Treten treffe, sei sie auf alle Nachsichtsansuchen anzuwenden, die nach ihrem In-Kraft-Treten gestellt worden seien. Der Umstand, dass die Abgabenansprüche, deren Nachsicht beantragt werde, bereits vor dem In-Kraft-Treten der Verordnung entstanden seien, spiele keine Rolle (vgl. Kotschnigg, Gedanken zum zeitlichen Anwendungsbereich der Verordnung zu [§ 236 BAO](#), SWK 2006, S 331).

Die Bw verwies auf § 3 Z 2 lit. b der Verordnung sowie darauf, dass eine sachliche Unbilligkeit weiters vorliege, wenn die Geltendmachung des Abgabenanspruches von Rechtsauslegungen des VwGH abweiche und im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien.

Das Vorliegen einer Gutglaubensposition begründete die Bw wie folgt:

"Vom BMF im AÖF veröffentlichte Rechtsauslegungen":

Nach § 3 der Verordnung sei vom Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit folglich dann auszugehen, wenn die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die vom BMF im AÖF veröffentlicht worden seien. Zudem sei Voraussetzung für die Nachsichtsfähigkeit der Abgabenschulden, dass der Abgabepflichtige abgabenanspruchsrelevante Dispositionen im Vertrauen auf die nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen gesetzt habe. In einem ersten Schritt müsse somit geprüft werden, ob vom BMF im AÖF konkrete Aussagen veröffentlicht worden

seien, wonach Zuschüsse von Nicht-Gesellschaftern, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Genussrechten gestanden seien, in den betroffenen Zeiträumen 1996 bis 1998 (richtig wohl: 2002) nicht der Gesellschaftsteuer unterlügen.

Da durch den Beitritt Österreichs zur EU auch Änderungen im KVG (Anpassung an die Kapitalansammlungs-Richtlinie) notwendig gewesen seien, habe das BMF "Durchführungsrichtlinien zum KVG idF des Bundesgesetzes [BGBl. 629/1994](#)" erlassen. Diese seien auch im AÖF veröffentlicht worden (AÖF 156/1995). Nach Punkt 2.1 der Durchführungsrichtlinien zum KVG seien die Bestimmungen über die wichtigsten Steuertatbestände ([§ 2 Z 1 bis 4 KVG](#)) mit der Maßgabe, dass die Z 4 nunmehr die der Steuer unterliegenden Tatbestände erschöpfend aufzähle, **unverändert** vom bisherigen [§ 2 Z 1 bis 3 KVG](#) übernommen worden. Für ihre **Auslegung** seien deshalb die **bestehenden Anordnungen** und die **bisherige Rechtsprechung** grundsätzlich weiter anzuwenden. Zu beachten sei jedoch, dass die gesellschaftsteuerrechtlichen Veränderungen der Umsetzung des harmonisierten Rechtes dienten, weshalb für ihre Auslegung auch die Richtlinien und die Rechtsprechung des EuGH heranzuziehen seien.

Nach [Art. 20 B-VG](#) sei eine normative **Anordnung** als Weisung zu verstehen. Weisungen könnten abstrakt oder konkret, generell oder individuell sein. Daher seien beispielsweise auch die vom BMF veröffentlichten Rechtsauslegungen als Weisung und folglich als normative Anordnung zu qualifizieren. Im Zusammenhang mit der Leistung von Zuschüssen habe das BMF mehrfach die Rechtsauslegung des VwGH (stellvertretend 3.10.1956, 822/54, und 6.7.1967, 1278/66) bestätigt, dass **nur** Zuschüsse des unmittelbaren Gesellschafters, nicht jedoch des mittelbaren Gesellschafters der Gesellschaftsteuer unterlügen (z. B. im BMF-Schreiben vom 8. Jänner 1993 in SWK 1993, A 199). Der VwGH habe die Nichterfassung von Zuschüssen durch Nicht-Gesellschafter damit begründet, dass das KVG nicht an wirtschaftliche, sondern an (gesellschafts)rechtliche Tatbestände anknüpfe. Die Gesellschaftereigenschaft nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sei demnach unzulässig gewesen (insbesondere VwGH 6.7.1967, [1278/66](#)). Insoweit daher Zuschüsse von einem Nicht-Gesellschafter erfolgt seien, der an der empfangenden Kapitalgesellschaft im Sinne des [§ 4 KVG](#) (zivilrechtlich) nicht beteiligt gewesen sei, habe – abgesehen von den Fällen des [§ 3 KVG](#) – kein gesellschaftsteuerbarer Tatbestand vorliegen können. Demzufolge finde sich in Punkt 3. des allgemein gehaltenen BMF-Schreibens vom 8. Jänner 1993 auch die Rechtsauslegung wieder, wonach die Steuerpflicht von Leistungen im Sinne des [§ 2 KVG](#) voraussetze, dass sie von einem Gesellschafter herrührten. Zuschüsse eines mittelbaren Gesellschafters hätten daher keine gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände dargestellt (SWK 1993, A 199). Da die Rechtsauslegung des BMF der ständigen Rechtsprechung des VwGH gefolgt sei, könne auch nicht von einer in Widerspruch zu nicht offensichtlich

unrichtigen Rechtsauslegungen stehenden Rechtsauslegung durch das BMF ausgegangen werden. Umso mehr sei die Unrichtigkeit auch für die Bw nicht erkennbar gewesen.

Das zuständige Finanzamt habe die Anwendbarkeit der Verordnung im vorliegenden Fall mit der Begründung verneint, dass nur im AÖF veröffentlichte Richtlinien die Anwendung der Verordnung rechtfertigen könnten, nicht hingegen die in Fachzeitschriften abgedruckten Einzelerledigungen des BMF. Da nach den Durchführungsrichtlinien vom 7. April 1995 allerdings alle bestehenden Anordnungen des BMF weiterhin zu beachten seien (bzw. gewesen seien), müssten auch diese – durch den Verweis in den Durchführungsrichtlinien auf deren Inhalt – zur Rechtsauslegung herangezogenen Anordnungen, obwohl sie nicht im AÖF veröffentlicht worden seien, Vertrauenschutz genießen und somit in den Anwendungsbereich des [§ 236 BAO](#) iVm § 3 Z 2 lit. b der Verordnung fallen. Zudem habe es sich bei dem Schreiben vom 8. Jänner 1993 um keine Einzelerledigung gehandelt.

Auch für den Fall, dass die Auffassung des Finanzamtes als zutreffend anzusehen wäre, sei im vorliegenden Fall Nachsicht zu gewähren, da nach Punkt 2.1 der Durchführungsrichtlinien zum KVG für die Auslegung des KVG auch die **bisherige Rechtsprechung** grundsätzlich weiter anzuwenden sei.

"Beachtung der bisherigen Rechtsprechung":

Wie bereits hingewiesen, sei die Rechtsprechung des VwGH (stellvertretend 3.10.1956, 822/54, und 6.7.1967, 1278/66) davon ausgegangen, dass nur Zuschüsse des unmittelbaren Gesellschafters, nicht jedoch des mittelbaren Gesellschafters der Gesellschaftsteuer unterliegen würden, da das KVG nicht an wirtschaftliche, sondern an (gesellschafts)rechtliche Tatbestände anknüpfe.

Erste Anzeichen einer möglichen Änderung der Rechtsprechung dahin gehend, dass die beim Ersterwerb von Genussrechten erfolgten Zuschüsse von dritter Seite gesellschaftsteuerpflichtig sein könnten, seien erst durch den Beschluss des VwGH vom 17.2.2000, [97/16/0358](#), Develop, erkennbar gewesen ("**neigt** der Verwaltungsgerichtshof dazu, auch die von der Mutter getätigte Aufzahlung als Gegenleistung anzusehen"). In diesem Beschluss habe der VwGH ausgeführt, dass – gestützt auf die Bestimmungen der Kapitalansammlungs-Richtlinie (69/335/EWG) – Einlagen zur Erhöhung des Gesellschaftsvermögens auch mittelbar erbracht werden könn(t)en. Der Begriff "Einlagen jeder Art" lasse nämlich nicht nur die Differenzierung in Geld- und Sacheinlagen, sondern auch in unmittelbar bzw. mittelbar geleistete Einlagen zu, somit in Einlagen, die u.a. dadurch geleistet würden, dass sie die Muttergesellschaft des Erwerbers von Gesellschaftsrechten tätige. Wesentlich scheine dem VwGH nur, dass zwischen der auch bloß mittelbar erbrachten Einlage und der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens ein

Kausalzusammenhang dergestalt bestehe, dass ohne die Aufzahlung der Muttergesellschaft die dem Erwerber der Genusscheine nach Art eines Gesellschafters eingeräumten Rechte nicht hätten erworben werden können.

Der VwGH habe in seinem Beschluss vom 17. Februar 2000 aber eingeräumt, dass zu der Frage, ob unter dem Begriff "Einlagen jeder Art" (im Zusammenhang mit dem Ersterwerb von Genussrechten) auch mittelbar geleistete oder zu leistende Einlagen zu verstehen seien, keine Rechtsprechung des EuGH existiere. Demzufolge habe der VwGH im Rahmen eines Vorabentscheidungserstschanks dem EuGH die Frage vorgelegt, ob eine von der Muttergesellschaft getätigte Aufzählung eine Gegenleistung für den im Sinne des Art. 4 Abs. 1 lit. d der Kapitalansammlungs-Richtlinie der Steuer unterliegenden Erwerb der Genussrechte darstelle. Der EuGH habe auf diese Frage am 17. Oktober 2002 in der Rs Develop, C-71/00, dahingehend geantwortet, dass die Bestimmung so zu verstehen sei, dass der Gesellschaftsteuer finanzielle Beiträge unterlägen, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussrechten erhöhe, leiste, damit diese Genusscheine von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden könnten.

Das BMF habe im März 2003 auf die Entscheidung des EuGH in der Rs Develop mit einer **Änderung** der Richtlinie zur Durchführung des KVG (GZ 10 5004/I-IV/10/03) reagiert und nunmehr festgehalten, dass der Begriff "von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen jeder Art" auch finanzielle Beiträge erfasse, die an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussrechten erhöhe, von einem Nicht-Gesellschafter geleistet würden, der die Genusscheine erwerben wolle.

Daraus folge unzweifelhaft, dass auf Grund der ergangenen Rechtsprechung des VwGH in dem vom Zuschuss betroffenen Zeitraum (24. September 2002) davon auszugehen gewesen sei, dass dieser nicht der Gesellschaftsteuer unterliege und eine mögliche Änderung der Rechtsprechung nicht vor dem 17. Oktober 2002 erkennbar gewesen sei.

"Gutgläubenschutz auf Grund der Änderung der Rechtsprechung":

Zudem sei darauf hinzuweisen, dass nach § 3 Z 1 der Verordnung auch dann eine sachliche Unbilligkeit vorliege, wenn die Geltendmachung des Abgabenanspruches von Rechtsauslegungen des VwGH abweiche und im Vertrauen auf die betreffende Rechtssprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien.

§ 3 Z 1 der Verordnung sei daher in jenen Fällen von Bedeutung, in denen – wie im vorliegenden Fall – zwischen der Vornahme der abgabenrechtsrelevanten Dispositionen und

der Bescheiderlassung bzw. der Entrichtung einer Selbstbemessungsabgabe eine Rechtsprechungsänderung eingetreten sei. Nach Ehrke-Rabel sei die Bestimmung so zu verstehen, dass abgabenanspruchsgrundende Dispositionen des Abgabepflichtigen, die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtsprechung gesetzt worden seien, durch eine Rechtsprechungsänderung im Ergebnis nicht berührt werden dürften (nochmals: Verordnung zu [§ 236 BAO](#) Treu und Glauben bei Auskünften und Erlässen, taxlex 2006, 328). Insoweit daher die zuständige Abgabenbehörde in Anlehnung an eine geänderte Rechtsprechung des VwGH einen Abgabenbescheid erlasse, der den Erwartungen des auf die Richtigkeit der alten Rechtsprechung vertrauenden Abgabepflichtigen nicht entspreche, seien die nachteiligen Wirkungen dieses Bescheides zutreffenderweise durch Nachsicht zu beseitigen.

"Im Vertrauen vorgenommene Dispositionen":

Auf Grund der von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung vertretenen Auffassung der gesellschaftsteuerlichen Unbeachtlichkeit von durch Nicht-Gesellschafter geleisteten Zuschüssen habe auch die Bw diese Vorgangsweise bei Finanzierungsprojekten gewählt und bei der Kalkulation darauf vertraut, dass die für die Finanzierung der Projekte erfolgten Zuschüsse keine Gesellschaftsteuerpflicht auslösten (vgl. hiezu auch die Ausführungen von Knotzinger/Poindl, Zuführung und Rückführung von Großmutterzuschüssen, ÖStZ 1997, 172). Auch könne es sich bei der berücksichtigten Rechtsauslegung nicht um eine offenkundig unrichtige Rechtsauslegung gehandelt haben, sei doch der VwGH in ständiger Rechtsprechung davon ausgegangen, dass Zuschüsse von Nicht-Gesellschaftern keine Gesellschaftsteuerpflicht begründen würden.

Zusammenfassend führte die Bw aus, dass dann, wenn die Geltendmachung eines Abgabenanspruchs von der Rechtsauslegung des VwGH bzw. von der vom BMF im AÖF veröffentlichten Rechtsauslegung abweiche, nach [§ 236 BAO](#) iVm § 3 der Verordnung eine sachliche Unbilligkeit vorliege, wenn im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auslegungen Maßnahmen gesetzt worden seien, die für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts bedeutsam gewesen seien.

Da die Bw in dem vom Zuschuss betroffenen Zeitraum, – gestützt auf die Rechtsauslegung des BMF in den Durchführungsrichtlinien zum KVG und der zum damaligen Zeitpunkt geltenden Rechtsprechung des VwGH - davon habe ausgehen können, dass der im Zusammenhang mit dem Erwerb der Genussrechte erfolgte Zuschuss nicht der Gesellschaftsteuer unterliege, sei auf diese Rechtsauslegung vertraut und das konkrete Finanzierungsmodell nur im Hinblick auf diese Ausführungen gewählt worden.

Da auch die vom BMF in den Durchführungsrichtlinien zum KVG iVm den zum KVG ergangenen Anordnungen vertretene Auffassung nicht als offensichtlich unrichtige Rechtsauslegung zu verstehen gewesen sei (ansonsten hätte der VwGH in der Rs Develop in der Sache selbst entschieden und nicht den EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens um Auslegung angerufen), seien die in § 3 Z 1 und 2 lit. b der Verordnung zur Unbilligkeit der Einhebung genannten Voraussetzungen als erfüllt anzusehen, weshalb die nachteilige Wirkung der Festsetzung von Gesellschaftsteuer durch Nachsicht zu beseitigen sei.

Mit Bescheid vom 18. Oktober 2002 hatte die Abgabenbehörde für die Ausgabe von eigenkapitalähnlichen Genussrechten in Höhe von 1.395.000,00 € vom 10. Oktober 2002 Gesellschaftsteuer in Höhe von 13.950,00 € vorgeschrieben.

Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens wurde mit Bescheid vom 28. November 2008 auch von dem seitens der R reg. GenmbH geleisteten Zuschuss zu diesen Genussrechten in Höhe von 13.860.000,00 € Gesellschaftsteuer in Höhe von 138.600,00 € festgesetzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs. 2 BAO).

Die Feststellung, ob das gesetzliche Merkmal der Unbilligkeit der Einhebung gegeben ist, liegt im Bereich der gesetzlichen Gebundenheit. Erst nach der Feststellung, dass der Sachverhalt dem unbestimmten Gesetzesbegriff "Einhebung nach der Lage des Falles unbillig" entspricht, betritt die Behörde den Bereich des Ermessens und hat nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden. Liegt somit nach begründeter Auffassung der Behörde eine Unbilligkeit nicht vor, so fehlt die gesetzlich vorgesehene Bedingung für die Nachsicht. Die Behörde kann diesfalls von ihrem Ermessen keinen Gebrauch machen und hat das darauf gerichtete Ansuchen abzuweisen (Stoll, BAO, 2426).

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Liegt daher lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten

Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, ist eine sachliche Unbilligkeit nicht gegeben.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben kann sachliche Unbilligkeit begründen. Dieser Grundsatz bedeutet, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Das Prinzip des Vertrauensschutzes, der aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit folgt, gehört auch zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts. Es schützt das Vertrauen des einzelnen in die Fortgeltung einer bestimmten Rechtslage. Eine Berufung auf den Vertrauensschutzgrundsatz gegenüber einer Gemeinschaftsregelung ist allerdings nur insoweit möglich, als die Gemeinschaft zuvor selbst eine Situation geschaffen hat, die ein berechtigtes Vertrauen erwecken kann.

(Objektiver) Anknüpfungspunkt für ein schutzwürdiges Vertrauen ist das Vorliegen einer Vertrauenslage. Beim indirekten Vollzug, das heißt, der Ausführung europäischer Regelungen durch nationale Behörden gelten, von Ausnahmen europäischer Regelungen abgesehen, den Vertrauensschutz betreffend in der Regel die jeweiligen nationalen Grundsätze (vgl. Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht, 162).

Nur ein geringer Teil des Gemeinschaftsrechts – wie beispielsweise Beamten- oder Wettbewerbsrecht sowie die Beihilfenkontrolle - wird durch Einrichtungen der Gemeinschaft vollzogen ("direkter Vollzug"). Da das Gemeinschaftsrecht keine umfassende Regelung für Organisation und Verfahren der nationalen Gerichte bzw. Verwaltungsbehörden enthält, ist im indirekten Vollzug in der Regel das nationale Verfahrensrecht anzuwenden (vgl. Holoubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 63). Im gemeinschaftsrechtlich ungeregelten Bereich gilt prinzipiell nationales Recht. Im vorliegenden Fall war der Vertrauensschutz daher an innerstaatlichen Kriterien (konkret an [§ 236 BAO](#) sowie an der zu dieser Gesetzesbestimmung erlassenen Verordnung, [BGBl. II 435/2005](#)) zu messen.

Aus einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben abgeleitete Ansprüche sind in der Regel solche, die im rechtsformlichen Berufungsverfahren nicht durchsetzbar sind, weil die treu- und glaubenswidrige behördliche Vorgangsweise im Allgemeinen keine förmliche Rechtsverletzung (Gesetzwidrigkeit) bildet, sondern bloß eine Verletzung von ethischen Geboten oder berechtigten Vertrauenserwartungen.

Nach dem Gesetzeswortlaut muss die Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung gelegen sein. Ist das Ergebnis eines Bescheides zwar nicht gesetzwidrig, aber unbillig, so kann ein Verstoß gegen Treu und Glauben im Festsetzungsbereich zu Unbilligkeiten führen, die prinzipiell auch Unbilligkeiten im Sinne des [§ 236 BAO](#) begründen können (vgl. Stoll, BAO, 2441 f.).

Wurden die Abgaben – wie im vorliegenden Fall – bereits entrichtet, ist an den Begriff der Unbilligkeit kein anderer (strengerer) Maßstab anzulegen als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgabenschulden.

Die Bw macht ihrem gesamten Vorbringen nach sachliche Unbilligkeit geltend. Eine persönliche Unbilligkeit wurde nicht behauptet, sodass deren Vorliegen nicht zu prüfen war.

Eine allfällige Verletzung des Vertrauensschutzgrundsatzes ist nicht bereits im Abgabenfestsetzungsverfahren, sondern erst im nachgelagerten Einhebungsverfahren im Rahmen des [§ 236 BAO](#) zu prüfen. Demzufolge stützte sich die Bw im gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen auf die Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, [BGBI. II 435/2005](#), vom 20. Dezember 2005. Mangels besonderer Bestimmungen trat diese Verordnung am 21. Dezember 2005 in Kraft.

Bei der Frage, welches Recht von der Behörde anzuwenden ist, handelt es sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.9.1996, [93/17/0261](#)) um eine Auslegungsfrage jener Bestimmungen, die den zeitlichen Geltungsbereich zum Gegenstand haben. Eine solche Regelung kann explizit, z.B. in einer Übergangsbestimmung, erfolgen. Sie kann sich aber auch aus dem Regelungstatbestand der Norm, um deren Anwendung es geht, implizit ergeben, etwa wenn auf einen bestimmten Zeitpunkt oder einen bestimmten Zeitraum abgestellt wird. Ergibt sich hieraus keine Lösung, gilt die Zweifelsregel, dass das im Entscheidungszeitpunkt in Geltung stehende Recht anzuwenden ist. Die angeführte Verordnung war daher auf den vorliegenden Fall anzuwenden.

§ 3 Z 1 und Z 2 der genannten VO lauten:

§ 3: Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die

a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder

b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

§ 3 Z 2 lit. a ist für den vorliegenden Fall nicht einschlägig; die Bw stützt ihr Ansuchen vielmehr auf § 3 Abs. 2 lit. b und ihre Berufung sowohl auf § 3 Z 2 lit. b als auch § 3 Abs. 1 der VO.

Den Erläuterungen zum Verordnungsentwurf ist zu entnehmen, dass ein Vertrauen auf die Rechtsprechung der Höchstgerichte und auf veröffentlichte Rechtsauslegungen des BMF gleichermaßen schutzwürdig erscheine. Vom BMF würden Auslegungsbehelfe vor allem im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) veröffentlicht. Lediglich in Fachzeitschriften abgedruckte Einzelerledigungen fielen ebenso wenig unter § 3 Z 2 wie etwa Pressemitteilungen, Broschüren oder nur im Internet veröffentlichte Informationen. Die Aufzählung in § 3 sei nicht taxativ, weshalb die Bestimmung den Bereich tatsächlicher Unbilligkeiten nicht einschränke (ÖStZ 2005, 479).

Nach dem Wortlaut der VO wird sachliche Unbilligkeit insbesondere dann anzunehmen sein, wenn der Abgabenanspruch nur deshalb entstand, weil die Abgabenbehörde von früherer höchstgerichtlicher Judikatur oder im AÖF kundgemachten Meinungen des BMF, auf die der Abgabepflichtige vertraute, abwich.

Im vorliegenden Fall ist insbesondere zu prüfen, ob die Geltendmachung des Abgabenanspruchs (hier: Einbeziehung des seitens der R reg. GenmbH geleisteten Zuschusses zu Genussrechten in die Gesellschaftsteuerbemessungsgrundlage) von Rechtsauslegungen des VfGH oder VwGH abwich oder ob die Gesellschaftsteuervorschreibung in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen, im AÖF veröffentlichten Rechtsauslegungen des BMF stand, und die Bw im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung bzw. die betreffende Rechtsauslegung bedeutsame Maßnahmen gesetzt hat.

Von entscheidender Bedeutung ist, ob zum Zeitpunkt der Leistung eines indirekten Zuschusses der R reg. GenmbH zu den Genussrechten im Jahr 2002 eine entsprechende höchstgerichtliche Judikatur existierte, auf die die Bw vertrauen konnte.

Vorweg ist zu klären, unter welchen Umständen von einer "Abweichung von Rechtsauslegungen des VfGH oder VwGH" (ein Abgehen des VwGH von einer bereits bestehenden Rechtsprechung hat nach [§ 13 VwGG](#) durch einen verstärkten Senat zu erfolgen) im Sinne der VO auszugehen ist.

Die erstmalige Äußerung einer Rechtsansicht bzw. die erstmalige Befassung eines Höchstgerichtes mit einer Rechtsfrage erfüllt diese Voraussetzung nicht (vgl. VwGH 11.5.2005, [2001/13/0050](#)).

Eine "bisherige Rechtsprechung" liegt nach Mayer, B-VG, 498 f, nur dann vor, wenn die Rechtsansicht des Höchstgerichtes explizit in der Begründung eines Erkenntnisses ihren Niederschlag gefunden hat. Nach anderer Ansicht (Keppert, Rückwirkungsverbot bei Änderung der Rechtsprechung am Beispiel der Gesellschaftsteuerpflicht unverzinslicher Gesellschafterdarlehen, ÖStZ 1996, 44) stützt sich jedoch eine Rechtsauslegung nicht nur dann auf ein Erkenntnis eines Höchstgerichtes, wenn die Rechtsauslegung in der Bescheidbegründung ausdrücklich erwähnt wird.

Die Bw begründete ihre Gutglaubensposition im Wesentlichen unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 3.10.1956, 822/54, sowie vom 6.7.1967, 1278/66.

Im erstgenannten Erkenntnis wurde die Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides im Wesentlichen damit begründet, dass das geltende Gesetz Sicherheitsleistungen für Fremdkredite durch Gesellschafter von Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft im Allgemeinen steuerlich nicht erfassen wollte. *"Das KVG behandelt aber die mittelbare Beteiligung nicht ausdrücklich als Beteiligung und den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die selbst Gesellschafter einer anderen Kapitalgesellschaft ist, nicht ausdrücklich als Gesellschafter dieser anderen Kapitalgesellschaft."*

Im Erkenntnis vom 6. Juli 1967 führte der VwGH zum Verzicht einer Forderung durch ein Kreditinstitut im Wesentlichen wiederum aus, dass das KVG freiwillige Leistungen durch Gesellschafter von Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft im Allgemeinen nicht steuerlich erfassen wollte und für die Auslegung des Gesellschafterbegriffes im Sinne des KVG nur die im Gesetz selbst aufgestellten rechtlichen Voraussetzungen herangezogen werden könnten. Es sei daher nicht angängig, die Frage der Gesellschaftereigenschaft nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilen zu wollen.

Wesentliche Aussage dieses Erkenntnisses ist, dass die Auslegung des Gesellschafterbegriffes nach wirtschaftlichen Kriterien nicht zulässig sei.

Im Urteil vom 17. Oktober 2002 (Rs C-71/00, Develop) hatte der EuGH zu klären, ob Zuzahlungen, die die Muttergesellschaft des Genuss scheinerwerbers an eine andere Kapitalgesellschaft leistet, damit ihre Tochtergesellschaft Genusscheine an dieser Kapitalgesellschaft erwerben kann, der Gesellschaftsteuer unterliegen. Konkret wurde die Frage aufgeworfen, ob derartige Zuzahlungen vom Begriff "Einlagen aller Art" nach Art. 4 Abs. 1 Buchstabe d der Kapitalansammlungs-Richtlinie umfasst seien. Danach unterliegt die

Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie z.B. Stimmrechte, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlös, der Gesellschaftsteuer.

Der EuGH führte dazu im Wesentlichen aus, dass über den Nennbetrag hinausgehende Zahlungen dann der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn diese Zahlungen eine zwingende Voraussetzung für den Erwerb der Genussrechte darstellen. Dass der Zuschuss nicht vom Genussscheinwerber selbst, sondern von dessen Muttergesellschaft geleistet worden sei, könne im konkreten Fall deshalb nichts an der Gesellschaftsteuerpflicht ändern, weil für die Frage, ob ein Vorgang unter die Kapitalansammlungs-Richtlinie falle, eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen sei. Als maßgeblich wurde erachtet, wem die Zuschusszahlung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise tatsächlich zuzurechnen ist. Da sich der Genussscheinwerber zur Leistung verpflichtet und dessen Muttergesellschaft mit befreiender Wirkung für ihn geleistet habe, sei die Leistung der Muttergesellschaft in Wahrheit dem Genussscheinwerber zuzurechnen und unterliege daher der Gesellschaftsteuer.

In einem weiteren Urteil vom 17. Oktober 2002 (Rs C-339/99, ESTAG) stellte der EuGH wiederum auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ab. In der Rn 40 der Entscheidung hielt der EuGH fest, dass eine Auslegung der Kapitalansammlungs-Richtlinie dahin gehend erforderlich sei, dass es nicht auf die formale Herkunft des Geldes ankomme. Bei einer formalen Auslegung wäre deren praktische Wirksamkeit beeinträchtigt und könnte diese im Konzern leicht umgangen werden. Der maßgebliche Art. 4 Abs. 1 Buchstabe d der Richtlinie wäre in seiner Bedeutung deutlich eingeschränkt oder würde völlig leer laufen, wenn die zu einem Konzern gehörenden Gesellschaften die Steuer mühelos umgehen könnten, indem sie andere Gesellschaften des Konzerns zur Zahlung der Einlagen veranlassten, die für Genussscheine zu leisten seien [vgl. die Schlussanträge des Generalanwaltes Antonio Tizzano vom 7. Februar 2002 in den Rechtsachen C-71/00 (Develop) und C-138/00 (Solido), Nr. 40].

In beiden genannten Verfahren hatte der VwGH mit Beschlüssen vom 17. Februar 2000 bzw. 1. September 1999 ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt und im Anschluss an die Urteile des EuGH mit Erkenntnissen vom 19. Dezember 2002, 2002/16/0239, und vom 6. November 2002, 2002/16/0240, entschieden.

Im Vorabentscheidungsantrag vom 17. Februar 2000, 97/16/0358, in welchem der VwGH an den EuGH die Frage herantrug, ob Leistungen, die der Erwerber von Genussrechten an einer Kapitalgesellschaft nicht selbst, sondern im Wege seiner Muttergesellschaft erbringt, "Einlagen

jeder Art" im Sinne des Art. 4 Abs. 1 Buchstabe d der der Kapitalansammlungs-Richtlinie darstellten, führte der VwGH u.a. an:

"Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften zur Frage, ob unter dem Begriff "Einlagen jeder Art" auch (im oben dargestellten Sinn) mittelbar geleistete oder zu leistende Einlagen zu verstehen sind, fehlt."

In seinem unter Bezugnahme zum EuGH-Urteil Rs C-71/00, Develop, ergangenen Erkenntnis 2002/16/0239 vom 19. Dezember 2002 kam der VwGH im Wesentlichen zur Auffassung, dass bei der Beurteilung der Gesellschaftsteuerbarkeit von Großmutterzuschüssen keine formale, sondern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen sei, sodass es darauf ankomme, wem die Leistungen zuzurechnen seien. Entscheidend sei im Fall Develop auch ein ausreichender zeitlicher und ursächlicher Zusammenhang zwischen der Ausgabe der Genussscheine und der Aufzahlung durch die Muttergesellschaft des Genussscheinerwerbers gewesen. Weiter wurde ausgeführt:

"Soweit die Beschwerdeführerin auf frühere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verweist, ist darauf zu verweisen, dass die für den Beschwerdefall maßgebliche Rechtslage durch den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union (BGBl. 45/1995) und der mit 1. Jänner 1995 in Kraft getretenen Änderung des KVG (Bundesgesetz BGBl. 21/1995) wesentlich geändert wurde. Zu Sachverhalten, die nach dem 1. Jänner 1995 verwirklicht wurden, bestand aber hinsichtlich der Frage der Leistung von Gesellschafterzuschüssen bis zum 6. November 2002 keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes."

Wesentliche Aussage obiger VwGH-Erkenntnisse ist, dass Gesellschaftsteuerpflicht besteht, wenn die Leistung auf Grund wirtschaftlicher Betrachtungsweise einem unmittelbaren Gesellschafter zuzurechnen ist. Maßgeblich ist, dass es im Zuge der Leistung eines Nichtgesellschafters zu weiteren Vereinbarungen kommt, die eine Verbindung zwischen der Leistung des Dritten und dem Erwerb des Genussrechtes indizieren.

Von entscheidender Bedeutung war in diesen Verfahren die Zurechnung von Leistungen eines Nicht-Gesellschafters (Einbeziehung der Zuschüsse eines Dritten in die Bemessungsgrundlage) und nicht die Frage, ob auch indirekte Gesellschafter, wie beispielsweise die Großmuttergesellschaft, Gesellschafter im EU-rechtlichen Sinn sind. Zur Diskussion stand nicht etwa die Auslegung des Gesellschafterbegriffes nach wirtschaftlichen Kriterien oder die Einbeziehung von Leistungen von Nicht-Gesellschafter in die Gesellschaftsteuerbemessungsgrundlage, sondern vielmehr die Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der *Zurechnung von Zuschüssen*.

Nach überwiegender Literaturmeinung (vgl. Mühlehner, EuGH zur Gesellschaftsteuerpflicht von Großmutterzuschüssen, AStN H 21; Ehrke, EuGH zur Gesellschaftsteuerpflicht von mittelbaren Zuschüssen und Genussrechten, NZ 2003/1; Glega, EuGH zur Gesellschaftsteuer – Anmerkungen aus der Sicht der Finanzverwaltung, ÖStZ 2002/626) ging der EuGH in seinen

Urteilen vom 17. Oktober 2002 (Rs C-339/99, ESTAG, Rs C-71/00, Develop, und Rs C-138/00, Solida) keineswegs vom Grundsatz ab, dass Gesellschafter im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie nur der unmittelbar an der Gesellschaft Beteiligte ist und dass - abgesehen von den Fällen, in denen die Zahlung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem unmittelbaren Gesellschafter zuzurechnen ist – Großmutterzuschüsse auch weiterhin nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen und insoweit keine Änderung eingetreten ist. Auch das BMF führt in der "Richtlinie zur Durchführung des KVG" vom 14. März 2003, AÖF 139/2003, unter Hinweis auf das EuGH-Urteil C-339/99 (Punkt 5.1) aus, dass der EuGH in diesem Urteil vom Grundsatz, dass Gesellschafter im Sinne der Richtlinie 69/335/EWG nur die unmittelbar an der Gesellschaft Beteiligten seien, nicht abgegangen sei.

Dafür spricht die Begründung des EuGH, dass die Leistungen eines mittelbaren Gesellschafters ausnahmsweise auf Grund der besonderen Fallkonstellationen der zur Entscheidung anstehenden Sachverhalte dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter zuzurechnen waren, weil dieser als der eigentliche Empfänger einen Leistungsanspruch hatte.

In der durch die Bw angeführten Vorjudikatur ging es dagegen darum, dass mittelbare Gesellschafter keine Gesellschafter sind und deren Leistungen daher auch nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen, nicht dagegen um die Frage der Zurechnung von Leistungen. Da eine einschlägige Judikatur, wie auch der VwGH selbst ausführte, nicht existierte, konnte eine Verletzung des Vertrauens der Bw durch eine Änderung der Rechtsauslegung nicht vorliegen und diese sich nicht mit Erfolg auf § 3 Z 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO stützen.

Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Verkehrsteuerrecht ist anzumerken, dass diese seit jeher auch im Verkehrsteuerbereich Anwendung findet (vgl. VfGH vom 20.6.1984, [B 514/79](#), wonach kein Abgabengebiet von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise völlig ausgeschlossen sei; VwGH 14.5.1975, 531, 532/74; zur Gesellschaftsteuer: VwGH 25.3.1993, [92/16/0084](#), oder VwGH 20.1.1992, [90/15/0074](#)).

Zwar tritt die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft, doch ist diese im Bereich der Verkehrsteuern immer dann anzuwenden, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde (VwGH 19.12.2002, [2001/16/0273](#), unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 29.1.1975, 607-633/74, und 14.5.1975, 531, 532/74).

Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt das Schwergewicht der Beurteilung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Vorgangs in seinem tatsächlichen inneren Gehalt. Ist die

wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten, so hat dieser Grundsatz ausschließlich bei der Beurteilung der einzelnen Sachverhaltselemente seinen Platz, spielt aber bei der Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen niemals eine Rolle (Dorazil, KVG², 32). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt daher keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (vgl. VwGH 26.1.1989, [88/16/0049](#)).

Auch aus der Entscheidung des EuGH vom 13. Oktober 1992, Rs [C-49/91](#) (Weber Haus) ergaben sich bereits Anhaltspunkte für einen "materiellen" Ansatz, wonach für die Erhebung der Steuer auch mittelbare Zuschüsse berücksichtigt wurden. In diesem Fall wurde die Einlage vom Gesellschafter über eine kontrollierte Gesellschaft erbracht und hielt der EuGH es für geboten, losgelöst von formalen Kriterien, festzustellen, wem die Einlagen in Wirklichkeit zuzurechnen waren [vgl. Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, Rs [C-339/99](#) (ESTAG), Randnr. 37 und 38 mit Hinweis auf Rn. 11 des Urteils vom 13. Oktober 1992, Rs C-49/91 (Weber Haus)].

Somit war auch die Anschauung, dass bei Sachverhalten, deren rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn des betreffenden Abgabengesetzes zuwiderlaufen würden, eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten ist, nicht auf eine geänderte Rechtsauslegung zurückzuführen. Gerade bei Sachverhalten wie dem vorliegenden, bei denen zwischen zivilrechtlich selbstständigen Vereinbarungen ein enger zeitlicher und/oder sachlicher Zusammenhang feststellbar ist, wurde seit jeher eine wirtschaftliche Betrachtungsweise für zulässig und angebracht erachtet.

Zur Frage, ob sich für die Bw aus § 3 Z 2 lit. b der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO ein Gutglaubensschutz ergeben kann, sind folgende Überlegungen anzustellen:

Die Bw stützt sich zur Untermauerung ihrer Gutglaubensposition im Wesentlichen auf die in SWK 1993, A 199, und RdW 1993, 130, veröffentlichte Ansicht des BMF vom 8. Jänner 1993 sowie darauf, dass durch einen Verweis der im AÖF veröffentlichten "Durchführungsrichtlinien zum KVG idF des Bundesgesetzes [BGBl. 629/1994](#)", AÖF 156/1995, auf die weitere Anwendbarkeit der bestehenden Anordnungen und der bisherigen Rechtsprechung auch dem Erlass vom 8. Jänner 1993 die Qualität von "im AÖF veröffentlicht" zukommen würde.

Das Schreiben des BMF vom 8. Jänner 1993 erging zur steuerlichen Behandlung von Gesellschafterzuschüssen in ertragsteuerrechtlicher (Punkt 1), umsatzsteuerrechtlicher (Punkt 2) und gesellschaftsteuerrechtlicher (Punkt 3) Hinsicht. In Punkt 3 ist angeführt: "*Die Steuerpflicht von Leistungen im Sinne des § 2 KVG setzt voraus, dass sie von einem*

Gesellschafter herrühren. Zuschüsse eines mittelbaren Gesellschafters stellen daher keine gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände dar."

Seit der Novelle BGBl. I 629/1994 und dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union mit 1. Jänner 1995 war das innerstaatliche Gesellschaftsteuerrecht an der EU-Gesellschaftsteuerrichtlinie (kurz: Kapitalansammlungs-Richtlinie) vom 17. Juli 1969, 69/335/EWG, betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (anzumerken ist, dass diese Richtlinie mit Wirksamkeit zum 1. Jänner 2009 aufgehoben und durch die neue Kapitalansammlungs-Richtlinie 2008/7/EG ersetzt wurde) zu messen und die Judikatur des EuGH zu beachten. Österreich ist daher verpflichtet, die Richtlinie in innerstaatliches Recht umzusetzen, sodass das österreichische KVG im Sinne der Richtlinie zu interpretieren ist.

Da die Kapitalansammlungs-Richtlinie für Österreich seit 1. Jänner 1995 als Teil des innerstaatlichen Rechts zu berücksichtigen ist, haben die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden ab diesem Zeitpunkt Urteile des EuGH auch auf jene Fälle anzuwenden, die vor Verkündung dieser Urteile entstanden sind. Sofern der EuGH die Wirkung im betroffenen Urteil nicht selbst ausdrücklich einschränkt, wirken EuGH-Urteile daher ex tunc.

In den Durchführungsrichtlinien zum KVG in der Fassung des Bundesgesetzes [BGBl. 629/1994](#) (BMF-Erlass vom 7.4.1995, veröffentlicht AÖF 156/1995) wurde u.a. ausgeführt, dass das EU-Anpassungsgesetz grundlegende Veränderungen des KVG vorsehe. Die Gesellschaftsteuer werde – unter grundsätzlicher Beibehaltung der Struktur der bisherigen Bestimmungen – an das harmonisierte Gemeinschaftsrecht angeglichen.

In Punkt I.2.1. wurde darauf verwiesen, dass für die Auslegung der Steuertatbestände des KVG die bisherigen Anordnungen und die bisherige Rechtsprechung grundsätzlich weiter anzuwenden seien.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates reicht der bloße allgemeine Verweis auf "bisherige Anordnungen" in einem im AÖF veröffentlichten Erlass des BMF nicht aus, dadurch allen zuvor zum KVG ergangenen, nicht im AÖF kundgemachten Veröffentlichungen des BMF die Wirkung eines im AÖF veröffentlichten Erlasses zukommen zu lassen.

Aber selbst wenn man die Meinung der Bw teilen wollte, dass der Verweis auf die Weitergeltung "bisheriger Anordnungen" zur Konsequenz hätte, dass auch die lediglich in Fachzeitschriften veröffentlichte Ansicht des BMF vom 8. Jänner 1993 zur steuerlichen Behandlung von Gesellschafterzuschüssen alleine dadurch als im AÖF veröffentlicht und damit als von der Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung umfasst anzusehen wäre, wäre für die Bw nichts gewonnen, weil, wie oben bereits erläutert, dieses – wie die Bw selbst anführt - "allgemein gehaltene" BMF-Schreiben vom 8. Jänner 1993" in seiner Aussage, dass

Zuschüsse eines mittelbaren Gesellschafters keine gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände darstellen, nach wie vor als zutreffend anzusehen ist. Nur durch das Hinzutreten besonderer Umstände (bei Anwendung wirtschaftlicher Betrachtungsweise Zurechnung eines Zuschusses an den direkten Gesellschafter, ausreichender zeitlicher und ursächlicher Zusammenhang zwischen der Ausgabe von Genusscheinen und Leistung einer Aufzahlung durch die Muttergesellschaft des Genusscheinwerbers) besteht Gesellschaftsteuerpflicht.

Auch die Auslegung des Gesellschafterbegriffs ist nach wie vor nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmen; vielmehr ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise lediglich hinsichtlich der Zurechnung einer Einlage bzw. Zuzahlung anzustellen.

Die als Einzelentscheidung bezeichnete Rechtsansicht des BMF vom 8. Jänner 1993 vermag in ihrer Allgemeinheit keine Entscheidungsgrundlage für die Vielzahl möglicher Rechtsgestaltungen darzustellen, wird dort doch lediglich die – nach wie vor gültige – Rechtsmeinung vertreten, dass Zuschüsse eines mittelbaren Gesellschafters keine gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände darstellen.

Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass zu der Frage, ob für Zahlungen Dritter (im vorliegenden Fall Zuzahlungen der Muttergesellschaft zum Zweck des Genusscheinwerbes durch die Tochtergesellschaft) Gesellschaftsteuerpflicht besteht, bei Verwirklichung des gegenständlichen Sachverhaltes im Jahr 2002 (die Bw datierte die Zuschussleistung mit 24. September 2002, das Finanzamt ging im Gesellschaftsteuerbescheid vom 28. November 2008 von Zuschüssen auf Genussrechte vom 8. Juli 2002 aus) keine einschlägige Rechtsprechung der Höchstgerichte existierte, sodass die Abgabenbehörde bei Vorschreibung der Gesellschaftsteuer von entsprechenden Rechtsauslegungen nicht abweichen und die Bw im Vertrauen auf eine bestehende Rechtsprechung den betreffenden Sachverhalt nicht verwirklichen konnte.

Ebenso wenig stand die Gesellschaftsteuervorschreibung in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen, die vom BMF im AÖF veröffentlicht wurden. Die Rechtsansicht des BMF vom 8. Jänner 1993, auf die sich die Bw wiederholt stützte, wurde im AÖF nicht veröffentlicht und ist damit vom Vertrauenschutz im Sinne der VO betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO nicht umfasst. Zwar weist der in § 3 der VO verwendete Ausdruck "insbesondere" ausdrücklich auf die nicht taxative Aufzählung hin, doch ist zum einen die Veröffentlichung im AÖF explizit gefordert und in den Erläuterungen zum Verordnungsentwurf ein Vertrauenschutz auf lediglich in Fachzeitschriften abgedruckte Einzelerledigungen des BMF oder im Internet auf der Homepage des BMF veröffentlichte Rechtsmeinungen ausdrücklich ausgeschlossen.

Selbst wenn dieser Erlass aber im AÖF veröffentlicht worden wäre, wäre ihm, die Gesellschaftsteuer betreffend, lediglich zu entnehmen gewesen, dass Zuschüsse eines mittelbaren Gesellschafters keine gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände darstellen. Die Frage der möglichen Zurechnung von Zahlungen Dritter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wurde jedoch nicht aufgeworfen, sodass auch aus diesem Erlass ein schützenswerter guter Glaube im Hinblick auf die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, wie finanzielle Beiträge, die eine Muttergesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft leistet, damit eine ihrer Tochtergesellschaften Genussscheine an dieser Kapitalgesellschaft erwerben kann, wobei diese Kapitalgesellschaft ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussscheinen erhöht hatte, nicht abgeleitet werden konnte.

Da die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer weder auf einem Abweichen von Rechtsauslegungen des VfGH oder VwGH fußte noch in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen, im AÖF veröffentlichten Rechtsauslegungen des BMF stand, war die Verordnung über die Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO nicht anwendbar. Die behauptete sachliche Unbilligkeit lag gegenständlich nicht vor, sodass eine Ermessensentscheidung nicht mehr zu erfolgen hatte und das Nachsichtsgesuch vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen war.

Aber selbst wenn das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit zu bejahen gewesen wäre, wäre im Rahmen der diesfalls zu treffenden Ermessensentscheidung zu Lasten der Bw zu bedenken gewesen, dass der VwGH mit Beschluss vom 17. Februar 2000, 97/16/0358, in einem vergleichbaren Sachverhalt einen Vorabentscheidungsantrag an den EuGH gestellt hatte und die Schlussanträge des Generalanwalts Antonio Tizzano in den Rechtssachen C-71/00 (Develop) und C-138/00 (Solido) vom 7. Februar 2002 datierten. Diese Schlussanträge ließen eine Entscheidung des EuGH dahin gehend als wahrscheinlich erkennen, dass dieser, losgelöst von formalen Kriterien, eine Feststellung für geboten halten würde, wem die Einlagen – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – in Wirklichkeit zuzurechnen seien.

Nach den Erläuterungen zum Verordnungsentwurf wird für das Vorliegen einer Unbilligkeit im Sinn des § 3 Z 1 der Verordnung u.a. ermessensrelevant sein, ob dem Abgabepflichtigen im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung eine der Rechtsprechung widersprechende Rechtsauffassung des BMF bekannt war oder bekannt hätte sein müssen oder ob er von abweichender Judikatur Kenntnis hatte oder hätte haben müssen.

Zwar existierte, wie oben dargestellt, keine für den vorliegenden Sachverhalt einschlägige Judikatur, sodass das Kennen oder Kennen-Müssen abweichender Judikatur schon rein begrifflich nicht möglich war, doch datieren sowohl das Vorabentscheidungsersuchen als auch die Schlussanträge des Generalanwaltes **vor** der gegenständlichen Zuschussleistung.

Die im Vorabentscheidungsersuchen und den Schlussanträgen aufgeworfene Frage nach der Zurechnung von Leistungen eines Nichtgesellschafters wurde in der Literatur (vgl. Kotschnigg, Das erste Vorabentscheidungsersuchen des VwGH an den EuGH zur Gesellschaftsteuer, SWI 10/1999, 452; Moritz, Keine Gesellschaftsteuerpflicht für Großmutterzuschüsse, SWI 4/2000, 176; Kotschnigg, Gesellschaftsteuerpflicht für Großmutterzuschüsse?, SWI 1/2000, 37) bereits anlässlich des ersten Vorabentscheidungsersuchens des VwGH vom 1. September 1999, [98/16/0324](#), ausführlich diskutiert, sodass die Bw bei entsprechender Aufmerksamkeit zum Zeitpunkt der Zuschussleistung im September 2002 hätte erkennen können, dass die Abgabenbehörde für den vorliegenden Zuschuss möglicherweise Gesellschaftsteuerpflicht annehmen würde. In Anbetracht der erheblichen Zweifel an der Besteuerung eines mit dem vorliegenden weitgehend identen Sachverhaltes wäre das Vorliegen eines schutzwürdigen Vertrauens auch aus diesem Grund als höchst fraglich einzustufen gewesen.

Nicht zuletzt hatte die Bw im Nachsichtsansuchen vom 9. März 2009 selbst zugestanden: *"Erste Anzeichen einer Änderung der Rechtsprechung, dass die beim Ersterwerb von Genussrechten erfolgten Zuschüsse von dritter Seite gesellschaftsteuerpflichtig sein könnten, waren erst durch den Beschluss des VwGH vom 17.2.2000, 97/16/0358, (Develop), erkennbar."*

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Juli 2010