



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 6. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 15. März 2005 betreffend Gesellschaftsteuer (ErfNr.: 302.104/2005, 302.105/2005 und 302.106/2005) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die B.-AG hat diverse Genussrechte begeben. Zeichner dieser Genussrechte ist die R.-Bank als Treuhänder für die I.-Holding GmbH & Co KEG. Die R. reg. GenmbH leistete zu diesen Genussrechten Zuschüsse: 1996 23.091.680,95 S (1.678.137,90 €), 1997 110.010.926,94 S (7.994.805,85 €) und 1998 60.222.445,84 S (4.376.535,82 €). Weitere Ausführungen zu der Sachverhaltsdarstellung (inklusive Organigramm) enthält die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Februar 2005.

Im Zuge einer auf Grund des Prüfungsauftrages vom 9. März 2000 vorgenommenen Betriebsprüfung wurde die Nichtversteuerung der geleisteten Zuschüsse - unter Hinweis auf das mittlerweile ergangene Urteil des EuGH in der Rechtssache Energie Steiermark Holding AG gegen Finanzlandesdirektion für Steiermark (C-339/99, Slg 2002, I-08837) - beanstandet.

Im Rahmen der Schlussbesprechung (Anfang 2003) wurde von der Bw. gegen die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung der gesellschaftsteuerpflichtigen Behandlung des Zuschusses argumentiert, dass der Zuschuss zwar grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 2 Z 1 KVG fallen würde (aufgrund des oben angeführten Urteils des EuGH), sowohl § 117 BAO als auch der gemeinschaftsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzgrundsatz der Gesellschaftsteuerpflicht entgegenstünden.

Nach Aufhebung des § 117 BAO durch den VfGH mit Erkenntnis vom 2.12.2004, G 95/04 ua wurde mit den angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheiden vom 15.3.2005 hinsichtlich der 1996 bis 1998 von der R. reg. GenmbH geleisteten Zuschüsse iHv 14.049.479,57 € Gesellschaftsteuer in Höhe von insgesamt 140.494,80 € (16.781,39 € zu ErfNr.: 302.104/2005, 79.948,04 zu ErfNr.: 302.105/2005 und 43.765,32 € zu ErfNr.: 302.106/2005) festgesetzt. Die vorgebrachten Bedenken hinsichtlich des Vertrauensschutzgrundsatzes wurden nicht berücksichtigt.

In der gegenständlichen Berufung vom 6. April 2005 wurde zur Begründung vorgebracht:

„II Nationale und Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben:

*Nach § 2 Z 1 iVm § 8 KVG unterliegt der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft der einprozentigen Gesellschaftsteuer. Wer Gesellschaftsrechte für eigene Rechnung übernimmt und einen Anspruch auf Zuteilung derselben erlangt, ist erster Erwerber (vgl VwGH vom 6.7.1972, 1994/71). Erster Erwerber iSd § 2 Z 1 KVG ist demnach derjenige, in dessen Hand erstmals die betreffenden Rechte gesellschaftsteuerrechtlich als Gesellschaftsrechte an dieser bestimmten Gesellschaft gelten. Ein Ersterwerb von Gesellschaftsrechten liegt aber auch bei der **Ausgabe von Genuss- oder Partizipationsscheinen** vor.*

Nach § 7 Z 1 KVG wird die Gesellschaftsteuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten vom Wert der Gegenleistung berechnet. Durch den Hinweis im 2. Satz dieser Norm wurde die Auffassung vertreten, dass die Z 1 des § 2 KVG nur Leistungen von Gesellschaftern iZm dem Ersterwerb von Gesellschaftsrechten der Gesellschaftsteuer unterzieht.

*Da Österreich mit 1.1.1995 der Europäischen Union beigetreten ist, müssen, falls es sich um eine harmonisierte Steuer handelt, gemeinschaftsrechtliche Vorgaben, im gegenständlichen Fall die Kapitalansammlungsrichtlinie, beachtet werden. Eine Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet ist, hinsichtlich des **zu erreichenden Zieles verbindlich**, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der **Mittel** (Art 249 Abs 3 EGV), sie stellt ein zweistufiges, mittelbares Rechtsinstrument dar.*

Sofern die Bestimmungen der Richtlinien fristgerecht und richtig ins innerstaatliche Recht umgesetzt wurden, müssen die nationalen Regelungen, die zur Durchführung einer Gemeinschaftsrichtlinie erlassen wurden, nach ständiger Rechtsprechung im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie ausgelegt werden (EuGH 8.10.1987, Rs-80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Slg 1987, 3969; 12.10.1993, Rs-37/92, Vanacker, Slg 1993, I-4947).

Aufgrund der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in der Kapitalansammlungsrichtlinie müssen die nationalen gesellschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen Deckung in der jeweils geltenden Fassung der Kapitalansammlungsrichtlinie finden. Eine Prüfung dahingehend, ob die

gesetzlichen Bestimmungen des KVG der Kapitalansammlungsrichtlinie entsprechen, obliegt nunmehr nicht mehr allein bei den nationalen Höchstgerichten, sondern gem Art 220 EGV auch beim EuGH. Danach sichern der EuGH und das Gericht erster Instanz im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung des EGV. Ist fraglich, ob eine innerstaatliche Vorschrift nicht der Kapitalansammlungsrichtlinie entspricht, kann ein nationales Gericht (Art 234 Abs 2 EGV) bzw ist die oberste Instanz **verpflichtet** (Art 234 Abs 3 EGV), eine derartige Frage dem EuGH zur Entscheidung vorzulegen, da es nach § 234 EGV Aufgabe des EuGH ist, Fragen der Gültigkeit, der unmittelbaren Anwendbarkeit und der Interpretation von Gemeinschaftsrecht verbindlich zu klären.

Die Anpassung des österreichischen Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) an die Richtlinie des Rates vom 17.7.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) erfolgte im Rahmen des EU-Anpassungsgesetzes, BGBl 1994/629. In den diesbezüglich ergangenen Durchführungsrichtlinien zum KVG (GZ 10 5004/1-IV/10/95, ÖStZ 1995, 183ff) wurde ua festgehalten, dass die Bestimmung des § 2 Z 1 KVG unverändert übernommen wurde und für die Auslegung deshalb die **bestehenden Anordnungen** und die bisherige Rechtsprechung grundsätzlich weiter anzuwenden sind. Allerdings sind gemeinschaftsrechtliche Vorgaben (insbesondere die Rechtsprechung des EuGH) zu berücksichtigen.

Das KVG wurde - im Unterschied zum UStG 1994 - **nicht als formell neues Gesetz** verabschiedet. Rechtsgrundlage für die Erhebung der Gesellschaftsteuern ist deshalb nach wie vor das KVG 1934 sowie Teile des KVDB 1934. ISd höchstrichterlichen Rechtsprechung bedeutet dies, dass der VwGH **an seine bisherige Rechtsprechung zum KVG gebunden ist** und nur mit verstärktem Senat davon abgehen kann (vgl hiezu Rief, SWK-Sonderheft Kapitalverkehrsteuer, Wien 1995, Rz 11). Der VwGH fühlt sich allerdings nicht an seine vor 1995 ergangenen Erkenntnisse gebunden (vgl VwGH vom 19.12.2002, 2002/16/0239).

Gestaltungsmodelle - wie im vorliegenden Fall - waren im Finanzierungsbereich vor und nach dem Beitritt Österreichs zur EU (bis zum Vorlageantrag des VwGH am 1.9.1999, Energie Steiermark Holding AG gegen Finanzlandesdirektion für Steiermark) gebräuchlich, da die Finanzverwaltung Zuschüsse von Nicht-Gesellschaftern dieser Art **als nicht gesellschaftsteuerpflichtig** behandelte. Dies galt im gesamten Bereich des § 2 KVG, somit sowohl hinsichtlich des Ersterwerbs von Gesellschaftsrechten als auch bei den in § 2 KVG angeführten weiteren Leistungen. Wären Zuschüsse, wie sie im vorliegenden Fall gewährt wurden, von der Finanzverwaltung gesellschaftsteuerpflichtig behandelt worden, wären andere, nicht gesellschaftsteuerpflichtige Gestaltungen verwendet worden. Unser Mandant hat somit der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung vertraut.

Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung änderte sich erst durch das Urteil des EuGH in der Rechtssache ESTAG (C-339/99, Slg 2002, I-08837) vom **17.10.2002**. Demnach unterliegen nicht nur die Leistungen des Gesellschafters gem § 2 Z 1 KVG der Gesellschaftsteuerpflicht, sondern ist die gemeinschaftsrechtliche Vorgabe in Art 4 Abs 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 (Kapitalansammlungsrichtlinie) so zu verstehen, dass der Begriff „Einlagen jeder Art“ jegliche finanzielle Beiträge erfasst, die zum Erwerb der Gesellschaftsanteile notwendig sind. Folglich unterliegen beim Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber auch Leistungen von dritter Seite der Gesellschaftsteuerpflicht.

Aufgrund der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Kapitalansammlungsrichtlinie in Art 4 Abs 1 Buchstabe c ist der von der R. reg. GenmbH geleistete Zuschuss unter den Begriff „Einlagen jeder Art“ zu subsumieren und würde demgemäß - wie auch die zuständige Finanzbehörde vermeint - nach § 2 Z 1 KVG grundsätzlich Gesellschaftsteuerpflicht auslösen.

Beachtet man allerdings die im Gemeinschaftsrecht anerkannten allgemeinen Rechtsgrundsätze, kommt man zur Auffassung, dass, aufgrund des **gemeinschaftsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzgrundsatzes** (vgl. EuGH 5.5.1981, C-112/80, Slg 1981, S 1095, Dürbeck), der geleistete Zuschuss nicht (nachträglich) der Gesellschaftsteuerpflicht unterzogen werden kann.

III. Allgemeine Voraussetzungen der Inanspruchnahme des Vertrauensschutzgrundsatzes:

Der Vertrauensschutzgrundsatz gehört als Komponente des Freiheitsschutzes zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, welche unmittelbar aus dem Gerechtigkeitsprinzip ableitbar und zugleich allen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten inhärent sind. Gemeinschaftsrecht darf demnach nicht in einer Weise ausgelegt werden, die zu mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen nicht vereinbarenden Ergebnissen führen würde (EuGH 29.9.1989, C-46/87 und 227/88, Slg 1989, S 2859, Höchst AG). Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (11.7.2002, C-62/00, Slg 2002, I-6325 Marks & Spencer plc) binden die in der Gemeinschaftsrechtsordnung anerkannten allgemeinen Grundsätze, darunter der Vertrauensschutzgrundsatz, bei der Umsetzung gemeinschaftsrechtlicher Regelungen auch die Mitgliedstaaten. Demgemäß müssen sie Regelungen in Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen anwenden. Fällt eine einzelstaatliche Regelung in den Geltungsbereich des Gemeinschaftsrechts, so hat der EuGH daher dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung an die Hand zu geben, die es benötigt, um die Vereinbarkeit dieser Regelung mit den allgemeinen Grundsätzen beurteilen zu können, deren Wahrung er sichert (EuGH 18.5.2000, C-107/97, Slg 2000, I-3367, Rombi, Rn 65).

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes folgt aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit, welcher gebietet, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sein müssen. Damit soll auch die Voraussehbarkeit der unter das Gemeinschaftsrecht fallenden Tatbestände und Rechtsbeziehungen gewährleistet sein (ua EuGH 15.2.1996, C-63/93, Slg 1996, I-569, Duff ua, Rn 20). Der Grundsatz der Rechtssicherheit verkörpert ein besonderes Kontinuitäts- und Stabilitätsinteresse des Einzelnen, dessen Wertigkeit sich nach dem Verfestigungsgrad der schutzwürdigen Rechtsposition bestimmt. Im Vordergrund steht die **erworbene Rechtsposition**, die für den Einzelnen jede Unsicherheit im Hinblick auf die Wahrnehmung dieser Rechte beseitigt, sodass sein Vertrauen auf ihren Bestand besondere Beachtung und besonderen Schutz verdient. **Die Erwartung auf den Fortbestand geschaffener Handlungsspielräume erlangt durch die getroffenen Dispositionen rechtlichen Wert.** Daher schützt der Vertrauensschutzgrundsatz die Wirtschaftsteilnehmer vor einer **nachträglichen Umbewertung** ihrer im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage erworbenen Rechtsposition oder getroffenen Disposition!

Die Forderung nach Schutz des berechtigten Vertrauens stellt sich grundsätzlich gegenüber der verwaltenden, rechtsetzenden und rechtsprechenden Gemeinschaftsgewalt. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes muss von jeder innerstaatlichen mit der Anwendung des Gemeinschaftsrechts betrauten Behörde beachtet werden (EuGH 27.9.1979, C-230/78, Slg 1979, S 2749, Eridania, Rn 34). 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 (1.2.1978, C-78/77, Slg 1978, S 169, Lührs; 11.3.1987, C-265/85, Slg 1987, S 1155, Van den Bergh en Jurgens).

Der Vertrauensschutzgrundsatz soll zwar nicht den unveränderten Bestand der einmal geschaffenen rechtlichen Rahmenbedingungen garantieren. Der betroffene Wirtschaftsteilnehmer soll aber vor **Rechtsnachteilen geschützt werden**, die in Folge einer **Änderung des rechtlichen Rahmens** eintreten, ohne für ihn **vorhersehbar** gewesen zu sein (EuGH 29.4.2004, C-487/01 und 7/02, Gemeente Leusden und Holin Groep BV, Rn 81).

Ist ein **umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer** in der Lage, die Änderung einer seine Interessen berührenden Gemeinschaftsmaßnahme **vorherzusehen**, kann er sich im Falle ihrer Änderung nicht auf den Vertrauensschutz berufen. In Bezug auf die Anerkennung einer schutzwürdigen Erwartung geht der EuGH (29.9.1982, C-26/81, Slg 1982, S 3057, Oleifici Mediterranei) von einem Wirtschaftsteilnehmer mit durchschnittlichen Fähigkeiten, der seine Geschäftsführung umsichtig, besonnen und vorausschauend betreibt, aus.

Die **Beurteilung der Schutzwürdigkeit** des Vertrauens der Wirtschaftsteilnehmer erfolgt nach unterschiedlichen Kriterien, je nachdem ob es sich um

gesicherte Rechtspositionen,

Erwartungen oder

Spekulationen

handelt, wobei sich lediglich bei der Frage der Schutzwürdigkeit von Erwartungen Probleme ergeben, da gesicherte Rechtsposition ohnehin immer, Spekulationen hingegen niemals vom Vertrauensschutzgrundsatz erfasst werden.

Im Hinblick auf die Erfassung von Erwartungen durch den Vertrauensschutzgrundsatz müssen - durch die Rechtsprechung des EuGH vorgegebene - **strenge Voraussetzungen** erfüllt werden, damit ein berechtigtes Schutzinteresse bestehen kann. Zu den maßgeblichen Voraussetzungen für das Bestehen des Vertrauensschutzes gehören nach der Rechtsprechung des EuGH (5.7.1973, C-1/73, Slg 1973, S 723, Westzucker) die

Beeinträchtigung einer gefestigten Rechtsposition,

die Vorhersehbarkeit,

der ursächliche Zusammenhang zwischen dem Vertrauen des Betroffenen in die Fortgeltung des alten Rechts und der Vertrauensschaden sowie

das Interesse der Gemeinschaft an der sofortigen Anwendung der Neuregelung.

Von all diesen Kriterien erweist sich für den EuGH die **Vorhersehbarkeit** als das Wichtigste bei der Beurteilung der Schutzwürdigkeit von Erwartungen. Der betroffene Wirtschaftsteilnehmer ist daher angehalten, sich rechtzeitig Information darüber zu beschaffen, die auf eine bevorstehende Neuregelung bzw **Neuauslegung** einer **bestehenden (vertrauensbegründenden) Rechtsauffassung** bzw **Rechtsauslegung** hinweisen. Durch eine derartige Informationsbeschaffung soll ausgeschlossen werden, dass der Betroffene weiter in der berechtigten Überzeugung handeln kann, dass die rechtlichen Rahmenbedingungen, unter deren Geltung er seine Geschäfte getätigt hat, bis zum Abschluss dieser Geschäfte unverändert bleiben. Die Vorhersehbarkeit begründenden Informationen sind dann von **rechtlicher Relevanz**, wenn sie den betreffenden Wirtschaftskreis unmittelbar, unverzüglich, umfassend und eindeutig über die Rechtslage in Kenntnis setzen. Eine Erschütterung des Vertrauens können aber auch solche Informationen bewirken, die losgelöst von ihrer Rechtsqualität und Form generell geeignet sind, den Betroffenen mögliche Rechtsänderungen zur Kenntnis zu bringen (zB Pressemitteilungen; Urteil des EuGH 29.4.2004, C-487/01, Gemeinde Leusden, Rn 81). **Somit kommt dem Umstand, ob und gegebenenfalls von welchem Zeitpunkt an der Betroffene mit einer Änderung der Rechtsauslegung rechnen musste, große Bedeutung zu** (vgl diesbezüglich Borchardt, EuGRZ 1988, S 312f).

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz des Vertrauensschutzes die Wirtschaftsteilnehmer vor einer **nachträglichen Umbewertung** ihrer im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage erworbenen Rechtspositionen oder

getroffenen Dispositionen schützt. Die Gewährung ist grundsätzlich an drei Voraussetzungen geknüpft (siehe hierzu Borchardt in Lenz (Hrsg.), EG-Vertrag², Art 220 Rz 65, Köln 1999):

1. *Bestehen einer Vertrauenslage:* Liegt ein Verhalten eines Gemeinschaftsorganes vor, das unmittelbar gesicherte Rechtspositionen einräumt oder an das Erwartungen geknüpft werden, die sich in Dispositionen wirtschaftlicher oder tatsächlicher Art konkretisiert haben;

2. *Schutzwürdigkeit des Vertrauens:* Bei gesicherten Rechtspositionen ist dies stets der Fall, bei spekulativen niemals. Erwartungen sind vom Vertrauensschutzgrundsatz dann erfasst, wenn die geforderten Anstrengungen zur Informationseinholung durch ständige und aufmerksame Beobachtung der Marktentwicklung und flexible Anpassung an sich abzeichnende oder bereits vollzogene Rechtsänderungen erfüllt und die in einem Regelungskomplex systemimmanenten Änderungsautomatismen in ihrer vollen Tragweite erkannt werden.

3. *Interessenabwägung zwischen dem Vertrauensinteresse des Wirtschaftsteilnehmers einerseits und den die Rechtsänderung fordernden Gemeinschaftsinteressen andererseits.*

Diese Ausführungen lassen sich grundsätzlich auch auf den indirekten Vollzug des Gemeinschaftsrechts durch **nationale Behörden** übertragen (vgl Hatje, Gemeinschaftsrechtlich gebotener Vertrauensschutz, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Vertrauensschutz im Abgabenrecht, S 158 mwN).

IV Anwendbarkeit des Vertrauensschutzgrundsatzes bei Behördenirrtum:

Nach der Rechtsprechung des EuGH **kann sich jeder Wirtschaftsteilnehmer**, bei dem ein Gemeinschaftsorgan oder eine mit dem indirekten Vollzug des Gemeinschaftsrechts betraute **nationale Behörde begründete Erwartungen bzw zuvor berechtigtes Vertrauen in eine Situation erweckt hat, auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen.**

Nach Auffassung des EuGH (1.4.1993, verbundene Rs C-31/91 bis C-44/91, Slg 1993, I-01761, Lageder, Rn 33ff) ist der Grundsatz des Vertrauensschutzes als allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts von **jeder innerstaatlichen mit der Anwendung des Gemeinschaftsrechts betrauten Behörde zu beachten**. Demgemäß muss die innerstaatliche Behörde, die gemeinschaftsrechtliche Vorgaben anzuwenden hat, den Grundsatz des Schutzes des berechtigten Vertrauens von Wirtschaftsteilnehmern beachten.

Zu beantworten ist demzufolge die Frage, ob in Fällen, in denen eine Behörde die Rechtsauslegung verkennt, der Vertrauensschutzgrundsatz trotzdem anwendbar ist und wenn dies zu bejahen ist, nach welchen Gesichtspunkten die individuelle Schutzwürdigkeit bei rechtswidrigen Vorteilen bzw Begünstigungen beurteilt werden kann.

In dem oben zitierten Urteil des EuGH in der Rs Lageder hat der Gerichtshof festgestellt, dass eine gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßende Praxis eines Mitgliedstaates bei einem Wirtschaftsteilnehmer, dem die so geschaffene Lage zugute kommt, kein berechtigtes Vertrauen begründen kann. Daraus folgt, dass der Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht gegen eine **klare gemeinschaftsrechtliche Bestimmung** angeführt werden kann und dass das gemeinschaftsrechtswidrige Verhalten einer für die Anwendung des Gemeinschaftsrechts zuständigen innerstaatlichen Stelle kein berechtigtes Vertrauen eines Wirtschaftsteilnehmers begründen kann, in den Genuss einer gemeinschaftsrechtswidrigen Behandlung zu kommen (vgl EuGH 26.4.1988, C-316/86, Slg 1988, S 2213, Krücken, Rn 24).

Eine Behördenpraxis kann demgemäß dann keinen Vertrauensschutz begründen, wenn sie **einer klaren gemeinschaftsrechtlichen Regelung widerspricht**. Daraus folgt für Potacs, dass eine Behördenpraxis dann ein schutzwürdiges Vertrauen bewirken kann, wenn sie sich auf eine **unklare Bestimmung** bezieht (vgl Potacs, Gemeinschaftsrechtlich gebotene Rechtskraftdurchbrechungen, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Vertrauensschutz im Abgabenrecht, S 193).

Der Vertrauensschutzgrundsatz betrifft somit auch die Schutzwürdigkeit des Vertrauens bei rechtswidriger Rechtsauslegung durch eine nationale Behörde.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (3.5.1978, C-112/77, Slg 1978, S 1019, Töpfer, Rn 20) hängt die Schutzwürdigkeit davon ab, ob der Betroffene die Rechtswidrigkeit der begünstigenden Maßnahme **kannte oder hätte kennen müssen**. Als maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt ist auf den **Dispositionszeitpunkt** abzustellen.

Zum Zeitpunkt des Zuschusses ging unser Mandant aufgrund der gängigen Finanzverwaltungspraxis von einem nicht gesellschaftsteuerpflichtigen Zuschuss aus. Auch stand in diesem Zeitpunkt **keine klare gemeinschaftsrechtliche Regelung der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung gegenüber**. Ansonsten hätte der VwGH nicht den EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens (Art 234 EGV) hinsichtlich der Auslegung des Art 4 Abs 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 ersuchen müssen. Nachdem aber keine offenkundige Gemeinschaftsrechtswidrigkeit im Sinne eines „**acte claire**“ nicht gegeben war, war eine Vorlage an den EuGH notwendig.

Ferner ist unser Mandant den vom EuGH geforderten Anstrengungen im Hinblick auf Informationseinholung, ständige und aufmerksame Beobachtung der Marktentwicklung und flexible Anpassung an sich abzeichnende Rechtsänderungen nachgekommen. Da im Zeitpunkt der Zuschusserteilung keine herrschende - der Auffassung der Finanzverwaltung entgegenstehende - Literaturmeinung vorhanden war, konnte unser Mandant auf die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung vertrauen.

Da unser Mandant bei der Wahl der Finanzierung der Investitionsprojekte den Fortbestand der geschaffenen Handlungsspielräume erwartet und sogleich darauf vertraut hat, dass indirekte Zuschüsse keine Gesellschaftsteuerpflicht auslösen, erlangte die durch die zu ihrer Ausnutzung getroffene Disposition **rechtlichen Wert**.

V Zusammenfassung:

Da unser Mandant seiner Informationspflicht nachgekommen ist, die **Rechtswidrigkeit in den Verantwortungsbereich der Finanzverwaltung** fällt, dieser Irrtum aber von unserem Mandanten nicht vorhersehbar war und die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung **keiner klaren gemeinschaftsrechtlichen Regelung widersprochen hat**, ist der Vertrauensschutzgrundsatz im vorliegenden Sachverhalt anzuwenden und schützt unseren Mandanten vor einer nachträglichen Umbewertung seiner im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage getroffenen Disposition!"

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach österreichischem Rechtsverständnis versteht man unter dem Grundsatz von Treu und Glauben, 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. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten. Zum Verhältnis dieses Grundsatzes zum Legalitätsprinzip (Art 18 B-VG) und zum Anwendungsbereich von Treu und Glauben wird vom VwGH (vgl. 21. 1. 2004, 2003/16/0113) vertreten, dass das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker ist als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Nach überwiegender Auffassung ist er nicht nur bei Ermessensentscheidungen (zB Aufhebung gem § 299 BAO) , sondern auch bei der **Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe** (zB den der Unbilligkeit iSd § 236 BAO) zu

berücksichtigen. Beide Gerichtshöfe öffentlichen Rechts wenden den Grundsatz von Treu und Glauben nicht nur bei Ermessensentscheidungen, sondern vereinzelt auch dann an, wenn der Abgabenbehörde kein Ermessen eingeräumt ist (somit bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe). Die Anwendung von Treu und Glauben setzt somit einen **Vollzugsspielraum** voraus (vgl. *Ritz*, BAO³, § 114 Tz. 6-8).

Wie die Bw. zutreffend anführt, sieht auch das Gemeinschaftsrecht einen Vertrauensschutz vor. Ob dieser Vertrauensschutz weiter geht, als der oben dargestellte Grundsatz von Treu und Glauben des österreichischen Abgabenrechtes ist fraglich. Da das Gemeinschaftsrecht keine umfassende Regelung für Organisation und Verfahren der nationalen Gericht bzw. Verwaltungsbehörden enthält, ist im indirekten Vollzug das mitgliedstaatliche Verfahrensrecht anzuwenden. Es kommt daher zu einem Zusammenspiel gemeinschaftsrechtlicher und mitgliedstaatlicher Vorschriften (vgl: *Thienel* in *Holoubek/Lang (Hrsg.)*, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 63). Der EuGH hat dieses Zusammenspiel in seiner Entscheidung *Deutsche Milchkontor* (EuGH, Slg 1983, 2633 Rz 17) folgendermaßen umschrieben:

„Im Einklang mit den allgemeinen Grundsätzen, auf denen das institutionelle System der Gemeinschaft beruht und die die freien Beziehungen zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten beherrschen, ist es gemäß Artikel 5 EWG-Vertrag Sache der Mitgliedstaaten, in ihrem Hoheitsgebiet für die Durchführung der Gemeinschaftsregelungen ... zu sorgen. Soweit das Gemeinschaftsrecht einschließlich der allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze hierfür keine gemeinsamen Vorschriften enthält, gehen die nationalen Behörden bei dieser Durchführung der Gemeinschaftsregelungen nach dem formellen und materiellen Bestimmungen ihres nationalen Rechts vor, wobei dieser Rechtssatz freilich, wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 6. Juni 1972 (Rechtssache 94/71, Schlüter, SLG. S. 307) ausgeführt hat, mit den Erfordernissen der einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts im Einklang gebracht werden muss, die notwendig ist, um zu vermeiden, dass Wirtschaftsteilnehmer ungleich behandelt werden.“

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sind bei der Umsetzung des Gemeinschaftsrechts durch nationale Verfahrensnormen das Äquivalenzgebot und der Effektivitätsgrundsatz maßgeblich. Das nationale Recht darf nicht so gestaltet oder angewendet werden, dass die Verwirklichung des Gemeinschaftsrechts praktisch unmöglich gemacht oder wesentlich erschwert wird (Vereitelungsverbot, Effektivitätsgrundsatz). Dabei sind gegebenenfalls die Grundsätze zu berücksichtigen, die dem nationalen Rechtsschutzsystem zugrunde liegen, wie z. B. der Schutz der Verteidigungsrechte, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der ordnungsgemäße Ablauf des Verfahrens (vgl. EuGH 14. 12. 1995, C-312/93, Rz. 14, Rs. *Peterbroeck*). Bei der Beurteilung der Effektivität mitgliedstaatlicher Verfahrensregelungen muss daher das gesamte Verfahrenssystem

berücksichtigt werden (vgl. *Thienel* in *Holoubek/Lang (Hrsg.)*, Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens, 63).

Das nationale Recht muss hinsichtlich der Vollziehung von Gemeinschaftsrecht im Vergleich zu Verfahren, in denen über gleichartige rein nationale Streitigkeiten entschieden wird, ohne Diskriminierung gestaltet und angewendet werden (Gleichwertigkeitsgebot, Äquivalenzgebot). Auch unter diesem Gesichtspunkt kommt es auf die Stellung der betreffenden Vorschrift im gesamten Verfahrensablauf an (EuGH 1. 12. 1998, C-326/96, Rs. Levez).

Zur Durchsetzung berechtigter Interessen auf Grund der Verletzung des Grundsatz von Treu und Glauben sieht die österreichische Rechtsordnung im Bereich des Abgabenrechts insbesondere die Bestimmungen des § 236 der Bundesabgabenordnung (BAO) und der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II, 2005/435 vor.

Gemäß § 236 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. § 236 Abs. 1 BAO findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II, 2005/435 kann die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO persönlicher oder sachlicher Natur sein.

§ 3 Z 1 und 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II, 2005/435 bestimmen, dass eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vorliegt, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

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 oder

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 betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.
----	---

Festzuhalten ist, dass die Verordnung keine abschließende Aufzählung der Möglichkeiten persönlicher oder sachlicher Unbilligkeiten vornimmt. Unbilligkeiten iSv § 236 BAO können sich somit auch auf andere Art und Weise manifestieren als in den in der Verordnung genannten Fällen (Vgl. *Ehrke-Rabel*, taxlex 2006, 328).

Der Wortlaut, mit dem die sachliche Unbilligkeit nach § 3 Z 1 und Z 2 der Verordnung umschrieben wird, erinnert an jenen des durch den VfGH aufgehobenen § 117 BAO. Weicht die Geltendmachung eines Abgabeanpruchs von Rechtsauslegungen eines der Höchstgerichte ab, so liegt eine sachliche Unbilligkeit vor, wenn der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auslegungen Maßnahmen gesetzt hat, die für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts bedeutsam waren. § 3 Z 1 der Verordnung ist in jenen Fällen von Bedeutung, in denen zwischen der Vornahme der abgabenrechtsrelevanten Dispositionen durch den Steuerpflichtigen und der Bescheiderlassung bzw. der Entrichtung einer Selbstbemessungsabgabe eine Rechtsprechungsänderung eingetreten ist. Die Bestimmung muss daher in dem Sinn so zu verstehen sein, dass abgabeanpruchsbegründende Dispositionen des Abgabepflichtigen, die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtsprechung gesetzt wurden, durch eine Rechtsprechungsänderung im Ergebnis nicht berührt werden dürfen (Vgl. *Ehrke-Rabel*, taxlex 2006, 328). Erlässt die zuständige Abgabenbehörde in Anlehnung an eine geänderte Rechtsprechung der Höchstgerichte einen Abgabenbescheid, der den Erwartungen des auf die Richtigkeit der alten Rechtsprechung vertrauenden Abgabepflichtigen nicht entspricht, so können die nachteiligen Wirkungen dieses Bescheids durch Nachsicht beseitigt werden.

Nach § 3 Z 2 der Verordnung liegt eine sachliche Unbilligkeit auch dann vor, wenn die Geltendmachung eines Abgabeanpruchs in Widerspruch zu einer "nicht offensichtlich unrichtigen" Rechtsauslegung steht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, und im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden. Durch diese Bestimmung wird das Vertrauen in individuelle Rechtsauskünfte der zuständigen

Finanzbehörde oder allgemeine Rechtsauslegungen des Bundesministeriums für Finanzen geschützt.

Durch die Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO einerseits und die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II, 2005/435 andererseits liegen Instrumente vor, die es dem Abgabepflichtigen ermöglichen, eine auf innerstaatlichen Recht beruhende Vertrauensschutzverletzung durchzusetzen. Zudem ermöglichen diese Regelungen auch die Durchsetzung eines auf Grund Gemeinschaftsrecht gebotenen Vertrauensschutzes. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellt es keine Verletzung des Effektivitätsgrundsatzes dar, wenn ein Abgabepflichtiger eine seinem berechtigten Vertrauensschutzinteresse entgegenstehende Abgabefestsetzung vorerst in Kauf nehmen muss, jedoch in einem weiteren Verfahren, nämlich in einem antragsgebundenen Nachsichtsverfahren, sein Vertrauensschutzinteresse erst geltend machen und durchsetzen kann. Dieses nach innerstaatlichem Recht vorgesehene weitere Verfahren macht die Verwirklichung des Gemeinschaftsrechts weder praktisch unmöglich, noch wird dessen Durchsetzung wesentlich erschwert. Daran ändert der Umstand nichts, dass dieses Verfahren einerseits antragsgebunden ist und andererseits die Entscheidung im Nachsichtsverfahren dem Ermessen der Abgabenbehörde unterliegt.

Die Antragsgebundenheit bedeutet nur, dass ein Vertrauensschutzinteresse nicht automatisch im Abgabefestsetzungsverfahren, sondern in einem abgesonderten weiteren Verfahren zu prüfen ist. Eine derartige Regelung ist nicht unzumutbar.

Die Ermessensübung hat sich ohnehin am Zweck der Norm zu orientieren. Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II, 2005/435 sieht insbesondere bei bestimmten Vertrauensschutzverletzungen das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit vor. Somit ist der Zweck des § 236 BAO so ausreichend bestimmt, dass auch auf Gemeinschaftsrecht basierende Vertrauensschutzverletzungen zu Nachsichten führen können.

Aus den angeführten Gründen war auf die behauptete Verletzung von Treu und Glauben im Rahmen der Abgabefestsetzung nicht näher einzugehen. Da selbst die gegenständliche Berufung davon ausgeht, dass die von der R. reg. GenmbH geleisteten Zuschüsse unter den Begriff „Einlagen jeder Art“ zu subsumieren ist und demgemäß nach § 2 Z 1 KVG grundsätzlich Gesellschaftsteuerpflicht auslöst, ist die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 26. März 2008