



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P GmbH & Co KG, Adresse, vertreten durch K GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Adresse1, vom 29. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 28. November 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 11. Jänner 2000 wurde der PP-GmbH & Co KG (nunmehr P GmbH & Co KG) für den Zusammenschlussvertrag vom 29. Oktober 1999 Gesellschaftsteuer in Höhe von 2.250.000,00 S vorgeschrieben.

Nach Abweisung der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, GZ. RV/0296-L/06, vom 7. Mai 2008 beantragte die damalige steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin (Bw.) mit Eingabe vom 22. Juli 2008, Gesellschaftsteuer in Höhe von 2.035.000,00 S (147.889,22 €) im Hinblick auf die nach Maßgabe des Zusammenschlussvertrages vom 29. Oktober 1999 an die P GmbH & Co KG geleisteten mittelbaren Zuschüsse der R AG am 2. November 1999 in Höhe von 148.000.000,00 S (10.755.579,46 €) für I GmbH sowie der A Privatstiftung (bzw. effektiv durch B AG) am 3. November 1999 in Höhe von 55.500.000,00 S (4.033.342,30 €) für OgmbH durch Abschreibung nachzusehen.

Zum "Sachverhalt" bzw. zur "Ausgangslage" wurde vorgebracht, dass sich im Zuge des Zusammenschlussvertrages vom 29. Oktober 1999 die PP GmbH, die G AG, die I GmbH, die OgmbH und die H Privatstiftung zur PP GmbH & Co KG (nunmehr P GmbH & Co KG) zusammengeschlossen hätten.

Im Rahmen dieses Zusammenschlussvertrages seien Gesellschaftereinlagen der I GmbH in Höhe von 2.000.000,00 S (145.345,67 €), der OgmbH in Höhe von 750.000,00 S (54.504,63 €) sowie der H Privatstiftung in Höhe von 250.000,00 S (18.168,21 €) zuzüglich des von dieser direkt geleisteten Zuschusses in Höhe von 18.500.000,00 S (1.344.447,43 €) geleistet worden, die – unstrittig – als gesellschaftsteuerlicher Ersterwerb nach § 2 Z 1 KVG zu qualifizieren gewesen seien. Ausgehend von diesen Zuschüssen (Bemessungsgrundlage 21.500.000,00 S) sei daher beantragt worden, Gesellschaftsteuer in Höhe von 215.000,00 S (15.624,66 €) vorzuschreiben.

Im Zusammenschlussvertrag vom 29. Oktober 1999 sei weiters festgehalten worden, dass die Gesellschafter dafür Sorge zu tragen hätten, dass deren Mutter- bzw. Großmuttergesellschaften Zuschüsse an die PPP GmbH & Co KG (nunmehr P GmbH & Co KG) leisteten. In weiterer Folge seien von den Nichtgesellschaftern Zuschüsse in Höhe von insgesamt 203.500.000,00 S (14.788.921,75 €) wie folgt geleistet worden:

- Zuschuss der R AG am 2. November 1999 in Höhe von 148.000.000,00 S (10.755.579,46 €) für I GmbH. In diesem Zusammenhang sei auszuführen, dass sich I GmbH im Treuhandvertrag vom 15. Dezember 1999 verpflichtet habe, den Kommanditanteil an der P GmbH & Co KG nicht für eigene Rechnung, sondern treuhändig im Rahmen einer Vollrechtstreuhand für R AG zu halten.
- Zuschuss der A Privatstiftung am 3. November 1999 in Höhe von 55.500.000,00 S (4.033.342,30 €) für OgmbH (der Zuschuss sei effektiv von B AG als konzerninterne master-company im Rahmen des Konzern-Cash poolings für Rechnung der A Privatstiftung geleistet worden).

Vor dem Hintergrund, dass nach der zum Zeitpunkt der Leistung der gegenständlichen indirekten Zuschüsse herrschenden Finanzverwaltungspraxis und VwGH-Judikatur Zuschüsse von mittelbaren Gesellschaftern – wie insgesamt Leistungen von Nichtgesellschaftern – jedenfalls unstrittig nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen seien, sei die Bw. im Vertrauen auf die Richtigkeit der damaligen Rechtsprechung und Finanzverwaltungspraxis davon ausgegangen, dass die gegenständlichen, von den Mutter- bzw. Großmuttergesellschaften der Kommanditisten geleisteten mittelbaren Zuschüsse keine Gesellschaftsteuer auslösten. Im Vertrauen auf die zum Zeitpunkt der Zuschussleistung herrschende Rechtsprechung und

Verwaltungspraxis seien auch bedeutsame unternehmenspolitische Dispositionen gesetzt worden.

Mit Bescheid vom 11. Jänner 2000 sei jedoch hinsichtlich der gegenständlichen Zuschüsse der Nichtgesellschafter Gesellschaftsteuer vorgeschrieben worden. Die Finanzbehörde negiere die Stellung der I GmbH bzw. der OgmbH als zivilrechtliche Gesellschafter der P GmbH & Co KG und lehne eine Zurechnung der Zuschussleistungen an die die jeweiligen Zuschüsse tatsächlich leistenden mittelbaren Gesellschafter gänzlich ab. Die Finanzbehörde gehe in ihrer Begründung davon aus, dass die vertraglich vereinbarte Verpflichtung der Gesellschafter, dafür Sorge zu tragen, dass weitere Zuschüsse geleistet würden, gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm § 2 Z 1 KVG bereits als Gegenleistung anzusehen und somit als gesellschaftsteuerpflichtiger Ersterwerb in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei.

Die Berufung gegen den gegenständlichen Gesellschaftsteuerbescheid vom 10. Februar 2000 (ergänzt um die im Vorlageantrag vom 13. März 2006 gegen die Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2006 vorgebrachten Einwendungen) sei vom UFS, Außenstelle Linz (zu GZ. RV/0296-L/06) mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unbegründet abgewiesen worden. Die Finanzbehörde stütze ihre Auffassung dabei im Wesentlichen auf die in der Zeit nach Ausführung der gegenständlichen indirekten Zuschüsse ergangene Rechtsprechung des VfGH und des EuGH.

Zu den "Allgemeinen Voraussetzungen für eine Nachsicht gemäß § 236 BAO" legte die Bw. dar, dass am 20. Dezember 2005 als Ersatz für die Vertrauensschutzregelung 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 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).

Nach § 3 der Verordnung liege eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben *insbesondere* vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1) von Rechtsauslegungen des VfGH oder des VfGH abweiche, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien;

2) in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die

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

b) vom BMF im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung 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.

Festzuhalten sei, dass die Verordnung zu § 236 BAO keine abschließende Aufzählung der Möglichkeiten sachlicher Unbilligkeiten vornehme. Unbilligkeiten könnten sich somit auch auf andere Art und Weise manifestieren als in den in der Verordnung genannten Fällen. Eine sachliche Unbilligkeit sei daher insbesondere auch dann anzunehmen, wenn die Geltendmachung eines Abgabensanspruches von Rechtsauslegungen eines der Höchstgerichte abweiche und der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auslegungen Maßnahmen gesetzt habe, die für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsam gewesen seien.

§ 3 der Verordnung zu § 236 BAO sei daher in jenen Fällen anzuwenden, in denen zwischen der Vornahme der abgabenrechtsrelevanten Dispositionen durch den Steuerpflichtigen und der Bescheiderlassung eine Rechtsprechungsänderung eingetreten sei. Die Bestimmung des § 3 Z 1 leg.cit. sei daher in dem Sinn zu verstehen, dass abgabenspruchsbegründende Dispositionen des Abgabepflichtigen, die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtsprechung gesetzt worden seien, durch eine Rechtsprechungsänderung im Ergebnis nicht berührt werden dürften. Erlasse die Abgabenbehörde in Anlehnung an eine geänderte Rechtsprechung der Höchstgerichte einen Abgabenbescheid, der den Erwartungen des auf die Richtigkeit der alten Rechtsprechung vertrauenden Abgabepflichtigen nicht entspreche, so könnten die nachteiligen Wirkungen dieses Bescheides durch Nachsicht beseitigt werden (vgl. Fischerlehner, UFS zur Durchsetzung von Vertrauensschutzinteressen, SWK 2008, S 421).

Nach § 3 Z 2 der Verordnung zu § 236 BAO liege eine sachliche Unbilligkeit auch dann vor, wenn die Geltendmachung eines Abgabensanspruches in Widerspruch zu einer nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung stehe, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder vom BMF im AÖF veröffentlicht worden sei, und im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien. Durch diese Bestimmung werde das Vertrauen in individuelle Rechtsauskünfte der zuständigen Finanzbehörde oder allgemeine Rechtsauslegungen des BMF geschützt (vgl. Fischerlehner, UFS zur Durchsetzung von Vertrauensschutzinteressen, SWK 2008, S 421). Entgegen den Erläuterungen zum Verordnungsentwurf seien vom Schutzbereich

des § 236 BAO nicht nur die im AÖF veröffentlichten Richtlinien, sondern auch die in Fachzeitschriften abgedruckten Einzelerledigungen und Kundmachungen des BMF erfasst. Dies ergebe sich implizit auch aus 2.1. der Durchführungsrichtlinien zum KVG, wonach die **bestehenden Anordnungen und die bisherige Rechtsprechung** für die Auslegung des KVG heranzuziehen seien und wohl davon auszugehen sei, dass es sich bei in Fachzeitschriften abgedruckten Einzelerledigungen des BMF um "Anordnungen" im Sinne dieser Richtlinienbestimmung handle.

Zum "Vorliegen der Voraussetzungen für eine Nachsicht gemäß § 236 BAO im konkreten Fall" ging die Bw. davon aus, dass für die Beurteilung, ob die o.a. Voraussetzungen für eine Nachsicht im konkreten Fall vorlägen, vorweg geprüft werden müsse, ob sich die Bw. zum Zeitpunkt der tatsächlichen Ausführung der gegenständlichen Zuschüsse auf eine konkrete Rechtsprechung oder Verwaltungspraxis stützen können, wonach Zuschüsse von mittelbaren Gesellschaftern nicht der Gesellschaftsteuer unterlägen:

*"Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in Bezug auf Treugeberzuschüsse"*

Zum Zuschuss der R AG am 2. November 1999 in Höhe von 148.000.000,00 S (10.755.579,46 €) für I GmbH sei zunächst festzuhalten, dass sich I GmbH im Treuhandvertrag vom 15. Dezember 1999 verpflichtet habe, den Kommanditanteil an P GmbH & Co KG nicht für eigene Rechnung, sondern treuhändig im Rahmen einer Vollrechtstreuhand für R AG zu halten.

In Bezug auf Treuhandverhältnisse habe der VwGH explizit ausgesprochen, dass ein solches zwar gemäß § 24 BAO bei der Frage der Zurechnung von Wirtschaftsgütern von Bedeutung sei, nicht jedoch auch zur Prüfung herangezogen werden könne, wem die rechtliche Stellung eines Gesellschafters im Sinne des KVG zukomme. Nach Ansicht des VwGH sei es auch nicht "angängig, die Frage der Gesellschaftereigenschaft etwa nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilen zu wollen, weil für die Auslegung des Gesellschafterbegriffs im Sinne des KVG nur die im Gesetz selbst aufgestellten rechtlichen Voraussetzungen herangezogen werden können" (vgl. VwGH 6.7.1967, 1278/66, ÖStZB 1967, 170; in diese Richtung auch VwGH 3.10.1996, 94/16/0225, ÖStZB 1997, 703; eingehend dazu auch Moritz, Gesellschaftsteuerpflicht für Großmutterzuschüsse? SWI 2000, 37).

Nach der zum Zeitpunkt der Zuschussleistung (November 1999) hM und Rechtsprechung des VwGH sei daher jedenfalls davon auszugehen gewesen, dass eine Treuhandschaft keineswegs dazu führe, dass der Treugeber im gesellschaftsrechtlichen Sinne als Gesellschafter zu qualifizieren sei (vgl. VwGH 5.3.1990, 89/15/0125; zudem habe der VwGH im Erkenntnis vom 30.3.2000, 99/16/0135, nochmals explizit die Gesellschafterstellung eines Treuhänders für

gesellschaftsteuerliche Belange bekräftigt). Ein Zuschuss durch den Treugeber ohne Kapitalerhöhung habe daher nach hA im Zeitpunkt der Zuschussleistung – wie der "klassische" Großmutterzuschuss, bei dem ebenfalls keine zusätzlichen Anteile gewährt würden – weder auf Ebene des Treugebers (mangels Gesellschafterstellung) noch auf Ebene des Treuhänders (mangels Anteilsgewährung) einen Tatbestand des KVG verwirklicht.

Vor dem Hintergrund der zum Zeitpunkt der Zuschussleistung hM und Rechtsprechung des VwGH sei daher davon auszugehen gewesen, dass der Zuschuss der R AG als direkter Treugeberzuschuss nicht der Gesellschaftsteuer unterliege. Gegen eine Gesellschaftsteuerpflicht spreche darüber hinaus auch die im Folgenden dargestellte, zu Zuschüssen mittelbarer Gesellschafter (Großmutterzuschüsse) ergangene Rechtsprechung des VwGH bzw. des EuGH.

*"Rechtsprechung und Finanzverwaltungspraxis in Bezug auf Zuschüsse mittelbarer Gesellschafter (Großmutterzuschüsse) im Allgemeinen:"*

Bei dem am 3. November 1999 von A Privatstiftung (auf Seiten OgmbH) geleisteten Zuschuss habe es sich um einen klassischen Großmutterzuschuss (keine Kapitalerhöhung, ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten) gehandelt. Die Rechtsprechung und die Finanzverwaltungspraxis zu Zuschüssen mittelbarer Gesellschafter stellten sich wie folgt dar:

Festzuhalten sei, dass zum Zeitpunkt der Leistung der gegenständlichen Zuschüsse (im Jahr 1999) der VwGH in ständiger Rechtsprechung unbestritten davon ausgegangen sei, dass als Gegenleistung und somit als Bemessungsgrundlage im Sinne des KVG nur jene Beträge maßgebend seien, die von Gesellschaftern geleistet würden (VwGH 28.5.1979, 79/78, ÖStZB 1980, 158; 30.10.1961, 640/61, ÖStZB 1962, 3) und dass mittelbare Gesellschafter keine Gesellschafter seien (VwGH 3.10.1956, 1186/54, VwSlg 1489/11; wohl auch VwGH 3.10.1996, 94/16/0225, ÖStZB 1995, 703). Der VwGH habe die Nichterfassung von Zuschüssen durch Nichtgesellschafter durch das KVG damit begründet, dass das KVG nicht an wirtschaftliche, sondern an (gesellschafts)rechtliche Tatbestände anknüpfe. Die Gesellschaftereigenschaft nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sei nach Ansicht des VwGH demnach unzulässig gewesen (vgl. VwGH 3.10.1956, 822/54, und 6.7.1967, 1278/66).

Auch im Erkenntnis vom 3.10.1996, 94/16/0225, habe der VwGH eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich des KVG negiert, wenn er ausgeführt habe, dass im Bereich der Verkehrsteuern ausschließlich die tatsächlich bewirkten Rechtsvorgänge zu beurteilen seien, unabhängig davon, ob die Abgabe durch eine andere rechtsgeschäftliche Gestaltung hätte vermieden werden können. Damit stelle der VwGH explizit klar, dass auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen sei, und – selbstredend – nicht die tatsächlichen Verhältnisse in einen

neuen Sachverhalt umgedeutet werden könnten, der in weiterer Folge der Gesellschaftsteuer unterliegen würde (vgl. Moritz, Gesellschaftsteuerpflicht für Großmutterzuschüsse? SWI 2000, 37). Personen, die über eine dritte Gesellschaft oder Personenvereinigung an einer Kapitalgesellschaft beteiligt seien, seien nicht Gesellschafter dieser Kapitalgesellschaft (vgl. Brönnner/Kamprad, § 2 dKVG, Rn 3; auch Dorazil, § 2 KVG, I, Rz 6.4).

Selbst im Vorlagebeschluss vom 1.9.1999 (98/16/0324 in Sachen ESTAG) an den EuGH habe der VwGH unter Hinweis auf seine bisherige Judikatur (VwGH 3.10.1956, 1489/F; 6.7.1967, 1278/66; 3.10.1996, 94/16/0225) klargestellt, dass mittelbare Gesellschafter keine Gesellschafter im Sinne des KVG seien und die Steuerfreiheit von mittelbaren Gesellschafterzuschüssen auch nicht im Widerspruch zu EU-Recht stehe.

Auch der EuGH sei in seinem darauf ergangenen Urteil vom 17.10.2002, Rs C-339/99, Energie Steiermark Holding AG (ESTAG) offensichtlich davon ausgegangen, dass eine unmittelbare Gesellschafterstellung gegeben sein müsse, um einen gesellschaftsteuerlichen Tatbestand im Sinne der Kapitalansammlungs-Richtlinie erfüllen zu können, denn hätte der EuGH auch mittelbare Gesellschafter als Gesellschafter im Sinne der Kapitalansammlungs-Richtlinie ansehen wollen, wäre die Klärung der Frage, wer in einer wirtschaftlichen und nicht formalen Betrachtungsweise der eigentliche Empfänger des Zuschusses sei, wohl unterblieben. Festzuhalten sei zudem, dass es sich bei den vom EuGH im Ausgangssachverhalt zu beurteilenden Zuschussleistungen nicht um klassische Großmutterzuschüsse im Sinne des § 2 Z 4 KVG (ohne Einschaltung der Zwischengesellschaft und ohne Kapitalerhöhung) gehandelt habe, sondern um Zuschüsse anlässlich des Erwerbes von Gesellschaftsrechten in Zusammenhang mit Kapitalerhöhungsvorgängen, wobei die Bezahlung des Agios durch den Nichtgesellschafter dem direkten Gesellschafter zugerechnet worden sei, weil sich dieser **vertraglich zur Zahlung der Beträge gegenüber der Zielgesellschaft schuldrechtlich verpflichtet habe und die Muttergesellschaft des direkten Gesellschafters mit schuldbefreiender Wirkung für den direkten Gesellschafter geleistet habe** (vgl. das in dieser Angelegenheit ergangene Erkenntnis des VwGH vom 6.11.2002, 2002/16/0240).

Auch die österreichische Finanzverwaltung habe im Zusammenhang mit der Leistung von Zuschüssen mehrfach die Rechtsansicht des VwGH bestätigt, wonach **nur** Zuschüsse des unmittelbaren Gesellschafters, nicht jedoch des mittelbaren Gesellschafters der Gesellschaftsteuer unterlägen (zB. in SWK 1993, A 199 oder Kundmachung des BMF vom 2.9.1997, ecolex 1998, 71). Aussagen des BMF zur Gesellschaftsteuer fänden sich weiters u.a. in den Durchführungsrichtlinien zum KVG idF des BGBl. 629/1994 vom 7.4.1995. Dieser Erlass sei auch im AÖF veröffentlicht worden (AÖF 156/1995).

Auf Grund der von der Finanzverwaltung bekräftigten Auffassung, dass Zuschüsse mittelbarer Gesellschafter nicht gesellschaftsteuerpflichtig seien (vgl. BMF 8.1.1993, SWK 1993, A 199), seien Großmutterzuschüsse in diesen Jahren die gängige Technik zur Vermeidung der Gesellschaftsteuerpflicht nicht rückzahlbarer Zuschüsse gewesen (Knotzinger/Poindl, Zuführung und Rückführung von Großmutterzuschüssen, ÖStZ 1997, 172).

Das BMF habe auch auf die Urteile des EuGH vom 17.10.2002 (Rs C-339/99, ESTAG, Rs C-71/00, Develop, und Rs C-138/00, Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH) reagiert und eine Richtlinie zur Durchführung des KVG zur Auslegung der §§ 2 und 5 erlassen und im AÖF veröffentlicht (BMF 14.3.2003, AÖF 139/2003). Auch nach dieser Richtlinie des BMF habe die bisherige Rechtsansicht des VwGH sowie der Finanzverwaltung eine weitere Bestärkung dadurch erfahren, dass das BMF selbst nach den genannten Urteilen des EuGH weiterhin an der Auffassung festgehalten habe, dass freiwillige Leistungen der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft (klassische Großmutterzuschüsse) nicht der Gesellschaftsteuer unterlägen (BMF 14.3.2003, AÖF 139/2003). Der Gesellschaftsteuer sollten nach Ansicht des BMF nur Fälle mit besonderen Sachverhaltselementen unterliegen, wobei dies nur jene Sachverhaltskonstellationen seien, die den EuGH-Urteilen vom 17.10.2002, C-339/99, C-71/00 und C-138/00) zu Grunde lägen.

Festzuhalten sei, dass sich die hier zu beurteilenden Zuschussleistungen an P GmbH & Co KG offenkundig vom Ausgangssachverhalt des oben zitierten EuGH-Urteils vom 17.10.2002, Rs C-339/99, unterscheiden würden, weil sich OgmbH sowie I GmbH in keiner Weise gegenüber der P GmbH & Co KG dazu verpflichtet hätten, für die tatsächliche Leistung der Muttergesellschaften einzustehen. Ein vertraglich vereinbartes Versprechen, für die Leistung eines anderen Sorge zu tragen, stelle nach Ansicht des OGH (11.7.1985, 7 Ob 572/85, JBL 1986, 173) hinreichend klar, dass die versprechenden Parteien nicht gewillt seien, eine Zahlungspflicht zu übernehmen. Ein derartiges Versprechen stelle nach Ansicht des OGH keine Erfolgsszusage, sondern lediglich eine Verwendungszusage dar, nach welcher der Versprechende ersatzpflichtig werde, wenn er sich nicht oder nicht mit der gehörigen Sorgfalt verwende. Vor diesem Hintergrund stelle die im Zusammenschlussvertrag vom 29.10.1999 enthaltene "Verpflichtung, dafür Sorge zu tragen, dass Dritte (nämlich Mutter- bzw. Großmuttergesellschaften) einen entsprechenden Zuschuss leisten", keinen zivilrechtlich einklagbaren Anspruch der P GmbH & Co KG auf Leistung des Zuschusses selbst dar (anders der Ausgangssachverhalt des in der Berufungsentscheidung zitierten EuGH-Urteils vom 17.10.2002, Rs C-339/99, bei dem sich die leistende Gesellschaft vertraglich verpflichtet habe, den Zuschuss mit schuldbefreiender Wirkung für den direkten Gesellschafter zu leisten). Vielmehr handle es sich nach hM und Rechtsprechung des OGH bei einer derartigen Vertragsklausel um eine bloße Verwendungszusage, welche die versprechenden



Vertragsparteien nur hinsichtlich des sorgsamem Bemühens innerhalb der rechtlichen Möglichkeiten ersatzpflichtig mache (vgl. Gschnitzer in Klang<sup>2</sup>, IV/1, 222, Ehrenzweig<sup>2</sup>, II/1, 203; Koziol, der Garantievertrag 6; Rummel in Rummel ABGB<sup>3</sup>, § 880a Rz 2). Auch der VwGH habe ausgesprochen, dass einer Gesellschaft selbst aus einer gesellschaftsvertraglichen Verpflichtung der Gesellschafter, Nachschüsse zu leisten, noch kein Anspruch auf diese Leistung eingeräumt werde und eine derartige Verpflichtung alleine daher keine Gesellschaftsteuerpflicht auslöse (VwGH 19.4.1995, 93/16/0044).

Vor dem Hintergrund der österreichischen Lehre, Rechtsprechung und Finanzverwaltungspraxis sei jedenfalls zum Zeitpunkt der Zuschussleistung davon auszugehen gewesen und könne auch nach derzeitiger Rechtslage zu Recht noch davon ausgegangen werden, dass die P GmbH & Co KG gegenüber keinem ihrer Gesellschafter (weder gegenüber OgmbH noch gegenüber I GmbH) einen Anspruch auf Leistung eines Zuschusses erworben habe, da der Gesellschaft kein zivilrechtlich klagbarer Anspruch auf Einhaltung der Verpflichtung zustehe und dadurch die Gesellschaft auch im objektiven Sinne nicht bereichert werde.

Vor diesem Hintergrund ergebe sich, dass die im Zusammenschlussvertrag vom 29.10.1999 eingegangene Verpflichtung der Gesellschafter, bloß dafür Sorge zu tragen, dass deren Mutter- bzw. Großmuttergesellschaften Zuschüsse an die P GmbH & Co KG leisten (= Verwendungszusage), für sich allein keinen Tatbestand des KVG begründe. Insbesondere könne in einer bloßen Verwendungszusage kein – wie von der Finanzbehörde behauptet – steuerpflichtiger Ersterwerb gemäß § 2 Z 1 KVG erblickt werden, der unabhängig davon, von wem dieser Zuschuss geleistet werde, der Gesellschaftsteuer unterliegen solle. Aber auch die tatsächlichen Zuschussleistungen seien ausschließlich den den jeweiligen Zuschuss tatsächlich leistenden mittelbaren Gesellschaftern zuzurechnen, die als freiwillige Leistungen von Nichtgesellschaftern keine Gesellschaftsteuerpflicht auslösten. Der Vollständigkeit halber sei festzuhalten, dass die tatsächliche Zahlung der Zuschüsse keine Leistung im Sinne des § 2 Z 1 KVG darstelle, da § 2 Z 1 KVG nur den Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber umfasse und die leistenden Gesellschaften nicht als erste Erwerber anzusehen seien, weil als erster Erwerber im Sinne des § 2 Z 1 KVG nach der im Zeitpunkt der Zuschussleistung hM und Rechtsprechung nur derjenige anzusehen sei, in dessen Hand erstmals die betreffenden Rechte gesellschaftsteuerrechtlich als Gesellschafterrechte an dieser bestimmten Gesellschaft gelten würden. Der Erwerber könne somit mit dem Begriff des Gesellschafters gleichgesetzt werden (VwGH 15.6.1972, 1005/71, Slg 4402F). Gesellschafter sei nach Ansicht des VwGH aber nur, wer berechtigt sei, Gesellschafterrechte im Sinne des § 5 KVG im eigenen Namen auszuüben (VwGH 15.6.1972, 1005/1, Slg 4402F). Dabei handle es sich nach hM nur um den Anteilsinhaber (vgl. zum Gesellschafterbegriff nach innerstaatlichem Recht und nach

der Kapitalansammlungs-Richtlinie 69/335/EWG Kotschnigg, SWI 2000, 176, sowie Moritz, SWI 2000, 37).

Als "Conclusio" stellte die Bw. fest, dass im Endergebnis festgehalten werden könne, dass zum Zeitpunkt der Leistung der gegenständlichen Zuschüsse nach Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und Schrifttum Leistungen eines bloß mittelbaren Gesellschafters, sei es in Form eines Treugeberzuschusses oder in Form eines klassischen Großmutterzuschusses, nicht der Gesellschaftsteuer unterlägen. Bei den hier vorliegenden Zuschüssen handle es sich daher sowohl bei dem am 2.11.1999 von der R AG (auf Seiten I GmbH) als Treugeberin im Sinne des Treuhandvertrages vom 15.12.1999 geleisteten Zuschuss in Höhe von 10.755.579,46 € (148.000.000,00 S) als auch bei dem am 3.11.1999 von A Privatstiftung (auf Seiten OgmbH) geleisteten Zuschuss in Höhe von 4.033.342,30 € (55.500.000,00 S) unzweifelhaft um **mittelbare Zuschüsse** an die P GmbH & Co KG, welche zum Zeitpunkt der Ausführung der gegenständlichen Zuschussleistungen nach Maßgabe der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis grundsätzlich keine Gesellschaftsteuerpflicht ausgelöst hätten.

Aus all dem folge, dass die Bw. in den von den Zuschüssen betroffenen Zeiträumen – gestützt auf die geltende Rechtsprechung des VwGH, Aussagen des BMF in den Durchführungsrichtlinien des KVG und überwiegende Literaturmeinungen – davon habe ausgehen müssen, dass die gegenständlichen Zuschüsse, die von Nichtgesellschaftern geleistet worden seien, keinen gesellschaftsteuerrelevanten Tatbestand im Sinne des § 2 KVG erfüllen würden.

Die Bw. berufe sich zu Recht auf den Treu- und Glaubensschutz, welcher selbst im Falle der (nach Ansicht der Bw. unzutreffenden und auf die gegenständlichen Zuschussleistungen nicht anwendbaren) Verschärfung der gesellschaftsteuerlichen Rahmenbedingungen durch die jüngere EuGH- bzw. VwGH-Judikatur für Großmutterzuschüsse eine Nachsicht im Sinne des § 3 der Verordnung zu § 236 BAO rechtfertige. Dies umso mehr, als die gegenständlichen Zuschüsse im Vertrauen auf die zum Zeitpunkt der Leistung hM und Rechtsprechung geleistet worden seien und sich die Rechtsprechungsänderung durch EuGH bzw. VwGH erst nachträglich vollzogen habe.

Abschließend sei festzuhalten, dass die Nachsicht nach § 236 BAO nicht der Einhebungsverjährung nach § 238 BAO unterliege. Seit 31. Dezember 2005 (AbgÄG 2005, BGBl. I 161/2005) sei ein Antrag auf Nachsicht auch für entrichtete Abgaben nach § 236 Abs. 2 BAO unbefristet möglich.

Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen werde daher die Abschreibung der eingangs genannten Gesellschaftsteuer wegen sachlicher Unbilligkeit beantragt und ersucht, bei der

Ermessensübung den Umstand des stets korrekten steuerlichen Verhaltens der Bw. zu berücksichtigen, da auf Grund des bisherigen steuerlichen Verhaltens keine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten erblickt werden könne.

Mit Bescheid vom 28. November 2008 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 11. Jänner 2000 hinsichtlich der 1999 geleisteten Zuschüsse in Höhe von 14.788.921,75 € festgesetzte Gesellschaftsteuer in Höhe von 147.889,22 € 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 im Wesentlichen wie zur "Ausgangslage" im Nachsichtsantrag vom 22. Juli 2008 vorgebracht. Ergänzend wurde darauf verwiesen, dass das zuständige Finanzamt den Antrag auf Nachsicht der vorgeschriebenen Gesellschaftsteuer lapidar mit der Begründung abgewiesen habe, dass nur jene im AÖF veröffentlichten Richtlinien die Anwendung der Verordnung rechtfertigen könnten und nicht jene in Fachzeitschriften abgedruckten Einzelerledigungen des BMF.

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 Vertrauensschutzregelung 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, wonach eine sachliche Unbilligkeit insbesondere vorliege, 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. Eine sachliche Unbilligkeit liege ferner vor, 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, im betroffenen Jahr 1999 nicht der Gesellschaftsteuer unterlägen.

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 Kapitalansammlungs-Richtlinie 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 unterlägen (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 stellten daher keine gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände dar (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, Vertrauensschutz 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 Aufzählung 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. 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 Vorabentscheidungsersuchens 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 Genussscheine von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden könnten.

Das BMF habe im März 2003 auf die Entscheidungen 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 Genussscheine erwerben wolle.

Daraus folge unzweifelhaft, dass auf Grund der ergangenen Rechtsprechung des VwGH in dem von den Zuschüssen betroffenen Jahr 1999 davon auszugehen gewesen sei, dass diese nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen seien und eine mögliche Änderung der Rechtsprechung nicht vor dem Jahr 2000 erkennbar gewesen sei.

*"Gutglaubensschutz 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 Sachverhaltens 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 abgabenanspruchsbegründende 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. hierzu auch die Ausführungen von Knotzinger/Poindl, Zuführung und Rückführung von Großmutterzuschüssen, ÖStZ 1997, 172). Auch könne es sich bei der berücksichtigten Rechtsauslegung nicht offenkundig um eine 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 den von den Zuschüssen betroffenen Zeiträumen – 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 die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Genussrechte erfolgten Zuschüsse nicht der Gesellschaftsteuer unterlägen, 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.

Die in § 3 Z 1 und Z 2 lit. b der Verordnung zur Unbilligkeit der Einhebung genannten Voraussetzungen seien als erfüllt anzusehen und folglich Nachsicht zu gewähren, sodass keine Abgabenschuld bestehe.

### ***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 unregelmäßigten 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 rechtsförmlichen Berufungsverfahren nicht durchsetzbar sind, weil die treu- und glaubenswidrige behördliche Vorgangsweise im Allgemeinen keine förmliche Rechtsverletzung (Gesetzeswidrigkeit) bildet, sondern bloß eine Verletzung von ethischen Geboten oder berechtigten Vertrauenserwartungen.

Hält ein Abgabepflichtiger die Abgaben*festsetzung* für unrichtig, hat er seine Bedenken im Wege einer Berufung gegen den Abgabenfestsetzungsbescheid geltend zu machen. In einem derartigen Berufungsverfahren unterlassene Einwendungen können nicht im

Nachsichtsverfahren nachgeholt werden, weil dies im Ergebnis auf eine unzulässige Durchbrechung der Rechtskraft hinauslaufen würde.

Nach dem Gesetzeswortlaut muss die Unbilligkeit nämlich 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.

Mit BGBl. I 161/2005, in Kraft getreten am 31. Dezember 2005, entfiel die in § 236 Abs. 2 BAO enthaltene Beschränkung, wonach ein Nachsichtsantrag nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Abgabe entrichtet wurde, zulässig war.

Verjährungsbestimmungen sind keine Normen des materiellen Rechtes, sondern solche des Verfahrensrechtes. Bei Änderung verfahrensgesetzlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines In-Kraft-Tretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor In-Kraft-Treten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (vgl. VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146).

Der Antrag vom 22. Juli 2008 auf Nachsicht der bereits vor ihrer Festsetzung am 21. Dezember 1999 entrichteten Gesellschaftsteuer war daher zulässig.

Die Bw. machte 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 Abgabefestsetzungsverfahren, 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 (BMF) betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. 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, zB. in einer Übergangsbestimmung, erfolgen. Sie

kann sich aber auch aus dem Regelungsstatbestand 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 ihre Berufung vielmehr auf § 3 Abs. 2 lit. b und § 3 Abs. 1 der VO.

Nach den Erläuterungen zum Verordnungsentwurf soll ein Vertrauen auf die Rechtsprechung der Höchstgerichte gleichermaßen geschützt werden wie veröffentlichte Rechtsauslegungen des BMF. Hinsichtlich der Auslegungsbehelfe des BMF wurde – vermutlich aus Gründen der Authentizität – daher vorausgesetzt, dass diese im AÖF veröffentlicht worden sind. Der Abgabepflichtige kann somit insbesondere nicht auf seitens des BMF veröffentlichte Pressemitteilungen, Broschüren sowie in Fachzeitschriften abgedruckte Einzelerledigungen vertrauen; auch auf der Homepage des BMF veröffentlichte Informationen begründen keinen Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen (vgl. Wagner, Verordnung zu § 236 BAO betreffend Unbilligkeit der Einhebung, fj 10/2006).

Die Aufzählung in § 3 ist allerdings nicht taxativ, weshalb die Bestimmung den Bereich tatsächlicher Unbilligkeiten nicht einschränken soll.

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 von 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 von Zuschüssen der R AG und der A Privatstiftung 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 der genannten Zuschüsse im Jahr 1999 eine entsprechende höchstgerichtliche Judikatur existierte, auf die die Bw. vertrauen konnte. Konkret hatten sich die Kommanditisten I GmbH und OgmbH verpflichtet, dafür zu sorgen, dass von ihren Mutter- bzw. Großmuttergesellschaften Gesellschafterzuschüsse geleistet würden, wobei überdies zwischen der I GmbH als Treuhänderin und der R AG (damals: regGenmbH) als Treugeberin ein schriftlicher Treuhandvertrag abgeschlossen worden war.

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 vor allem 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 ist.

Der VwGH stellte in seiner bisherigen Judikatur somit klar, dass so genannte "mittelbare Gesellschafter" keine Gesellschafter im Sinne des KVG sind und derartige Leistungen daher nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen.

In den mit gleichem Datum 17. Oktober 2002 ergangenen Urteilen C-339/99 (ESTAG), C-138/00 (Solida) und C-71/00 (Develop) wies der EuGH in seinen zentralen Aussagen darauf hin, dass die Feststellung, wem Leistungen zuzurechnen seien, an Hand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise zu treffen sei, und es nicht genüge, die formale Herkunft dieser Zahlungen festzustellen. Andernfalls wäre die praktische Wirksamkeit der Kapitalansammlungs-Richtlinie (69/335/EWG) beeinträchtigt, da eine Gesellschaft, die zu einem Konzern gehöre, einen Vorgang, der grundsätzlich in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie falle, durchführen könnte, ohne dass darauf Gesellschaftsteuer erhoben würde. Verpflichtet sich daher ein Gesellschafter zur Leistung und leiste dessen Muttergesellschaft mit befreiender Wirkung für ihn, sei die Leistung der Mutter- bzw. Großmuttergesellschaft in Wahrheit dem Gesellschafter zuzurechnen und unterliege daher der Gesellschaftsteuer (Randnrn. 37 ff des Urteils vom 17. Oktober 2002, C-339/99).

Im Urteil vom 17. Oktober 2002, C-339/00, entschied der EuGH, dass auch solche Leistungen in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einzubeziehen sind, hinsichtlich derer es zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft eine Vereinbarung gibt, die aber von Dritten bzw. an Dritte erbracht wird.

In den genannten Verfahren hatte der VwGH mit Beschlüssen vom 1. September 1999, 17. Februar 2000 und 30. März 2000 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 und 2002/16/0241, 0242, der Ansicht des EuGH folgend entschieden.

Im Vorabentscheidungsersuchen vom 1. September 1999, 98/16/0324, hatte der VwGH ua. angeführt:

*"Explizite Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob auch die Leistungen desjenigen neuen Gesellschafters (der im Rahmen einer Kapitalerhöhung unter Ausschluss des Bezugsrechtes der bisherigen Gesellschafter zur Übernahme der neuen Anteile zugelassen wird), die er, um die neuen Anteile zu erhalten, nicht selbst, sondern (mittelbar) im Wege seiner Muttergesellschaft erbringt (...), zur Gegenleistung zu rechnen sind, fehlt bisher. Aus der bisherigen hg. Judikatur ergibt sich nur, dass "mittelbare" Gesellschafter nicht als Gesellschafter anzusehen sind (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 3. Oktober 1956, Slg. 1489/F; vom 6. Juli 1967, Zl. 1278/66, und vom 3. Oktober 1996, Zl. 94/16/0225)."*

sowie

*"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 auf das 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. 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 EuGH-Urteile bzw. VwGH-Erkenntnisse ist, dass Gesellschaftsteuerpflicht besteht, wenn die Leistung auf Grund wirtschaftlicher Betrachtungsweise einem unmittelbaren Gesellschafter zuzurechnen ist.

Im Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, 2002/16/0239, erachtete der VwGH für bedeutsam, dass es im Zuge der Leistung eines Nichtgesellschafters zu weiteren Vereinbarungen kam, die eine Verbindung zwischen der Leistung des Dritten und dem Erwerb des Genussrechtes indizierten.

Zentrale Frage dieser Verfahren war die Zurechnung von Leistungen eines Nicht-Gesellschafters 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-Gesellschaftern 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 Kapitalansammlungs-Richtlinie 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, konnten die den EuGH-Urteilen folgenden Erkenntnisse des VwGH keine Änderung der Rechtsprechung bewirken. Eine Verletzung des Vertrauens der Bw. durch ein Abweichen von Rechtsauslegungen des VwGH konnte daher nicht vorliegen, sodass die Bw. sich nicht mit Erfolg auf § 3 Z 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO stützen konnte.

Vergleichbares gilt für die Beurteilung von Treuhandverhältnissen:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Volltreuhänder (Fiduciar) Gesellschafter iSd § 5 KVG (vgl. VwGH 1.9.1999, 98/16/0133). Auch diese Feststellung trifft



keine Aussage dahin gehend, wem – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – Leistungen tatsächlich zuzurechnen sind.

In seinem Erkenntnis vom 23.11.2005, 2005/16/0040, führte der VwGH dazu aus:

*"Bei Treuhandverhältnissen erwirbt der Treuhänder zivilrechtlich das Gesellschaftsrecht; er ist somit Gesellschafter. Das gilt auch für den Bereich der Gesellschaftsteuer. (...) Sofern allerdings die eigentlichen Geldgeber, die Treugeber, Leistungen an die Gesellschaft erbringen, sind diese Leistungen gesellschaftsteuerpflichtig, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft fließen. Insoweit muss durch wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Gesetzeszweck Rechnung getragen werden, weil andernfalls die Steuerpflicht solcher Leistungen bei Treuhandverhältnissen nicht zum Tragen käme. Denn der Treuhänder erbringt diese Leistung nicht aus seinem Vermögen und die Treugeber haben keinen Anlass, der Gesellschaft ihre Leistungen über den Treuhänder zuzuführen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet hier eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (Brönnner/Kamprad, Kommentar zum KVG, 4. Aufl., Rz 27 zu § 2)."*

Weiters ist dieser Entscheidung zu entnehmen:

*"Mit Urteil vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, Energie Steiermark Holding AG, Slg. 2002, I-08837, hat der EuGH unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 13. Oktober 1992, Rs C-49/91, Weber Haus, Slg. 1992, I-5207, entschieden, dass für die Feststellung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich von Art. 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG fallen, zu untersuchen sei, wem die Zahlung zuzurechnen sei und es nicht genüge, ihre formale Herkunft festzustellen."*

*Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga-omnes beizumessen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 2000, 2000/16/0338, und vom 18. November 2004, 2001/07/0166, mit angeführter Rechtsprechung und Literatur). Das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, ist daher entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht bloß auf den Anwendungsbereich beschränkt, sondern auch im Beschwerdefall verbindlich. Bei der Zurechnung der von den Treugebern vereinbarungsgemäß geleisteten Direktzahlungen an die Beschwerdeführerin war daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Bei Anwendung dieser Betrachtungsweise waren diese Direktzahlungen Teil der Leistung und Bemessungsgrundlage für die Verschreibung der Gesellschaftsteuer."*

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, KVG<sup>2</sup>, 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), Randnrn. 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, 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 müsse.

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 ua. 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 jedoch 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 durch diesen generellen Verweis als im AÖF veröffentlicht und damit als von der Verordnung betreffend die Unbilligkeit der Einhebung

umfasst anzusehen wäre, wäre für die Bw. nichts gewonnen, weil dieses – wie die Bw. selbst anführt - "allgemein gehaltene" BMF-Schreiben vom 8. Jänner 1993" in seiner grundlegenden Aussage, dass Zuschüsse eines mittelbaren Gesellschafters keine gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände darstellen, nach wie vor als zutreffend anzusehen ist. Nur durch das Hinzutreten besonderer Umstände (beispielsweise ausreichender zeitlicher und ursächlicher Zusammenhang zwischen diversen Vereinbarungen) sind Leistungen Dritter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Gesellschafter zuzurechnen und besteht auch für derartige Leistungen Gesellschaftsteuerpflicht.

Die Auslegung des Gesellschafterbegriffs ist unverändert nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmen; vielmehr ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise lediglich hinsichtlich der Zurechnung von Zahlungen anzustellen.

Die als Einzelerledigung 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 bei Verwirklichung des gegenständlichen Sachverhaltes im November 1999 einschlägige Rechtsprechung der Höchstgerichte zwar zur Frage der (nicht bestehenden) Gesellschaftsteuerpflicht für Großmutterzuschüsse bzw. Treugeberzahlungen existierte, nicht dagegen, wie im vorliegenden Fall aufgeworfen, zur Frage der *Zurechnung* von Zahlungen Dritter, sodass die Abgabenbehörde bei Vorschreibung der Gesellschaftsteuer von entsprechenden Rechtsauslegungen nicht abweichen und die Bw. nicht im Vertrauen auf eine bestehende Rechtsprechung den betreffenden Sachverhalt 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 Vertrauensschutz 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 Vertrauensschutz 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 dagegen nicht aufgeworfen, sodass aus diesem Erlass ein schützenswerter guter Glaube im Hinblick auf die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes 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.

Linz, am 30. Juli 2010