

## Nachsicht nach § 236 BAO

### § 236 BAO

**Zuwendungen aus einer Privatstiftung an eine Kapitalgesellschaft sind vom Schachtelprivileg des § 10 KStG nicht erfasst; in der Besteuerung dieser Zuwendung mit KöSt kann keine sachliche Unbilligkeit gesehen werden, die eine Nachsicht nach § 236 BAO rechtfertigen würde.**

UFS 15.12.2011,  
RV/1993-W/11

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. brachte am 28. Jänner 2007 ein Nachsichtsansuchen nach § 236 BAO ein und beantragte von der Körperschaftsteuer 2002 in der Höhe von € 98.186,18 (laut Bescheid vom 24. Februar 2004) einen Teilbetrag von € 28.800,00 durch Abschreibung nachzusehen.

Die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2002 beruhe auf einer Ausschüttung der D. an die Bw. in Höhe von € 320.000,00, welche seitens der Bw. im Jahr 2002 als Ertrag verbucht worden sei. Man sei der Ansicht gewesen, dass dieser Ertrag gemäß § 10 Abs. 1 KStG steuerfrei sei.

Das Finanzamt habe diese Ausschüttung jedoch der Körperschaftsteuer unterzogen. Die dagegen erhobene Berufung sei mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. September 2006 als unbegründet abgewiesen worden.

Die Bw. sei nunmehr der Ansicht, dass die Einhebung der Körperschaftsteuer hinsichtlich eines Teilbetrages sachlich unbillig sei. Dazu werde auf Ritz. Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. Aufl. Tz 11 zu § 236 verwiesen.

In diesem Fall liege ein bei Anwendung des Gesetzes vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis vor, indem Erträge nicht nur bei der Körperschaft, bei der sie erzielt und an die Stiftung ausgeschüttet worden seien, sondern auch bei der „Zwischenstation“, der Bw. besteuert worden seien. Eine Ausschüttung der Gesellschaft an ihren Gesellschafter wäre der 25 % igen Kapitalertragsteuer unterlegen, damit wäre ein über die D. durchgeleiteter Gewinn drei Mal (mit 34 %, nochmals mit 34 % und schließlich mit 25 %) besteuert. Diese Kumulation sei vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen.

Ziehe man andererseits die Verpflichtung zur Entrichtung der 25 %igen Kapitalertragsteuer bei Zuwendungen von Privatstiftungen gemäß § 93 Abs. 2 lit. d EStG in Betracht, so sollte diese die Obergrenze der Besteuerung im Verhältnis D. zur Bw. darstellen.

Der aus dieser Sache hinsichtlich der Einhebung unbillige Betrag mache demnach 9 % (34 % abzüglich 25 %) von € 320.000,00 sohin € 28.800,00 aus.

Das Nachsichtsansuchen wurde mit Bescheid vom 9. März 2011 abgewiesen und dies damit begründet, dass steuerliche Auswirkungen, die ausschließlich Folge einer generellen Norm, eines mit einem allgemeinen und umfassenden personellen Anwendungsbereich erlassenen Gesetzes seien, prinzipiell nicht durch Nachsicht behoben werden können. Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren, nicht zu Unbilligkeit der Einhebung im Einzelfall führen könnten.

Nach Rechtsmittelfristverlängerung wurde am 17. Juni 2011 Berufung erhoben und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der Begründung des abweisenden Bescheides werde entgegengehalten, dass die zitierte Begründung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, in der es um steuerlich irrelevante „nachträgliche Dispositionen“ gegangen sei, ins Leere gehe, weil dieser Ansatz nie Gegenstand des Nachsichtsanspruches gewesen sei. Es gehe vielmehr um ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis, das in diesem Fall eingetreten sei.

Bei einem „Gewinn in einer Kapitalgesellschaft“ bei einer Kapitalgesellschaft und einer natürlichen Person von € 484.848,48 ergebe sich bei einem Köstsatz von 34 % (abzüglich € 164.848,48) eine „Ausschüttung an Privatstiftung“ von € 320.000,00.

Die „Zuwendung aus Privatstiftung“ bei einer Kapitalgesellschaft und einer natürlichen Person zeige dann jedoch in steuerlicher Hinsicht ein unterschiedliches Bild. Da betrage die Köst bei der Kapitalgesellschaft € 108.800,00 bei der natürlichen Person € 80.000,00. Die Ausschüttung an Gesellschafter bei der Kapitalgesellschaft € 211.200,00 bei der natürlichen Person € 240.000,00. Abzüglich Kest von € 52.800,00 verbleibe bei der Kapitalgesellschaft ein Vermögen von € 158.400,00, das ergebe insgesamt eine Steuer von € 326.448,48 und einen Steuersatz von 67,3 %. Dem stehe bei der natürlichen Person eine Steuer von nur € 244.848,48 mit einem Steuersatz von 50,5 % gegenüber. Das seien demnach 16,8% weniger Steuer, mit einem Köst/Kestdifferenzbetrag von € 28.800,00.

Die Stifterin und Begünstigte der zuwendenden Privatstiftung sei gleichzeitig 100%ige Gesellschafterin der Bw., die ebenfalls Begünstigte der zuwendenden Privatstiftung sei. Der Weg eine Zuwendung aus der Privatstiftung an die Kapitalgesellschaft direkt zu tätigen sei vom ehemaligen steuerlichen Berater gewählt und geraten worden, der offensichtlich übersehen habe, dass die Schachtelbefreiung des § 10 KStG für Zuwendungen aus Privatstiftungen an begünstigte Kapitalgesellschaften eben nicht von § 10 KStG erfasst seien.

Dieser Irrtum des damaligen Steuerberaters gehe auch daraus hervor, dass der Ertrag in der Kapitalgesellschaft vom handelsrechtlichen Gewinn abgerechnet worden sei und den steuerlichen Gewinn entsprechend gekürzt habe.

Hätte der Stiftungsrat, die Bw. oder die Gesellschafterin den Beratungsfehler rechtzeitig erkannt und erkennen können, wäre niemals dieser Weg gewählt worden, da dies mit einer zusätzlichen Steuerbelastung von mindestens € 28.800,00 einhergehe, würde nun auch noch der Gewinn aus der Kapitalgesellschaft an die Gesellschafterin ausgeschüttet, wäre die zusätzliche Steuerbelastung schon bei € 81.600,00 angelangt, wobei dann die Steuerbelastung des ursprünglichen Unternehmensgewinnes bei 67,3% liegen würde. Gerade um diese enorme Belastung zu vermeiden, sei vom Gesetzgeber die Befreiung des § 10 KStG eingeführt worden, damit der maximale Steuersatz für natürliche Personen in der Summe nur noch geringfügig überschritten werde. Eine Steuerbelastung von 67,3% für Unternehmensgewinne sei in Österreich im Jahre 2002 nicht mehr vorgesehen. Hätte der Stiftungsvorstand, die Bw. und die Gesellschafterin also den vernünftigen Weg - ohne den Irrtum des steuerlichen Beraters - gewählt, wäre die letztendliche Steuerbelastung um € 81.600,00 geringer. Die beantragte Nachsicht betreffe jedoch nur die bisher eingetretene Mehrbelastung i.H.v. € 28.800,00 (nämlich jene Steuerbelastung, die zusätzlich entstanden sei, weil nicht an die begünstigte natürliche Person zugewendet und dann in die Kapitalgesellschaft eingelegt worden sei), d.h. bei Gewährung der Nachsicht würden die durch den Irrtum des steuerlichen Vertreters resultierenden Mehreinnahmen an Steuern aller Voraussicht nach noch immer € 52.800,00 betragen.

In den ErlRV (BlgNr XVIII, GP 18) werde die Versagung der Schachtelbefreiung im § 10 KStG für Kapitalgesellschaften die Begünstigte einer Privatstiftung seien, damit begründet, dass „Körperschaften strukturell nicht als Begünstigte in Betracht kommen“ (Michael Knaus in „Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts“, Hrsg Peter Doralt/Susanne Kalss, Wien 2001, Seite 366, Anlage 1). Dass diese Annahme des Gesetzgebers ein Irrtum gewesen sei, habe sich in der Zwischenzeit vielfach herausgestellt.

Die sachliche Unbilligkeit ergebe sich daraus, dass ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete (VwGH 30.04.1999, 99/16/0066 u.a., zitiert in „Bundesabgabenordnung“, Christoph Ritz, Wien 2005, Seite 710, Tz 11, Anlage 2).

Besonders deutlich definiert werde die sachliche Unbilligkeit im VwGH Urteil vom 29.1.2004, 2002/15/0002, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff komme.

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung sei grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führe. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse seine Wurzeln in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zu auslösenden Sachverhalt sei.

Im gegenständlichen Fall lägen sämtliche notwendigen Merkmale vor:

Ungewöhnliches Entstehen: Auslösung durch Irrtum des steuerlichen Vertreters, Irrtum beim Steuergesetzgeber hinsichtlich der Begünstigtenstellung von Kapitalgesellschaften

Unproportionaler Vermögenseingriff: Steuerbelastung 67,3%, Steuermehrbelastung € 81.600,00

Offensichtlicher Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen: maximal vorgesehene Steuerbelastung von Unternehmensgewinnen 50,5%, Kapitalgesellschaften als Begünstigte einer Privatstiftung seien für den Steuergesetzgeber nicht denkbar gewesen

Außergewöhnlicher Geschehensablauf: durch den Irrtum des damaligen steuerlichen Vertreters sei nicht der alternative, vernünftige Weg gewählt worden

Nicht zu erwartende Abgabenschuld: durch den Irrtum des damaligen steuerlichen Vertreters sei die Schachtelbefreiung des § 10 KStG angenommen worden.

Da die sachliche Unbilligkeit ohne Zweifel vorliege, liege es im Ermessen der Abgabenbehörde die Nachsicht zu bewilligen. Bei der Ermessensübung werde vor allem das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen sein. Das steuerliche Verhalten der Privatstiftung, der Bw. und der Gesellschafterin sei über Jahrzehnte hinweg tadellos gewesen. Weiterhin sei der Beitrag der zuwendenden Privatstiftung, der Bw. und der Gesellschafterin zur Solidargemeinschaft im Vergleich zum Durchschnitt ein erheblicher und die pekuniären Leistungen werden stets pünktlich und korrekt erbracht.

Abschließend wurde die Begründung des Nachsichtsansuchens vom 26. Jänner 2007 zum Bestandteil der Berufung gemacht und der Antrag auf Nachsicht des entrichteten Abgabebetrages von € 28.800,00 aufrechterhalten.

In der am 20. Dezember 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden die Rechtsansichten des steuerlichen Vertreters, es liege eine Ausschüttungskonstellation vor, die der Gesetzgeber in dieser Form nicht vorhergesehen habe und der ehemalige Steuerberater habe in Folge seines Irrtums einen Beratungsfehler begangen, bekräftigt und nochmals darauf hingewiesen, dass die in der Berufung angeführten Argumente für eine Ermessensentscheidung zu Gunsten der Bw. sprächen.

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

*Gemäß § 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.*

*Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet Absatz 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.*

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung. Nachsichtsmaßnahmen können daher - abgesehen vom Formalerfordernis einer entsprechenden Antragstellung

sowie der eingetretenen Fälligkeit der nachsichtsbezogenen Abgaben - nur bei Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in Erwägung gezogen werden.

Lässt ein konkret vorliegender Sachverhalt schon die Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu, dann ist das Nachsichtsgesuch wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bereits aus Rechtsgründen abzuweisen, für eine Ermessensentscheidung bleibt diesfalls kein Raum (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088 und 19.10.1992, 91/15/0017).

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO kann eine „sachlich“ oder „persönlich“ bedingte Unbilligkeit sein (VwGH 24.2.1998, 97/13/0237).

Sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 01.07.2003, 2001/13/0215).

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199).

Im gegenständlichen Verfahren wird ausschließlich sachliche Unbilligkeit hinsichtlich der Einhebung einer bereits entrichteten Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 in der Höhe von € 28.800,00 geltend gemacht.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass im Festsetzungsverfahren zu Körperschaftsteuer 2002 der Weg bis zum VwGH beschritten wurde und dieser am 26. Jänner 2001 ein abweisendes Erkenntnis mit folgendem Inhalt gefällt hat:

„Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine GmbH, die den Erwerb von der Beteiligung an anderen in- und ausländischen Gesellschaften zum Gegenstand hat und zum 31. Dezember bilanziert.

Im angefochtenen Bescheid werde ausgeführt, dass die Bf. 1998 gegründet worden sei, Frau L. als Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin fungiere und im Gründungsjahr eine Widmung von S 1.000,00 an die D. erfolgt sei. Für im Jahr 2002 vorgenommene Ausschüttungen der Stiftung an die Bf. in der Höhe von € 320.000,00 habe die Bf. die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs. 1 KStG 1988 geltend gemacht.

Mit der Begründung, dass keine Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft vorliege, habe das Finanzamt bei der Körperschaftsteuerveranlagung 2002 die Beteiligungsertragsbefreiung versagt. Dagegen habe die Bf. in der Berufung vorgebracht, dass nach dem Gebot einer verfassungskonformen Interpretation eine „konzernierend zwischengeschaltete Stiftung“ ebenfalls eine Beteiligung im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 vermitteln müsse. Dies sei zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung von Körperschaftsteuergewinnen „innerhalb eines Körperschaftskreises“ erforderlich.

Mit Eingabe vom 21. August 2006 habe die Bf. vorgebracht, dass sie beim Finanzamt einen Antrag auf Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides 2002 gemäß § 295a BAO eingebracht habe. In diesem habe sie begehrt, die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2002 laut den beiliegenden berichtigten Bilanzen vorzunehmen, „weil die Ausschüttungsvereinbarungen 2002 von den Vertragsparteien wegen wesentlichen Irrtums aufgehoben worden seien“.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides vertrat die belangte Behörde den Standpunkt, dass Zuwendungen einer Stiftung an Körperschaften nicht unter die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs. 1 KStG 1988 zu subsumieren seien. Die von der Bf. geforderte „verfassungskonforme Interpretation“ gehe nach Ansicht der belangten Behörde über den Wortsinn und den Willen des Gesetzgebers hinaus. Durch die Ausschüttungsbeschlüsse und die Annahme seitens der Bf. sei die Ausschüttung auch tatsächlich erfolgt. Dies ergebe sich auch daraus, dass die Ausschüttung sowohl von der Stiftung als auch der Bf. beim Finanzamt angezeigt worden sei. Diese Steuerpflicht der Ausschüttungen könne auch durch die Anfechtung der Ausschüttungsbeschlüsse nicht rückgängig gemacht werden. Der Einwand des Irrtums könne nicht dazu führen, die Körperschaftsteuerpflicht der Zuwendungen an die Bf. zu beseitigen. Es sei auch nicht davon auszugehen, dass die Bf. auf die Ausschüttungen verzichtet hätte, wäre ihr die Steuerpflicht bewusst gewesen. Da die Voraussetzungen für eine rückwirkende Aufhebung nicht vorlägen, sei auch kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO gegeben.

Die der Eingabe vom 21. August 2006 angeschlossene Vereinbarung zwischen der D. und der Bf. hat folgenden Wortlaut:

A. Der Vorstand der D. hat am 3. Juni 2002 eine Ausschüttung an die Bf. in der Höhe von € 30.000,00 sowie eine weitere Ausschüttung im Jahr 2002 in der Höhe von € 290.000,00 beschlossen. Die Bf. hat die beiden Ausschüttungen im Gesamtausmaß von € 320.000,00 angenommen. Damit kamen zwischen der D. und der Bf. zwei unentgeltliche Verträge über die beiden genannten Zuwendungen zustande.

Bei Vertragsabschluss sind beide Vertragsparteien davon ausgegangen, dass durch die Ausschüttung an die Begünstigte bei dieser keine Körperschaftsteuerpflicht ausgelöst wird. Die Ausschüttungen unterliegen jedoch entgegen der ursprünglichen Annahme in der Bf. der Körperschaftsteuer.

B. Die beiden Vertragsparteien sind daher bei Abschluss der beiden Ausschüttungsvereinbarungen einem gemeinsamen wesentlichen und beachtlichen Irrtum unterlegen. Bei Kenntnis der wahren Sachlage-, nämlich der Steuerpflicht über Zuwendungen, hätten die

beiden Vertragsparteien die Vereinbarungen über die Ausschüttungen nicht abgeschlossen, die Ausschüttungen wären somit unterblieben.

Die D. und die Bf. halten daher fest, dass die Ausschüttungsvereinbarungen aufgrund eines gemeinsamen wesentlichen und beachtlichen Irrtums mit Wirkung ex tunc aufgehoben sind.

C. Da der Rechtsgrund für beide Ausschüttungen an die Bf. rückwirkend weggefallen ist, sind die beiden Vertragsparteien zur Rückabwicklung der Ausschüttungsvereinbarung verpflichtet.

Die D. sowie die Bf. vereinbaren daher, dass die Bf. den Betrag von € 320.000,00 an die Stiftung zurückzuzahlen hat.“

Die Behandlung der an den Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde hat dieser mit Beschluss vom 11. Juni 2007 abgelehnt. Zur Begründung führte der Verfassungsgerichtshof aus, dass es dem Gesetzgeber freistehe, die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 im Falle von Zuwendungen von Privatstiftungen im Hinblick darauf zu versagen, dass Körperschaften strukturell nicht als Begünstigte in Betracht kommen und nicht gesichert ist, dass die Zuwendungen aus versteuertem Einkommen erfolgen (vgl. auch die nachvollziehbare Begründung der Materialien, 1132 BlgNr, 18. GP, Seite 18).

Der Verfassungsgerichtshof hat die Beschwerde über nachträglichen Antrag der Bf. dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die ergänzte Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen.

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Insbesondere entsteht der Abgabensanspruch u.a. bei der Körperschaftsteuer nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Ist ein Abgabensanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenspruchs durch nachträgliche Dispositionen (rückwirkende Rechtsgeschäfte) des Abgabepflichtigen ausgeschlossen.

Es ist unstrittig, dass die Bf. auf Grund der bei der Stiftung im Jahr 2002 beschlossenen Ausschüttung im (Wirtschafts-) Jahr 2002 eine Zuwendung in Höhe von € 320.000,00 bezogen hat, für die im Sinne des § 4 Abs. 1 iVm § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres 2002 der Abgabensanspruch entstanden ist, wobei das Finanzamt im Rahmen der Körperschaftsteueranforderung für dieses Jahr die geltend gemachte Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs. 1 KStG 1988 nicht anerkannt hat.

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass zivilrechtlich die Anfechtung eines Rechtsgeschäfts auch bei einem so genannten „gemeinsamen Irrtums“ zulässig sei. Beide Parteien seien grundsätzlich einem so genannten „Rechtsfolgenirrtum“ unterlegen, weil die Ausschüttung entgegen ihrer Annahme „sehr wohl eine Körperschaftsteuer“ ausgelöst habe. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde sei dieser Irrtum auch wesentlich gewesen, weil sowohl die D. als auch die Bf. bei „Kenntnis der wahren Sachlage und Kenntnis des Fehlens der Steuerfreiheit“ die Ausschüttungsvereinbarung nicht getroffen „hätten“.

Selbst wenn solcherart nach dem Beschwerdevorbringen ein wesentlicher Irrtum vorgelegen sein sollte, ändert dies nichts daran, dass mit der im Jahr 2006 zwischen der Stiftung und der Bf. abgeschlossenen „Vereinbarung über die Aufhebung von Ausschüttungen wegen Irrtums“ der für das Jahr 2002 bereits entstandene - öffentlich-rechtliche - Körperschaftsteueranspruch nicht rückwirkend beseitigt werden konnte (vgl. beispielsweise das hg Erkenntnis vom 22. September 1999, 99/15/0109). Da keine materiellen Abgabenvorschriften eine derartige Rückwirkung anordnen, ist der belangten Behörde auch darin Recht zu geben, dass die Voraussetzungen für eine nachträgliche Bescheidänderung wegen Eintritt rückwirkender Ereignisse nach § 295a BAO nicht vorlagen (zum Verständnis des § 295 a BAO als rein verfahrensrechtliche Bestimmung vgl. z.B. die hg Erkenntnisse vom 20. Februar 2008, 2007/15/0259, und vom 4. Februar 2009, 2006/15/0151).

Dass die Zuwendungen der Stiftung an die Bf. im Jahr 2002 nicht der Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs. 1 KStG 1988 zu subsumieren waren, wird in der Beschwerde nicht mehr weiter bekämpft. Es kann daher diesbezüglich auf die Begründung im Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes verwiesen werden (in diesem Sinne ebenso z.B. Wiesner, RdW 11/1993, 344 [347], und Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg.), KStG 1988, § 10 Abs. 1 Tz 55, mwN).

Dem Vorbringen in der Beschwerde, dass bei „gesetzmäßiger Anwendung des § 8 Abs. 1 KStG iVm § 21 BAO und der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Ausschüttung an die Bf. als Einlage der Alleingesellschafterin zu qualifizieren gewesen wäre (weil nämlich nur der Leistungsweg abgekürzt worden sei, „dh dass eine Ausschüttung der D. an Frau L. und eine daran anschließende Einlage in die Bf. durch die Alleingesellschafterin unterblieb“) und daher der Zufluss der Ausschüttung an die Bf. keinesfalls körperschaftsteuerpflichtig sei, kann nicht gefolgt werden.

Mit diesem Vorbringen, das auch auf den gesellschaftsrechtlichen Zusammenhang der Bf., der Alleingesellschafterin und der D. Bezug nimmt, verliert die Bf. offenbar das sowohl für Kapitalgesellschaften als auch für Stiftungen geltende Trennungsprinzip (vgl. z.B. das hg Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2008/15/0097) aus den Augen.

Ein Vorbringen, wonach etwa wegen nicht fremdüblicher Gestaltungen die Vereinbarungen über die Zuwendungen im Jahr 2002 entgegen ihrer äußeren Erscheinungsform nicht als solche hätten gewertet werden dürfen (damit allenfalls die Judikatur des Verwal-

tungsgerichtshofs zu verdeckten Ausschüttungen oder zur verdeckten Einlage zum Tragen hätte kommen müssen), hat die Bf. im Verwaltungsverfahren außerdem nicht erstattet, sodass die diesbezüglich erstmals in der Beschwerde enthaltenen Überlegungen auch dem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltenden Neuerungsverbot (vgl. § 41 Abs. 1 VwGG) unterliegen.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war somit gemäß § 42 Abs.1 VwGG abzuweisen.“

Aus dem angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit der vorangegangenen Ablehnung der Behandlung durch den Verfassungsgerichtshof ergibt sich, dass eine Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs. 1 KStG 1988 in diesem Fall nicht zusteht und dies auch nicht als ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis einzustufen ist, da dem Gesetzgeber offen gestanden wäre, auch für die vorliegende Fallkonstellation eine Befreiung zu normieren.

Es liegt demnach folgerichtig auch kein vom Gesetzgeber nicht vorhergesehener atypischer Vermögenseingriff vor, da es die freie wirtschaftliche Entscheidung des Bf. war, eine nicht steuerbefreite Ausschüttung vorzunehmen.

Das Vorbringen, dass der Körperschaftsteuerbelastung eine Fehlinterpretation eines steuerlichen Vertreters und damit ein Beratungsfehler zu Grunde lag und der Umstand, dass die Wahl der Vorgangsweise der Ausschüttung zu einer erheblichen Steuermehrbelastung geführt hat, ist in diesem Zusammenhang irrelevant und nicht mehr weiter zu prüfen, da kein offenkundiger Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen vorliegt.

Vielmehr bringt die Bw. damit vor, dass die eingetretene Belastungswirkung auf einer Disposition des für sie handelnden Steuerberaters beruht und daher sehr wohl beeinflussbar war.

Überspitzt in der Argumentation der Vertretung weitergedacht, müsste sonst jeder Fehler einer Steuerberatungskanzlei bis zur Versäumung einer Rechtsmittelfrist durch einen steuerlichen Vertreter zu einer Überprüfbarkeit der dadurch in Rechtskraft erwachsenen Abgabennachforderung im Sinne einer sachlichen Unbilligkeit für seinen Mandanten führen, was so zu Lasten der Allgemeinheit naturgemäß nicht normiert sein kann, sondern klarerweise dem zivilen Rechtsbereich (Vertragsverhältnis zwischen Mandanten und Vertreter) unterliegt.

In der Einhebung der bereits entrichteten Abgabenschuld ist keine sachliche Unbilligkeit zu erblicken.

Da das Nachsichtsgesuch bereits wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen aus Rechtsgründen abzuweisen war, bleibt für eine Ermessensentscheidung diesfalls kein Raum, wie bereits die Abgabenbehörde erster Instanz rechtsrichtig ausgeführt hat.

Die Berufung war spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 15. Dezember 2011