



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 21

GZ. RV/0514-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Wiener Treuhand- und Wirtschaftsberatung GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und Gesellschaftsteuer vom 17. September 1998 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 31. August 1994 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien das Protokoll der außerordentlichen Generalversammlung der nunmehrige Berufungswerberin (Bw.) vom 16. August 1994 ein, in der ua Folgender Beschluss gefasst wurde:

"Die Geschäftsführer sind berechtigt, innerhalb von fünf Jahren nach Beschlussfassung über die gegenständliche Gesellschaftsvertragsänderung Genussrechte, die ein Recht auf einen Anteil an Gewinn und Liquidationserlös der Gesellschaft verbriefen, bis zu einer Höhe von öS

160.000.000,-- Genussscheinnominale zuzüglich allfälliger, sich aus den Genussscheinbedingungen ergebender Aufzahlungen zu begeben."

Mit Vorhalt vom 8. September 1994 forderte das Finanzamt die Bw. auf ua auf Folgende Fragen zu beantworten"

"Bestehen neben dem Stammkapital ein Partizipationskapital oder Gesellschaftsrechte im Sinne des § 6 KVG wie Genussrechte

.

Wenn ja, in welcher Höhe, worin bestand die Gegenleistung und wann erfolgte sie?"

Mit Schreiben vom 28. Oktober 1994, eingelangt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 8. November 1994, zeigte die Bw. dem Finanzamt an, dass von ihr Genussrechte im Nominale von S 650.000,00 begeben wurden und ersuchte, die diesbezügliche Gesellschaftsteuer der Bw. vorzuschreiben.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 1994, eingelangt beim Finanzamt am 21. Dezember 1994, teilte die Bw. in Beantwortung des Vorhaltes vom 8. September 1994 nochmals mit, dass sie im Geschäftsjahr 1994 Genussrechte im Nominale von S 725.000,00 begeben habe und verwies auf die Anzeige vom 28. Oktober 1994.

Mit Bescheid vom 27. Dezember 1994 setzte das Finanzamt unter Hinweis auf die Anzeige vom 8. November 1994 für die Ausgabe von Genussrechten Gesellschaftsteuer mit 2 % gemäß § 9 Abs. 1 KVG (idF vor BGBl. 629/1994) von einer Bemessungsgrundlage von S 725.000,00 = S 14.500,00 fest.

Auf Grund eines Vorhaltes vom 5. März 1998 übermittelte die Bw. dem Finanzamt die Bilanzen 1994 und 1995 samt Beilagen. In der Bilanz zum 31.12.1994 wird unter den Passiva ausgewiesen:

*"C. Genussrechtskapital S 145.000.000,00
(davon vertragliche Aufzahlungen S 144.275.000,00)"*

Über weiteren Vorhalt vom 8. Mai 1998 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass die Genussscheine am 11. August 1994 gezeichnet und am 16. August 1994 bezahlt worden seien. Die Aufzahlung sei am 31. August 1994 geleistet worden. Weiters übermittelte die Bw. dem Finanzamt die Genussscheinbedingungen sowie Kontoauszüge samt Überweisungsbelegen.

Aus den Überweisungsbelegen ergibt sich, dass der Betrag von S 725.000,-- von der F AG mit dem Verwendungszweck "Erwerbspreis für Genussscheine Nom. 725.000" und der Betrag von

S 144.275.000,00 von der R GenmbH mit dem Verwendungszweck "Aufzahlung auf Genussscheine" an die Bw. überwiesen wurden.

Die Genussscheinbedingungen haben auszugsweise folgenden Inhalt:

"§ 2 Rechtsgrundlagen

*(1) Die Gesellschaft begibt Genussscheine im Gesamtnennbetrag von bis zu öS 725.000,--.
.....*

Die Genussscheine verbriefen (§ 8 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988 idgF) einen Anspruch auf Teilnahme am laufenden Gewinn, am Vermögen, am Unternehmenswert gem § 5 dieser Bedingungen sowie am Liquidationserlös der Gesellschaft.

§ 3 Gegenstand des Genussrechts

(1) Gegenstand des Genussrechts ist eine Gewinnbeteiligung gemäß den nachstehenden Bestimmungen dieser Bedingungen. Die Genussscheine gewähren den Inhabern darüber hinaus eine anteilmäßige Beteiligung am Unternehmenswert einschließlich aller stiller Reserven und dem Firmenwert sowie am Liquidationsgewinn der Gesellschaft.

(2) Die Genussscheine gewähren den Inhabern jedenfalls einen Anspruch auf Rückzahlung des Nennbetrages zuzüglich allfällig geleisteter Aufzahlungen.

(3) Die Beteiligung der Inhaber der Genussscheine am laufenden Gewinn, am Unternehmenswert sowie am Liquidationsgewinn bestimmt sich nach dem Genussscheinnominale zuzüglich allfällig geleisteter Aufzahlungen zum gesamten bilanziellen Eigenkapital der Gesellschaft, bezogen auf den dem Emmissionszeitpunkt der Genussscheine folgenden Bilanzstichtag. Die Beteiligung am laufenden Gewinn besteht erstmals für das Geschäftsjahr 1994.

§ 5 Auseinandersetzung

(1) Im Falle der Auflösung des Genussrechtsverhältnisses durch Kündigung steht den Inhabern der Genussscheine ein Auseinandersetzungsbetrag in Höhe des anteiligen Unternehmenswertes bezogen auf den Auflösungszeitpunkt, mindestens jedoch das Genussscheinnominale zuzüglich allfällig geleisteter Aufzahlungen, zu.

(4) Im Fall der Liquidation der Gesellschaft sind die Inhaber der Genussscheine entsprechend am tatsächlich erzielten Liquidationsgewinn beteiligt."

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 19. Juni 1998 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für "die Ausgabe von Genussscheinen von S 145.000.000,00 davon S 144.275.000,00 vertragliches Aufgeld laut vorgelegter Bilanz zum 31.12.1994" Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage von S 144.275.000,00 fest. Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben.

Weiters erließ das Finanzamt am 4. November 1998 einen Wiederaufnahmebescheid, mit dem es das Verfahren hinsichtlich der mit Bescheid vom 27. Dezember 1994 festgesetzten Gesellschaftsteuer gemäß § 303 (1) BAO wieder aufnahm und einen neuen Sachbescheid, mit dem es die Gesellschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 1 KVG (idF vor BGBl. 629/1994) mit 2 % von S 145.000.000,00 = S 2.900.000,00 festsetzte.

In der Bescheidbegründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Die Gesellschaftsteuer ist vom gesamten als Gegenleistung zu erbringenden Geldbetrag zu entrichten, ungeachtet aus welchem Vermögen dieser stammt.

Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung war daher der Bescheid vom 27.12.94 wieder aufzunehmen.

<i>Genussrecht</i>	<i>725.000,00</i>
<i>Agio</i>	<i>144.275.000,00</i>
	<i>145.000.000,00"</i>

In der gegen den Wiederaufnahmebescheid eingebrachten Berufung wurde geltend gemacht, dass kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vorliege und dass die Bescheidbegründung in mehrfacher Hinsicht unzureichend sei. Die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid richtet sich vor allem gegen die Einbeziehung der freiwilligen Aufzahlung zum Genussrecht durch einen außenstehenden Dritten in die Bemessungsgrundlage. Weiters wurde vorgebracht, dass die Steuervorschreibung unzulässig sei, da dieser Vorgang bereits durch den wort- und inhaltsgleichen Gesellschaftsteuerbescheid vom 19. Juni 1998 erfasst worden sei und wurde für den Fall, dass der Berufung gegen den Bescheid vom 19. Juni 1998 nicht Folge gegeben werde, *res iudicata* eingewandt.

Im Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde nochmals betont, dass es sich hier eine freiwillige Aufzahlung durch einen Dritten handle. Die Aufzahlung auf das Genussrecht sei eine freiwillige Leistung gewesen, für die es keine rechtliche Verpflichtung gegeben habe. Die Aufzahlung sei erst zu einer Zeit geleistet worden, als die Genussrechte längst begeben und von der Bw. übernommen gewesen seien. Damit könnten sie aber denkunmöglich Teil der Verpflichtung des Erwerbers gewesen sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 1999 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 19. Juni 1998 Folge und hob diesen Bescheid auf.

Mit Bescheid vom 16. September 1999 setzte die Finanzlandesdirektion das gegenständliche Berufungsverfahren gegen die Bescheid betreffend Wiederaufnahme und Gesellschaftsteuer vom 17. September 1998 gemäß § 281 BAO bis zur Entscheidung über die in einer ähnlichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof unter den Zahlen 99/16/192 und 98/16/0324 anhängigen Beschwerden gemäß § 281 BAO aus.

Da mittlerweile beide Verwaltungsgerichtshofverfahren beendet sind, ist das gegenständliche Berufungsverfahren vom nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenat fortzusetzen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Zur Wiederaufnahme

Gemäß § 303 Abs. 4 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von amtswegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 27. Dezember 1994 war dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nicht bekannt, dass für den Erwerb der Genussrechte Aufzahlungen von dritter Seite geleistet wurden. Obwohl das Finanzamt mit Vorhalt vom 8. September 1994 ua. angefragt hatte, worin die Gegenleistung bestand, gab die Bw. mit Schreiben vom 28. Oktober 1994 und 19. Dezember 1994 dem Finanzamt nur bekannt, dass sie im Geschäftsjahr 1994 Genussrechte im Nominale von S 725.000,-- begeben habe.

Erst durch Einsicht in die mit Schreiben vom 20. April 1998, beim Finanzamt eingelangt am 22. April 1998, vorgelegten Bilanzen 1994 und 1995 erlangte das Finanzamt Kenntnis, dass vertragliche Aufzahlungen in Höhe von S 144.275.000,-- geleistet wurden. Dabei handelt es sich um neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO, die im abgeschlossenen Gesellschaftsteuerverfahren dem bescheiderlassenden Organ nicht bekannt waren. Ohne Kenntnis dieses Sachverhaltselementes konnte das Finanzamt nicht zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen, sodass die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO grundsätzlich gegeben sind.

Da es sich bei einer amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO um eine Ermessensentscheidung handelt, ist deren Rechtmäßigkeit im Lichte des § 20 BAO zu beurteilen. Nach § 20 leg. cit. müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Zweckmäßigkeitserwägungen ergeben sich im gegenständlichen Fall dadurch, dass das Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor dem Prinzip der aus der Rechtskraft fließenden Rechtsbeständigkeit und Rechtssicherheit hat und zudem die Wiederaufnahme der Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Verwaltung dient. Für das Überwiegen der Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit spricht im

gegenständlichen Fall auch die Wertrelation zwischen der bisherigen Bemessungsgrundlage von S 725.000,00 und der Bemessungsgrundlage im neuen Sachbescheid von S 145.000.000,-
-.

Hinsichtlich der Billigkeit ist zu bemerken, dass die Bw. der in § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht nicht vollständig nachgekommen ist. Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von der für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen (vgl. VwGH 20.9.1989, 88/13/0072). Ohne Darlegung der Tatsache, dass Aufzahlungen von dritter Seite geleistet wurden, konnte sich die Abgabenbehörde kein klares Bild verschaffen und war es ihr nicht möglich bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 27. Dezember 1994 zu beurteilen, ob die Aufzahlungen einen Teil der Gegenleistung für den Erwerb des Genussrechtes darstellten. Auch wenn die Bw. ihre Offenlegungspflicht nicht vorsätzlich oder fahrlässig verletzt hat, weil sie von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, so ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bei den Billigkeitserwägungen zu berücksichtigen, ob die Bw. von sich aus alles unternommen hat, um den Sachverhalt vollständig gegenüber der Abgabenbehörde darzustellen. Es überwiegt deshalb im gegenständlichen Fall das öffentliche Interesse an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Interesse der Bw. an der Wahrung des ursprünglichen Gesellschaftsteuerbescheides.

2) Zum Gesellschaftsteuerbescheid

Der Gesellschaftsteuer unterliegt ua. gemäß § 2 Z. 1 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 2 KVG (idF vor BGBl. 629/94) gelten Genussrechte als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften und gemäß § 6 Abs. 2 KVG (idF vor BGBl. 629/94) gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im Absatz 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Im gegenständlichen Fall erwarb die F AG ein Genussrecht an der Bw., wodurch ein kapitalverkehrsteuerpflichtiger Vorgang iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht wurde.

Nach § 8 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG (idF vor BGBl. 629/1994) wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z. 1 KVG), wenn die Gegenleistung in Geld besteht, vom Geldbetrag berechnet.

Nach der jüngsten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind Zuschüsse Dritter, die den Anteil der Genussscheinerwerber am Liquidationserlös erhöhen, jedenfalls dann als Gegenleistung für die Einräumung der Genussrechte anzusehen, wenn dies schon bei der Einräumung der Genussrechte vereinbart wird (vgl. VwGH 6.11.2002, 2002/16/0241, 0242 und VwGH 19.12.2002, 2002/16/0239). In beiden Erkenntnissen wurde bestätigt, dass auch die als "Aufzahlung" oder "Zuschuss" bezeichneten Leistungen Dritter in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Erwerb des Genussrechtes besteht.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iS des § 21 Abs. 1 BAO tritt zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechtes immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273 unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 29.1.1975, 607-633/74 und vom 14.5.1975, 531, 532/74).

Im gegenständlichen Fall bestimmt sich das Ausmass der Beteiligung des Genussscheininhabers am laufenden Gewinn, am Unternehmenswert und am Liquidationserlös nach dem Genussscheinnominale zuzüglich allfällig geleisteter Aufzahlungen zum gesamten bilanziellen Eigenkapital. Auch die Aufzahlungen Dritter erhöhen somit den Anteil der Genussscheinerwerberin am Liquidationserlös. Wie sich aus den oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes sowie dem Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 2000 zur Zl. 99/16/0192 ergibt, wurde auch in den dortigen Beschwerdefällen die "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" erst nach der Zeichnung des Genussscheines geleistet, weshalb der Einwand im Vorlageantrag, dass die Aufzahlung nach dem Erwerb des Genussrechtes erfolgt sei, unbeachtlich ist. Auch im gegenständlichen Fall ergibt sich der innere Zusammenhang zwischen der Aufzahlung in Höhe von S 144.275.000,00 und dem Erwerb des Genussrechtes einerseits aus den Genussscheinbedingungen und andererseits aus dem zeitlichen Naheverhältnis, weshalb auch der Betrag von S 144.275.000,00 Teil der Gegenleistung im Sinne des § 8 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG (idF vor BGBl. 629/1994) ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. Mai 2003