



GZ. RV/2198-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Exinger GmbH, gegen die Bescheide 1) vom 12. September 2000 und 2) vom 1. Februar 2001 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend 1) Gesellschaftsteuer und 2) Wiederaufnahme und Gesellschaftsteuer entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 12. September 2000 wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- 2) Die Berufungen gegen den Wiederaufnahme- und den Gesellschaftsteuerbescheid vom 1. Februar 2001 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

Mit Gesellschaftssteuererklärung vom 10. Februar 1997 gab die nunmehrige Berufungswerberin (Bw.) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bekannt,

dass ein Erwerb von Genussrechten an der Bw. gegen eine Gegenleistung von S 7.400.000,-- erfolgt sei.

Mit Bescheid vom 13. März 1997 setzte das Finanzamt hierfür Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage von S 7.400.000,-- fest.

Am 19. Juni 1997 langte beim Finanzamt mit einer Niederschrift über eine am 6. Juni 1997 stattgefundene Hauptversammlung der Aktionäre der Bw. eine Bilanz der Bw. zum 31.12.1996 ein. Darin wird einerseits ein Genussrechtskapital in Höhe von S 7.400.000,--, andererseits eine nicht gebundene Kapitalrücklage in Höhe von S 66.600.000,-- ausgewiesen.

Über Vorhalt des Finanzamtes teilte der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 18. August 1997 mit, dass die nicht gebunden Kapitalrücklage aus nicht rückzahlbaren Großmutterzuschüssen stamme.

Auf Grund eines weiteren Vorhaltes wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 19. September 1997 der Erläuterungsteil des Jahresabschlusses 1996 übermittelt. Darin heißt es: "Mit Valuta 18. Oktober bzw. 6. November 1996 wurden von den Inhabern des Genussrechtskapitals nicht rückzahlbare Zuschüsse in Höhe von 66,6 Mio. an die E GmbH geleistet, die bei der Bw. auf die Beteiligung aktiviert wurde."

Nach einem weiteren Vorhalt wurde mit Schreiben vom 26. März 1999 mitgeteilt, dass zum Zeitpunkt der Leistung der Großmutterzuschüsse an die E GmbH durch die Inhaber der Genussrechte die Bw. alleinige Gesellschafterin der E GmbH gewesen sei. Die Alleinaktionärin der Bw. sei die Ö AG gewesen. Zeichner der Genussrechte seien H GmbH, S GmbH, T GmbH und Ö AG gewesen. Gleichzeitig wurden die Allgemeinen Bedingungen für Genussrechte der Bw. übermittelt. Darin heißt es auszugsweise:

"IV. 2) Die Verteilung des Gewinnes zwischen Aktionären und Genussscheininhabern erfolgt gleichrangig. Der Gewinn nach Abs. 1 wird somit nach dem Nominale der Genussscheine zuzüglich allfälliger sonstiger Kapitalzuführungen (Gem. V Abs 2) einerseits und nach dem Nominale des Grundkapitals zuzüglich allfälliger sonstiger Kapitalzuführungen andererseits aufgeteilt.

V 2) Hat der Genussscheininhaber neben dem Genussscheinentgelt und einem allfälligen Agio noch zusätzlich unverzinsliche Kapitalzuführungen an die Gesellschaft oder an eine Mehrheitsbeteiligung der Gesellschaft ("sonstige Kapitalzuführungen") erbracht, so werden diese Beträge für Zwecke der Gewinnverteilung oder der Liquidationsgewinnverteilung

rechnerisch wie Nominalkapital behandelt, sodass sie den Anteil des Genussscheininhabers erhöhen."

Im Zuge einer am 30. August 2000 bei der Bw. durchgeführten Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO wurde u.a. Einsicht in folgende Unterlagen genommen:

undatierte Zeichnungsscheine der Ö AG und der T GmbH, jeweils über Genussscheine im Gesamtnennwert von S 700.000,--, ein Zeichnungsschein vom 7. November 1996 der S GmbH über Genussscheine im Gesamtnennwert von S 5.000.000,-- und ein Zeichnungsschein vom 14. Oktober 1996 der H GmbH über Genussscheine im Gesamtnennwert von S 1.000.000,-- und in Kontoauszüge vom 4. November 1996 und vom 17. Dezember 1996 der Bankkonten bei der Ö AG.

Daraus ergibt sich, dass den Konten der Bw. und der E GmbH folgende Überweisungen gutgeschrieben wurden:

Überweisung von	an Bw.	Valuta	an E GmbH	Valuta
T GmbH	ÖS 700.000,--	16.10.1996	ÖS 6.300.000,--	18.10.1996
S GmbH	ÖS 5.000.000,--	16.10.1996	ÖS 45.000.000,--	18.10.1996
H GmbH	ÖS 1.000.000,--	16.10.1996	ÖS 9.000.000,--	18.10.1996
Ö AG	ÖS 700.000,--	4.11.1996	ÖS 6.300.000,--	6.11.1996

Im Bericht der Betriebsprüfung vom 31. August 2000 wurde dazu festgestellt, dass die sonstigen Kapitalzuführungen die Anteile der Genussscheininhaber erhöhen und somit eine weitere Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte darstellen.

Mit Bescheid vom 12. September 2000 zu ErfNr. 362.056/2000, St.Nr. 084/5064, setzte das Finanzamt für den Erwerb von Genussrechten Gesellschaftsteuer mit 1 % von S 66.600.000,-- = S 666.000,-- fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass sich aus Punkt V (2) der Allgemeinen Bedingungen ergebe, dass für die Genussscheininhaber zwar die Berechtigung, sonstige Kapitalzuführungen zu leisten, jedoch explizit keine Verpflichtung, dies auch tatsächlich zu tun, bestehe. Die sonstigen Kapitalzuführungen iHv S 66.600.000,-- seien direkt an die Tochtergesellschaft der Bw. geleistet worden. Zuschüsse eines mittelbaren Gesellschafters würden aber nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen. Es fehle hier der Kausalzusammenhang zwischen dem Erwerb der Gesellschaftsrechte und der Kapitalzufuhr.

Mit Bescheid vom 1. Februar 2001 wurde zusätzlich das erste Gesellschaftsteuerverfahren in dieser Angelegenheit wiederaufgenommen und der Gesellschaftsteuerbescheid vom 13. März

1997 aufgehoben. Gleichzeitig erging ein neuer Gesellschaftsteuerbescheid mit dem die Gesellschaftsteuer mit 1 % von S 73.400.000,-- (S 7.400.000,-- zuzüglich S 66.600.000,--) = S 734.000,-- festgesetzt wurde.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen eingewandt, dass keine entscheidungserheblichen Sachverhaltselemente hervorgekommen seien, die nicht schon bei der ursprünglichen Bescheiderlassung bekannt gewesen seien. Insbesondere habe es in den Jahren 1997 bis 1999 bereits vor der Betriebsprüfung ein umfangreiches Vorhaltsverfahren gegeben, in welchen dem Finanzamt alle relevanten Informationen über die geflossenen Zahlungen offen gelegt worden seien. Der Bescheid über die Wiederaufnahme sei daher rechtswidrig. Hinsichtlich des neuen Sachbescheides wurde auf Berufung gegen den Bescheid vom 12. September 2000 verwiesen.

Mit Bescheid vom 23. November 2001 setzte die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland beide Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO bis zur Entscheidung über die in einer gleichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof unter den Zahlen 98/16/0324, 99/16/0192 und 99/16/0392 anhängigen Beschwerdeverfahren aus.

Da diese Beschwerdeverfahren mittlerweile beendet wurden, sind die gegenständlichen Berufungsverfahren vom nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenat fortzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zum Gesellschaftsteuerbescheid vom 12. September 2000

Da die "sonstigen Kapitalzuführungen" im Gesamtbetrag von S 66.600.000,-- einen Teil der Gegenleistung für den Erwerb der Genussrechte durch die T GmbH, S GmbH, H GmbH und I AG darstellen (siehe Punkt 2)b) der Berufungsentscheidung) können die "Sonstigen Kapitalzuführungen" keinen selbständig kapitalverkehrsteuerpflichtigen Tatbestand auslösen.

Es war daher der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 12. September 2000 Folge zu geben und dieser Bescheid aufzuheben.

2) a) Zum Wiederaufnahmebescheid vom 1. Februar 2001

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 13. März 1997 war dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nicht bekannt, dass für den Erwerb der Genussrechte neben den als Kaufpreis bezeichneten Zahlungen an die Bw. auch noch "sonstige Kapitalzuführungen" an die Tochtergesellschaft der Bw. geleistet wurden. Die Bw. hatte in der Gesellschaftsteuererklärung vom 10. Februar 1997, beim Finanzamt eingelangt am 14. Februar 1997, dezidiert angegeben, dass die Gegenleistung S 7.400.000,-- betragen habe.

Das in der Berufung erwähnte Vorhalteverfahren und die Betriebsprüfung fanden erst nach der Festsetzung der Gesellschaftsteuer statt, nach dem das Finanzamt durch das am 19. Juni 1997 beim Finanzamt eingelangte Protokoll der 2. Ordentlichen Hauptversammlung davon Kenntnis erlangt hatte, dass in der Bilanz der Bw. zum 31.12.1996 Bw. ein Betrag von S 66.600.000,-- als nicht gebundene Kapitalrücklage ausgewiesen wurde. Erst dadurch ergab sich für das Finanzamt die Notwendigkeit, die von der Bw. angesprochenen Ermittlungen aufzunehmen. Erst nach Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides am 13. März 1997 erlangte das Finanzamt durch das Vorhalteverfahren und die durchgeführte Betriebsprüfung davon Kenntnis, dass neben den als "Kaufpreis" bezeichneten Zahlungen direkt an die Bw. im Gesamtbetrag von S 7.400.000,-- noch "sonstige Kapitalzuführungen" im Gesamtbetrag von S 66.600.000,-- an die E GmbH erfolgt sind, die sowohl bei der Gewinnverteilung als auch bei der Liquidationsgewinnverteilung die Ansprüche der Genussrechtsberechtigten erhöhen. 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 7.400.000,00 und der Bemessungsgrundlage im neuen Sachbescheid von insgesamt S 73.400.000,00.

Hinsichtlich der Billigkeit ist zu bemerken, dass die Bw. der in § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht nicht vollständig nachgekommen ist. Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen 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 "sonstige Kapitalzuführungen" an die E GmbH erfolgt sind, konnte sich die Abgabenbehörde kein klares Bild verschaffen und war es ihr nicht möglich bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 13. März 1997 zu beurteilen, ob die "Sonstigen Kapitalzuführungen" einen Teil der Gegenleistung für den Erwerb der Genussrechte 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)b) Zum Gesellschaftsteuerbescheid vom 1. Februar 2001

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 iVm § 6 Z. 2 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer u.a. der Erwerb von Genussrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Nach § 7 Z. 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur EU auch jene der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG, im Folgenden kurz: RL), unmittelbar anzuwenden.

Nach Artikel 4 (1) Buchstabe d) der RL unterliegen der Gesellschaftsteuer folgende Vorgänge: Die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie z.B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse.

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 unter Hinweis auf die Urteile des Europäischen Gerichtshofes vom 17. Oktober 2002 zu den Zahlen C-138/00, C-339/99 und C-71/00). 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.

Aus dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 17. Oktober 2002 zur Zahl C-339/99 ergibt sich weiters, dass der Begriff "Einlagen aller Art" auch zusätzliche finanzielle Beiträge erfasst, die ein neuer Gesellschafter nicht an die Kapitalgesellschaft, sondern an die Tochtergesellschaft zahlt, sofern sich aus den Umständen des Falles eindeutig ergibt, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Kapitalgesellschaft der eigentliche Empfänger dieser Beiträge ist. Es wurde deshalb auch vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt, dass die Beurteilung der in Rede stehenden Fragen nicht auf Grund einer rein formalen Ebene vorzunehmen ist, sondern auf Grund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise und danach betreffend die Zahlungen an die Töchter der Beschwerdeführerin die Beschwerdeführerin als der eigentliche Empfänger der Zuschüsse zu qualifizieren ist (vgl. VwGH 6.11.2002, 2002/16/0240).

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 bekommen die Genussscheininhaber nicht nur für die Zahlungen an die Bw., sondern auch für die "sonstigen Kapitalzuführungen", bei denen die Zahlungen an die Tochter der Bw. erbracht werden, ein Recht auf Gewinnbeteiligung und auf Liquidationserlös eingeräumt. Es wird in den Genussscheinbedingungen ausdrücklich festgelegt, dass auch diese "sonstigen Kapitalzuführungen" rechnerisch wie Nominalkapital behandelt werden und den Anteil des Genussscheininhabers erhöhen. Damit haben die Genussscheininhaber auch für die "sonstigen Kapitalzuführungen", Rechte, wie sie sonst Gesellschaftern gewährt werden, erhalten.

Da es sich bei der empfangenden Gesellschaft um eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der Bw. handelt, ist durch die Erhöhung des Vermögens der Tochtergesellschaft der Wert dieser Beteiligung gestiegen und hat sich damit das Gesellschaftsvermögen der Bw. erhöht. Wie sich an der Bilanz der Bw. zeigt, haben auch die "sonstigen Kapitalzuführungen" das Gesellschaftsvermögen der Bw. erhöht. Gerade dadurch ergibt sich, dass auch hinsichtlich der "sonstigen Kapitalzuführungen" die Bw. als eigentliche Empfängerin anzusehen ist. Wie sich aus den oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, wurde auch in den dortigen Beschwerdefällen die "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" nicht exakt im gleichen Zeitpunkt mit den als "Kaufpreis" deklarierten Zahlungen geleistet und bestand auch dort nach den Genussscheinbedingungen jeweils nur die Berechtigung "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" zu leisten. Für die Beurteilung, ob eine Leistung als Gegenleistung anzusehen ist, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates vor allem entscheidend, ob ein Kausalzusammenhang zwischen dem Erwerb des Gesellschaftsrechtes iSd KVG und der Leistung besteht. Hier ergibt sich der Kausalzusammenhang zwischen dem Erwerb der Genussrechte und den "sonstigen Kapitalzuführungen" schon allein daraus, dass alle 4 Erwerber von Genussrechten 2 Tage nach Überweisung des als Kaufpreis bezeichneten Betrages eine "sonstige Kapitalzuführung" an die E GmbH geleistet haben, die jeweils im Verhältnis 1:9 zum Kaufpreis stand. Es stellen deshalb auch die "sonstigen Kapitalzuführungen" im Gesamtbetrag von S 66.600.000,-- einen Teil der Gegenleistung für den Erwerb der Genussrechte dar.

Es waren daher die Berufungen gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Gesellschaftsteuerbescheid vom 1. Februar 2001 als unbegründet abzuweisen

Wien, 26. Juni2003