



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adr, vertreten durch Deloitte Audit Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1010 Wien, Renng. 1/Freyung, gegen den (Sammel-)Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 4. Juli 2005 zu ErfNr.xxxxxx/2000, St.Nr.xxx/xxxx betreffend 1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und 2) Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien 2000/2001

1.1. Anzeige des gesellschaftsteuerpflichtigen Vorganges

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2000 zeigte die BW (FNxxxxx, die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter dem Betreff "*Gebührenanzeige - Gesellschafterzuschuß*" an, dass sie Genussrechte im Nominale von S 3.450.000,00 begeben habe und ersuchte um Vorschreibung der diesbezüglichen Gesellschaftsteuer. Diesem Schreiben angeschlossen waren eine Kopie der Sammelurkunde (unterzeichnet von der Bw. und der X-AG) und der Genussrechtsbedingungen (bezeichnet als "*Genussrechtsbedingungen der Kategorie B*").

Nach § 3 der "*Genussrechtsbedingungen der Kategorie B*" verbriefen die Genussrechte einen Anspruch auf Teilnahme am laufenden Gewinn, am Unternehmenswert gemäß § 5 dieser

Bedingungen sowie am Liquidationsgewinn der Gesellschaft. Als Basis für die laufende Gewinnverteilung wurde der Bilanzgewinn der Gesellschaft gemäß § 231 Abs. 2 Z 28 HGB festgelegt. Dieser ist auf Grundlage eines von der Generalversammlung zu fassenden Beschlusses folgendermaßen zu verteilen:

"a) Der Inhaber der Genussrechte erhält eine Vorzugsdividende in Höhe von 3 % p.a. auf das Genussrechtsnominale zuzüglich allfällig geleisteter Zuschüsse, sofern diese im Bilanzgewinn gedeckt ist.

b) Der verbleibende, zur Verteilung gelangende Bilanzgewinn wird im Verhältnis des Genussrechtsnominales zum Stammkapital der Gesellschaft jeweils unter Berücksichtigung von allfälligen Zuschüssen zwischen den Inhabern von Genussrechten und den Gesellschaftern auf Grundlage eines von der Generalversammlung zu fassenden Beschlusses verteilt.

Die Inhaber der Genussrechte sind am Unternehmenswert gemäß § 5 dieser Bedingungen sowie am Liquidationsgewinn der Gesellschaft im Verhältnis des Genussrechtsnominales zum Stammkapital der Gesellschaft jeweils unter Berücksichtigung von allfälligen Zuschüssen beteiligt."

§ 5 der Bedingungen lautet wie Folgt:

"(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 zu.

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

1.2. Bescheid vom 31.1.2001

Mit Bescheid vom 31. Jänner 2001 setzte das Finanzamt für die Ausgabe von Genussrechten im Nominale von S 3.450.000,00 laut Schreiben vom 11. Dezember 2000 die Gesellschaftsteuer mit S 34.500,00 (1 % vom Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG iVm § 2 Z. 1 KVG in Höhe von S 3.450.000,00 = S 34.500,00, das entspricht € 2.507,21) fest.

2. Verfahren beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien im Jahr 2005

2.1. Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Wien

Am 13. April 2005 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Wien ein. Mitgeteilt wurde, dass am 29. Dezember 2000 ein Gesellschafterzuschuss durch die X-GmbH in Höhe von S 341.550.000,00 erfolgt sei. Der Kontrollmitteilung angeschlossen waren Kopien einer von der Bw. unterzeichneten "Bestätigung über den Erhalt des Zuschusses" vom 2. Jänner 2001 sowie eines Telebanking-Beleges vom 29. Dezember 2000. In der "Bestätigung über den Erhalt des Zuschusses" bestätigte die Bw., einen Zuschuss in Höhe von S 341.550.000,00 erhalten zu haben und hielt sie fest, dass sich dieser Zuschuss auf die gemäß den Genussscheinbedingungen vom 28.

November 2000 der Kategorie B am 4. Dezember 2000 emittierten Genussscheine mit den Nummern 1 bis 345 (Nominale S 3.450.000,00) bezieht und somit die Eigenkapitalbasis der Gesellschaft verstärkt sowie, dass dieser Zuschuss der Gesellschaft valutamäßig mit 29. Dezember 2000 zugezählt wurde. Aus dem Telebanking-Beleg ist ersichtlich, dass Auftraggeber der Überweisung in Höhe von S 341.550.000,00 die X-GmbH war und dass als Verwendungszweck "Großmutterzuschuss" angegeben wurde.

2.2. Ermittlungen des Finanzamtes im Jahr 2005

2.2.1. Firmenbuchabfragen

Durch eine Firmenbuchabfragen ermittelte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, dass seit 1997 Alleingesellschafterin der Bw. die Y-GmbH (FNyyyyy) und deren Alleingesellschafterin die X-GmbH (FNzzzzz) gewesen ist.

2.2.2. Vorhalteverfahren

Mit Vorhalt vom 19. April 2005 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Beantwortung folgender Fragen:

*"Gemäß Bestätigung vom 2.1.2001 wurde ein Betrag von S 341.550.000,- geleistet, der sich auf die Genussscheine Nr. 1 bis 345 bezieht.
Um detaillierte Sachverhaltsdarstellung, aus welchem Grund und für wen die Leistung erfolgt ist und welche Vereinbarungen der Zahlung zugrundeliegen sowie um Mitteilung, wer die Genussscheine gezeichnet hat und ob in diesem Zusammenhang weitere Zuschüsse geleistet wurden, wird ersucht.*

*Weiters ist eine Kopie des Überweisungsbeleges und von sämtlichen in diesem Zusammenhang errichteten Urkunden vorzulegen.
Wurden weitere Genussrechte (Berechtigung hinsichtl. eines Gesamtbetrages von S 500 Mio.) ausgegeben?"*

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 31. Mai 2005 einen Firmenbuchauszug der Bw. mit historischen Daten sowie Kopien einer als "Gebührenanzeige - Gesellschafterzuschuß" bezeichneten Eingabe an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. April 1998 sowie des Kontoauszuges 34/01 vom 29. Dezember 2000 über den "Großmutterzuschuss" der X-GmbH und führte dazu folgendes aus:

"1. Wir, die BW, wurden mit Gesellschaftsvertrag vom 18. August 1994 errichtet und sind im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien unter der FNxxxxx eingetragen (Beilage./1)

2. Wir haben Anfang Dezember 2000 Genussrechte im Nominale von ATS 3.450.000 begeben, diesen Vorgang mit Eingabe vom 1. Dezember 2000 angezeigt und diesem Schriftsatz unter anderen die Genussrechtsbedingungen beigelegt. Wie sich aus ihnen ergibt, handelt es sich dabei um die „Kategorie B“, derzufolge es auch eine „Kategorie A“ geben muss - und auch gegeben hat: Sie stammt aus dem Frühjahr 1998 und wurde samt den

Genussrechtsbedingungen sowie der Sammelurkunde dem Finanzamt fristgerecht angezeigt (Beilage/2) Dafür wurde mit Bescheid vom 14 Mai 1998 GesSt für das Genussrecht in Höhe von ATS 10.500 vorgeschrieben, während die Aufzahlung bis zum heutigen Tag nicht thematisiert wurde und daher längst verjährt ist.

3. Am 29. Dezember 2000 haben wir von unserer Großmuttergesellschaft, der X-GmbH, einen Zuschuss von ATS 341.550.000 erhalten, zu dessen Nachweis der Kontoauszug 34/01 beiliegt (Beilage ./3). Dass wir diese Leistung dem Finanzamt seinerzeit nicht gesondert angezeigt haben, dafür gibt es mehrere Gründe:

Erstens, die Genussrechtsbedingungen sind dem Finanzamt seit der Eingabe vom 11. Dezember 2000 nachweislich bekannt. Die Aufzahlung ist dort in § 3 mehrfach genannt und angesichts der Kürze dieser vertraglichen Grundlage nicht zu übersehen. Zweitens, dieses Genussrecht gleicht jenem aus 1998 weitestgehend. Dass der Zuschuss dort nicht thematisiert wurde, haben wir als Bekenntnis der Behörde zur Steuerfreiheit der Leistungen indirekter Gesellschafter - vor allem der Großmutterzuschüsse - verstanden. Und drittens, aus der Sicht des Jahres 2000 hat absolut nichts für eine Steuerpflicht solcher Leistungen gesprochen. Die Rechtslage zeigt dazu folgendes Bild: Großmutterzuschüsse werden seit je her als nicht der GesSt unterliegende Vorgänge angesehen. Der VwGH hat diese Linie vorgegeben (für alle: 3.10.1956, 822, 1186/54, VwSlg. 1.489/F; 6.7.1967, 1278/66, ÖStZB 1967, 170; 3.10.1996, 94/16/0225, ÖStZB 1997, 703 = VwSlg. 7.125/F), die Verwaltung (BMF 8.1.1993, SWK 1993 A I 199; 2.9.1997, SWK 1997, S 659) und Schrifttum sind ihr gefolgt (für alle: Doralt/Ruppe Grundriss I/4, Rz 183 mwN.; Kotschnigg SWI 1999, 452, und 2000, 176; Moritz SWI 2000, 37). Dabei handelt es sich keineswegs um eine typisch österreichische Erfindung: Dazu werfen wir einen Blick über die Grenze und verweisen auf die vierte (und letzte) Auflage aus 1986 von Brönnner/Kamprad dKVG § 2 Rz 3. Die Kernaussage lautet (die optische Hervorhebung durch Fettdruck erfolgt aber durch mich):

*„Gesellschafter sind Personen, denen die in § 6 Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte an die in § 5 aufgeführten Kapitalgesellschaften zustehen (§ 6 Abs. 2). Das sind die natürlichen und juristischen Personen, die **rechtlich** an der Gesellschaft beteiligt sind. Ist zivilrechtlich eine Beteiligung nicht vorhanden, so kann ein gesellschaftsteuerbarer Tatbestand [] nicht vorliegen. **Personen, die über die über eine dritte Gesellschaft oder Personenvereinigung an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind, sind nicht Gesellschafter dieser Kapitalgesellschaft.** Deshalb ist eine Konzernobergesellschaft [...] nicht Gesellschafterin dieser „Enkel“-Gesellschaften, auch wenn [...]“*

Deutlicher als hier kann eine Rechtslage schon nicht mehr ausfallen. Wir kommen auch darauf bei der Unzulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme zurück.

4. Auf dieses Genussrecht wurden keine weiteren (Großmutter-)Zuschüsse geleistet.

II. Rechtliche Beurteilung

A. Zur Unzulässigkeit der Wiederaufnahme von Amts wegen

Für das (nackte) Genussrecht wurde uns mit Bescheid vom 31. Jänner 2001 GesSt von ATS 34.500 vorgeschrieben. Um die Aufzahlung seitens der X-GmbH nachträglich noch zu erfassen, bedarf es einer amtswegigen Wiederaufnahme (§ 303 Abs. 4 BAO) dieses Vorganges, die u.E. jedoch aus mindestens zwei Gründen unzulässig ist

a) Der erste Grund: Keine neuen Tatsachen

Eine amtswegige Wiederaufnahme ist an folgende Voraussetzungen geknüpft: Erstens bedarf es eines triftigen Wiederaufnahmegrundes, der erst einen Eingriff in die Rechtskraft des durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ermöglicht. Wenn ein solcher vorliegt, die beabsichtigte

Aufrollung somit aus materiellrechtlicher Sicht zulässig ist, ist zweitens noch immer das Ermessen mitzubedenken. Das gilt vor allem für diesen Fall mit seiner Vorgeschichte. Um das Ergebnis vorwegzunehmen: Unseres Erachtens ist keine einzige dieser eben genannten Voraussetzungen hier erfüllt. Das gilt es im Folgenden zu zeigen.

1. Ein Wiederaufnahmegrund liegt beim Neuerungsstatbestand (§ 303 Abs. 4 iVm Abs. 1 lit. b BAO) vor, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Abgabenverfahren nicht geltend gemacht wurden und die allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem im Spruch anderen Ergebnis geführt hätten (§ 303 Abs. 4 letzter Satz BAO). Um mit dem Wiederaufnahmegrund zu beginnen: Es muss sich dabei um Umstände gewichtiger Art (Doralt/Ruppe Grundriss II4, Rz 560), also um Sachverhaltselemente handeln, die bei entsprechender Berücksichtigung bereits im Erstverfahren zu einem anderen Ergebnis geführt hätten (Ritz, BAO § 303 Rz 7; Stoll BAO, 2920). Damit ist eine solche Maßnahme ausgeschlossen, wenn die maßgeblichen Umstände der Behörde bereits im Erstverfahren bekannt waren (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0043 f ÖStZB 2002, 181) oder wenn mit ihrer Hilfe einfach nur eine rechtliche Fehlbeurteilung des Erstverfahrens saniert werden soll (VwGH 12.9.2001, 2000/13/0056, ÖStZB 2002, 823). Kurz: Eine andere rechtliche Beurteilung eines hinreichend offen gelegten Vorganges, sei es durch die Verwaltungspraxis oder auf Grund der Rechtsprechung, ist keine neue Tatsache (VwGH 23.4.1998, 95/15/0118, ÖStZB 1999, 111; Doralt/ Ruppe Grundriss II4, Rz 563), und damit kein tauglicher Wiederaufnahmegrund. Die Bedeutung dieser höchstgerichtlichen Aussagen für diesen konkreten Fall ist evident.

Eine neue Tatsache in dem eben beschriebenen Sinn liegt hier nicht vor. Diese zum einen deswegen, weil die Kombination aus Genussrecht und Aufzahlung dem Finanzamt angesichts der Eingabe vom 11. Dezember 2000 und den ihr beigefügten Genussrechtsbedingungen mit Mitte Dezember 2000 nicht mehr ganz fremd war. Dies zum anderen aber auch deshalb, weil Großmutterzuschüsse - für sich alleine betrachtet - steuerfrei waren und es auch heute noch sind. Dass sie unter bestimmten Voraussetzungen dem unmittelbaren Gesellschafter zugerechnet werden dürfen (und somit die Bemessungsgrundlage für dessen Leistung erhöhen), war damals - so um den Jahreswechsel 2000/01 weder bekannt noch erkennbar. Diese Möglichkeit ergibt sich erst aufgrund der Judikatur des EuGH vom 17.10.2002. Daraus folgt für diesen Fall: Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist eine Wiederaufnahme unter dem Aspekt des Neuerungsstatbestandes (§ 303 Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 lit. b BAO) dann ausgeschlossen, wenn der Sachverhalt der Behörde im Erstverfahren so vollständig bekannt war, dass es schon damals zur späteren Entscheidung gelangen hätte können (für alle: VwGH 21.10.1999, 97/15/0155, ÖStZB 2000, 133; 20.11.1996, 96/15/0015 f, ÖStZB 1997, 609). Das ist u.E. hier der Fall: Vorbild dieses Genussrechtes aus 2000 oder jenes aus 1998. Auch dort wurde eine Aufzahlung geleistet, die aber bis heute nicht Gegenstand eines behördlichen Verfahrens war. Daraus haben wir den geradezu auf der Hand liegenden Schluss gezogen, das Finanzamt gehe von der Steuerfreiheit von Leistungen eines Nichtgesellschafters aus. In dieser Situation und vor diesem Hintergrund hat für uns keine Notwendigkeit bestanden, den Großmutterzuschuss vom 29. Dezember 2000 gesondert anzuzeigen.

Dazu kommt noch: Wäre der Zuschuss aus 1998 Gegenstand eines Abgabenverfahrens gewesen, hätten wir aus naheliegenden Gründen darauf reagiert und beim Genussrecht 2000 eine andere, risikofreie Lösung gewählt (oder mit diesem Genussrecht bis zur Abklärung der Rechtslage zugewartet). Damit war das Finanzamt an der Emission des Genussrechtes 2000 nicht ganz unbeteiligt. Nach diesem Gesamtbild der Verhältnisse ist auszuschließen, dass es sich beim Großmutterzuschuss vom 29. Dezember 2000 um eine neue Tatsache handelt, die eine amtswegige Wiederaufnahme unter dem Aspekt des Neuerungsstatbestandes rechtfertigen könnte. Wenn dem so ist, so ist diese Maßnahme unzulässig.

1.1. Wir haben bereits an früherer Stelle aufgezeigt (oben Seite 3, Punkt 1.3.), dass Leistungen indirekter Gesellschafter in Österreich noch niemals der GesSt unterlegen sind.

Dazu kommt noch ein weiterer gewichtiger - weil zeitnahe - Umstand: die beiden Vorlagebeschlüsse des VwGH an den EuGH aus dem ersten Quartal 2000. Sie zeigen im Detail folgendes Bild: Der erste von ihnen vom 17.2.2000, 97/16/0358, in der Rechtssache Develop GmbH dreht sich genau um die auch hier zentrale Frage nach der Zurechnung von Leistungen Dritter an den unmittelbaren Gesellschafter. Die Kernaussage dieser Anfrage des VwGH lautet (die optische Hervorhebung durch Fettdruck erfolgt aber durch uns):

„Rechtsprechung des EuGH zur Frage, ob unter dem Begriff „Einlagen jeder Art“ auch (im oben dargelegten Sinn) mittelbar geleistete oder zu leistende Einlagen zu verstehen sind, fehlt. Vom VwGH wurde dem Gerichtshof jedoch mit Beschluss vom 1.9.1999, 98/16/0324 (RsC-339/99) unter anderem die vergleichbare Frage vorgelegt, ob []. Ebenso erscheint auch die Frage, ob eine von der Muttergesellschaft getätigte Aufzahlung eine Gegenleistung für den iS des Art. 4 Abs. 1 lit. d der Richtlinie der Steuer unterliegenden Erwerb der Genussrechte darstellt, durch die Rechtsprechung des EuGH nicht zweifelsfrei gelöst.“

Auf den Punkt gebracht: Von einer klaren - oder geklärten - Rechtslage konnte zum Jahresende 2000 keine Rede sein. Selbst der VwGH war sich nicht wirklich sicher, sonst hätte er die EU-rechtlichen Fragen gleich selbst entscheiden und die Beschwerde abweisen können, ja müssen. Doch das genaue Gegenteil war der Fall: Der VwGH betont selbst das Fehlen einschlägiger Judikatur und damit gesicherter Anhaltspunkte für eine Steuerpflicht.

1.2. Auf dieser Linie liegt auch der weitere Vorlagebeschluss zur GesSt vom 30.3.2000, 99/16/0192, 0392, der u.a. die SOLIDA Raiffeisen GmbH - und damit einen ähnlich gelagerten Fall - betroffen hat. Die Kernaussage des VwGH lautet (auch hier folgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck aber durch uns):

„Mit Rücksicht auf den von den beiden Beschwerden in den Vordergrund ihrer Argumentation gestellten Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 lit. a der zitierten Richtlinie (‘‘von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen ..‘‘) scheint dem VwGH aber immerhin ein Zweifelsfall vorzuliegen, der zum Zwecke der Abrundung der ohnehin schon den Gegenstand einer Anfrage bilden und einer Genussrechtsproblematik die ergänzende Fragestellung rechtfertigt, ob auch Einlagen zum Erwerb von Genussrechten durch Dritte, also durch Nichtgesellschafter, unter den von Art. 5 Abs. 1 lit. a der zitierten Richtlinie erwähnten Einlagen ‘‘von Gesellschaftern‘‘ zu verstehen sind, zumal Rechtsprechung des EuGH zu dieser Frage noch fehlt.“

Damit ist die Sache klar: Selbst dem VwGH scheint „immerhin ein Zweifelsfall vorzuliegen“, der durch die beiden vorangegangenen Vorlagebeschlüsse nicht wirklich abgedeckt ist und daher eine „ergänzende Fragestellung“ erforderlich macht. Dabei kommt uns zweifellos das sonst im Regelfall zu lastendes AbgPfl. gehende Gesamtbild der Verhältnisse zu Gute: Zur Frage der Zurechnung von Leistungen Dritter an den Gesellschafter waren innerhalb eines kurzen Zeitraumes von wenigen Monaten der auf drei Vorlagen an den EuGH notwendig. Wenn selbst die Steuerexperten des VwGH damals Zweifel an der Steuerpflicht hatten, dann spricht dieser Umstand eindeutig für uns.

2. Klarheit in dieser Frage hat erst der EuGH mit seinen drei Entscheidungen vom 17. Oktober 2002 gebracht. Erst deshalb, weil zu dieser Zeit die Steuerpflicht für den Zuschuss der X-GmbH aus dem Dezember 2000 längst eingetreten ist, sofern man eine Zurechnung an uns als den Emittenten des Genussrechts überhaupt bejaht. Damit beginnt sich der Kreis langsam zu schließen: In dem für die Behörde günstigsten Fall ist diese Aufzahlung lediglich die Folge einer durch die Judikatur nachträglich geänderten Rechtslage. Doch darauf kommt es nicht an. Entscheidend sind die Verhältnisse des durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens. Und damals - also zu Beginn des Jahres 2001 - hat absolut nichts für eine Steuerpflicht von Leistungen indirekter Gesellschafter gesprochen. Folglich hätte das (durch die

Genussrechtsbedingungen ohnedies gegebene) Wissen der Behörde um die Aufzählung zu keinem anderen Ergebnis geführt.

Zu diesem Ergebnis gelangt man auch, wenn man diese Sache mit unseren Augen sieht: Hätte für uns in dieser Frage auch nur das geringste steuerliche Risiko bestanden, so wäre ein anderer risikofreier Weg gewählt worden. Dass wir dazu in der Lage gewesen wären, darf als gesichert angesehen werden. Warum wir, die X-Leasing-Gruppe, uns dann für die Beibehaltung des Weges aus 1998 entschieden haben: Ganz einfach, weil wir das behördliche Verhalten zum Genussrecht der „Kategorie A“ aus 1998 als ein klares Bekenntnis zur Steuerfreiheit indirekter Gesellschafterleistungen verstehen mussten und es auch so verstanden haben.

b) Keine Wiederaufnahme auch bei richtiger Ermessensentscheidung

1. Die Vorschriften über die Wiederaufnahme eines durch Bescheid bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens ermöglichen in allen Verfahrensordnungen einen thematisch klar abgegrenzten und zeitlich limitierten Eingriff in die Rechtskraft der Einzelerledigung. Denn nicht nur vorrangiges, sondern ausschließliches Ziel ist die Herstellung der Rechtsrichtigkeit. Im Umfang der Wiederaufnahmegründe hat somit bereits der Gesetzgeber eine Wertentscheidung zu Gunsten der Rechtsrichtigkeit und gegen die Rechtsbeständigkeit getroffen. Für den Bereich der BAO besteht dabei die Besonderheit, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens über Antrag zu verfügen (§ 303 Abs. 1 erster Satz BAO), während eine amtswegige Wiederaufnahme bloß „zulässig“, nach herrschender Auffassung also in das Ermessen der Behörde überantwortet ist. Aus diesem Grund bedarf die positive Ermessensübung einer Begründung, die sich an § 20 BAO orientiert. Die Praxis sieht freilich anders aus: Sie beschränkt sich mit dem (falschen) Hinweis auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit.

Nach Art. 130 Abs. 2 B-VG sind Ermessensentscheidungen stets „im Sinne des Gesetzes“ zu treffen. Nach neuerer Auffassung wird dadurch nicht ein Entscheidungsrahmen abgesteckt, innerhalb dessen jede Entscheidung rechtens ist, sondern die Verpflichtung formuliert, den Sinn des Gesetzes, d.h. den Sinn der Ermessensnorm unter Einbeziehung des gesamten Umfelds, aber auch der konkret zu beurteilenden Sachlage zu hinterfragen und nach Möglichkeit nur zu einer (richtigen) Entscheidung zu gelangen. Tendenziell sind daher auch Ermessensnormen dem Bestimmtheitsideal verpflichtet. So gesehen entpuppt es sich als besonderes Interpretationsproblem und nicht als Ausnahme vom Legalitätsprinzip.

Das Gesetz differenziert zwischen der Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen: Bei ersterer ist dem Antrag der Partei bei Vorliegen der Voraussetzungen statt zugeben, während letztere selbst bei Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nicht zwingend zu erfolgen hat, sondern in das Ermessen der Behörde gestellt ist. Diese Differenzierung dürfte ihre sachliche Rechtfertigung in der beabsichtigten Bedachtnahme auf die Parteiinteressen bzw. im verfassungsrechtlichen Gebot der Verwaltungsökonomie haben. Sind die Parteiinteressen bei einer beantragten Wiederaufnahme bereits Voraussetzung für eine positive Erledigung, so können diese bei der amtswegigen Wiederaufnahme erst auf dem Umweg über die Ermessenskriterien des § 20 BAO Berücksichtigung finden.

Ermessensentscheidungen bedürfen in jedem Fall einer besonderen Begründung, und zwar nicht nur in Bezug auf den zur Beurteilung angestandenen Sachverhalt, sondern auch hinsichtlich der rechtlichen Vorgaben. Nur auf diese Weise lässt sich nachvollziehen, ob der Sinn des Gesetzes dabei auch zutreffend erkannt und in der Folge auf den zu beurteilenden Sachverhalt umgelegt wurde. Indessen kann der Sinn der Ermessensnorm des § 303 Abs. 4 BAO nicht darin bestehen, den Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit ein weiteres Mal zu unterstreichen. Oder deutlicher formuliert, der Vorrang der Rechtsrichtigkeit oder - Beständigkeit im Einzelfall kann nicht der Maßstab für die

Ermessensübung sein, sondern nur das Ergebnis einer auf Basis und im Rahmen des § 20 BAO erfolgten Interessensabwägung.

Das eben Gesagte ist nicht neu, es wurde dankenswerter Weise aber erst jüngst wieder von Werndl im Rahmen des Stoll-Symposiums (8./9. April 2005 im Juridicum in Wien) wieder in Erinnerung gerufen. Über diese Veranstaltung entsteht eine Festschrift, die demnächst erscheinen wird und auf die wir bereits an dieser Stelle hinweisen.

2. Umgelegt auf diesen konkreten Fall: Selbst wenn die amtswegige Wiederaufnahme infolge eines (welchen?) Wiederaufnahmegrundes zulässig sein sollte (doch bereits das ist nach dem bisher Gesagten auszuschließen), scheitert sie jedenfalls an der Ermessensentscheidung, die klar zu unseren Gunsten geht. Dazu genügt der Hinweis auf das bisherige Vorbringen, wonach das Finanzamt am Zustandekommen des Genussrechtes der „Kategorie B“ nicht ganz unbeteiligt war: Hätte das Finanzamt bereits beim ersten Genussrecht aus 1998 - gewissermaßen das Original - die Aufzählung thematisiert, wäre beim späteren Genussrecht des Jahres 2000 aus leicht einsichtigen Gründen ein anderer, risikofreier Weg gewählt worden. Doch hat für uns angesichts des Verhaltens des Finanzamtes zum Vorgang aus 1998 dazu keine Notwendigkeit bestanden. Wir durften auf die Steuerfreiheit des Großmutterzuschusses 2000 vertrauen und haben deswegen (und nur aus diesem Grund) den bisherigen Weg beibehalten.

III. Verfassungsrechtliche Überlegungen

Mit dem eben Gesagten eng verknüpft sind verfassungsrechtliche Überlegungen unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes, auf die wir an dieser Stelle bzw. in diesem Stadium des Verfahrens nur kurz hinweisen wie folgt:

1. Der Forderung nach Rechtssicherheit widerspricht es, wenn der Gesetzgeber in der Lage wäre, die steuerlichen Folgen bereits abgeschlossener Sachverhalte nachträglich zu verschlechtern. Der Bundesverfassung ist ein explizites Rückwirkungsverbot für Steuergesetze aber nicht zu entnehmen (Doralt/Ruppe, Grundriss II4, Rz 368).

2. Seit VfSlg. 12.186/1989 vertritt der VfGH in nunmehr ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Normen, die im Nachhinein Steuerfolgen an früher verwirklichte Tatbestände knüpfen und auf diese Weise die Rechtsposition des Einzelnen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern (sog. echte Rückwirkung) gegen den Gleichheitssatz verstoßen, wenn die Normunterworfenen

- durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht

- in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und

- nicht besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen (Nachweise zur Folgedikatur siehe vor allem bei Doralt/Ruppe Grundriss II4, Rz 368; Hügel ÖStZ 1997, Sonderheft 9).

Rückwirkend belastende Gesetzesänderungen sind aus dem Blickwinkel der Verfassung also grundsätzlich bedenklich und nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig (Ruppe in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz, 211). Dem liegt erkennbar der Gedanke zugrunde, dass ein Eingriffsrecht wie das Abgabenrecht dem Einzelnen die Möglichkeit geben muss, sich an der geltenden Rechtslage zu orientieren. Er stellt bei seinen Dispositionen darauf ab. Werden die anzuwendenden Normen im Nachhinein geändert, so sind alle jene in ihrem Vertrauen enttäuscht, die auf die damalige (rückwirkend geänderte) Rechtslage disponiert haben. Darin liegt im Allgemeinen ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz, der unter bestimmten Voraussetzungen (ausnahmsweise) doch noch im grünen Bereich liegen kann. Ruppe spricht

dazu treffend von einem Abwägen zwischen dem Interesse des Einzelnen am Fortbestand der bisherigen Rechtslage und dem öffentlichen Interesse an ihrer Veränderung (Ruppe in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz, 211). Damit genießt das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der bisherigen Rechtslage als solche keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (Ruppe, DStJG 27, 252). Es steht dem Gesetzgeber also grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Nur muss zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse dem Einzelnen Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neuen Verhältnisse einzustellen zu können (grundlegend VfSlg 13.657/1993; ebenso oder ähnlich VfSlg 14.868/1997; 14.842/1997; 14.779/1997).

Entscheidend sind also die Gründe für die Rückwirkung sowie die Gravität des Eingriffs (VfSlg 11.665/1998; Ruppe in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz, 211). Daher ist eine Rückwirkung ausnahmsweise zulässig, wenn sie der Vermeidung anderer Gleichheitswidrigkeiten (VfSlg 12.186/1989) oder der Bereinigung einer unklaren Rechtslage dient (Ruppe in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz, 212). Hingegen ist sie unzulässig, wenn sie einen schwer wiegenden und plötzlichen Eingriff in erworbene Rechtspositionen vornimmt, auf deren Bestand der AbgPfl. berechtigterweise vertrauen durfte (Ruppe, DStJG 27, 253 mwN).

2. Dem ließe sich entgegen halten, dass es hier nicht um eine rückwirkende Gesetzesänderung, sondern um die rückwirkende Anwendung einer steuerverschärfend geänderten Judikatur geht. Das ist gewiss richtig. Nur, Müller bringt dazu einen wichtigen Gedanken ins Spiel, wenn er betont, dass die rückwirkende Anwendung einer verschärfenden Judikatur vielfach den kritischen Vergleich „mit dem Gewicht jener Argumente nicht zu scheuen“ brauche, aus dem rückwirkende Gesetze „vom VfGH schon bisher als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen wurden“ (Müller in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz, 249). Dieses Argument ist ganz nach unserem Geschmack, bedeutet es doch für diesen Fall, dass die spätere Judikatur des EuGH (also jene aus 2002) für den Großmutterzuschuss der X-GmbH vom 29. Dezember 2000 keine Rolle spielt.

Dieser Aspekt hat noch mehr Facetten, auf die wir an dieser Stelle aber nur mehr pauschal hinweisen."

2.2.3 Wiederaufnahme und neuer Sachbescheid

Mit Bescheid vom 4. Juli 2005 nahm das Finanzamt in der gegenständlichen Gesellschaftsteuersache das Verfahren von Amts wegen gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und hob den Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. Jänner 1995 auf. Gleichzeitig erging eine neuerliche Sachentscheidung, mit der das Finanzamt die Gesellschaftsteuer mit € 250.721,28 (1% einer Bemessungsgrundlage von S 345.000.000,00 = S 3.450.000,00, das entspricht € 250.721,28) festsetzte. In der Begründung zur Wiederaufnahme führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Die Genussscheinbedingungen sprechen von allfällig geleisteten Zuschüssen ohne Angabe einer betraglichen Höhe. Die tatsächliche Leistung dieser Zuschüsse wurde beim Finanzamt nicht angezeigt. Die Zuschüsse sind nach der vereinbarten Konzeption Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Gesellschaftsrechtes. Erst nach Abschluss des Erstverfahrens ist die Tatsache der geleisteten Zuschüsse bekannt geworden. Damit liegt ein Wiederaufnahmegrund, vor. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist der Vorrang gegenüber dem Interesse der Partei in der Rechtskraft des Erstbescheides einzuräumen. Jeder steuerpflichtige Vorgang ist für sich steuerlich zu

beurteilen. Die im zweiten Teil der Vorhaltsbeantwortung Pkt. II A. b 2. enthaltenen Überlegungen zu einem früheren Genussrecht sind daher von keiner Relevanz."

3. Berufungsverfahren beim Finanzamt

3.1. Berufung

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich sowohl gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch den neuen Gesellschaftsteuerbescheid.

Zum Sachverhalt wurde noch ergänzt, dass keines der beiden Genussrechte ein Anlegermodell gewesen sei. Eine Publikumsbeteiligung sei weder 1998 noch 2000 beabsichtigt gewesen, noch sei es dazu gekommen. Folglich sei in beiden Fällen das Genussrecht nicht Teil irgendeines vorgegebenen Konzepts, sondern freie Entscheidung der Bw. gewesen. Schließlich handle es sich in beiden Fällen um Eigenkapital ähnliche Finanzierungsvorgänge innerhalb des X-Konzerns, bei denen es nur darum gegangen sei, die Gelder entsprechend zu bewegen. Es leuchte unmittelbar ein, dass es dazu nicht unbedingt eines Genussrechtes samt Aufzählung von dritter Seite bedurft hätte, um den gewünschten Effekt zu erzielen. Dazu wären der Bw. mehrere Möglichkeiten zur Verfügung gestanden, auch solche, bei denen mit Sicherheit keine Gesellschaftsteuer angefallen wäre.

Das leite über zur Kernfrage, warum sich die Bw. im Jahr 2000 dann trotzdem dazu entschlossen habe, die Genussrechtslösung aus 1998 zu wiederholen und das Volumen erheblich aufzustocken. Das Hauptargument dafür sei die steuerliche Beurteilung des Originals durch das FAG gewesen: Es habe 1998 nur das Genussrecht versteuert, die Aufzählung (den Zuschuss) hingegen als eine eigene, davon getrennte Leistung beurteilt, die mangels Gesellschafterstellung des Leistenden steuerfrei geblieben sei. Aus diesem (und nur aus diesem) Grund habe für die Bw. keine Notwendigkeit bestanden, im Jahr 2000 auf eine andere Lösung umzusteigen.

Der Begründung des Finanzamtes hielt die Bw. im Wesentlichen drei Argumente entgegen (die von ihr noch mit zahlreichen Literatur und Judikaturhinweisen untermauert wurden):

Erstens fehle es bereits an einem Wiederaufnahmegrund. Das einzige Argument dazu - die erst nachträgliche Kenntnis von der "Tatsache der geleisteten Zuschüsse" - sei unberechtigt: Es sei aus der Sicht des Jahres 2000 seit Jahrzehnten geltendes Recht gewesen, dass auf dem Verkehrsteuersektor die Tatbestandsbildung von der formalrechtlichen Anknüpfung beherrscht und insoweit für wirtschaftliche Elemente kein Platz sei. Um den Zuschuss erfassen zu können, wäre ein Umdenken erforderlich gewesen. Das FAG hätte vom traditionellen Verständnis abrücken und bereits bei den Grundlagen wirtschaftliches Gedankengut zulassen müssen. Doch sei dieser Schritt erst die Erfindung des EuGH aus 2002, der damit in Österreich

neues (Richter-)Recht geschaffen habe. Zwei Jahre zuvor sei daran freilich noch nicht zu denken gewesen.

Zweitens, das tragende Argument des EuGH - die Verzahnung des Genussrechtes mit der Aufzahlung - ergebe sich aus den GB, die dem FAG bereits zu einer Zeit zur Verfügung gestanden sind, als der Zuschuss noch nicht geleistet war. Damit hätte das FAG bereits im Erstverfahren jenes Wissen gehabt, mit dem der EuGH es zwei Jahre später in ähnlich gelagerten Fällen zugelassen hat, die Leistung eines Dritten dem Gesellschafter zuzurechnen. Daraus folge: Das FAG habe die Aufzahlung - dem traditionellen Verständnis folgend - für steuerfrei erachtet. Folglich hätte auch ein größeres Wissen über diesen Zuschuss zu keinem anderen Ergebnis geführt: Es gehe hier eben nicht um Tat-, sondern um Rechtsfragen. Damit liege der behauptete Wiederaufnahmegrund nicht vor.

Drittens, selbst wenn man dem Finanzamt entgegen trotzdem einen Wiederaufnahmegrund zugestehen könnte, wäre damit noch nicht wirklich viel gewonnen. In diesem Fall verlagere sich die Diskussion hin zum Ermessen, das jegliche Begründung vermissen lasse und deshalb nur sehr eingeschränkt überprüfbar sei, aber dennoch klar erkennbare Fehler aufweise. So spreche der angefochtene Bescheid dem Genussrecht aus 1998 - also dem Original - jegliche Relevanz ab, obwohl eine andere steuerliche Beurteilung durch das FAG mit Sicherheit dazu geführt hätte, dass die Bw. im Jahr 2000 auf eine risiko- und steuerfreie Alternativlösung umgestiegen wäre.

Für den Fall der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat beantragte die Bw. eine mündliche Verhandlung vor dem/der EinzelsenatorIn.

3.2. Berufungsvorentscheidung

In der den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und den neuen Gesellschaftsteuerbescheid abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2006 führte das Finanzamt dazu Folgendes aus:

"Am 15.02.2000 wurde unter Vorlage eines Begleitschreibens, einer Sammelurkunde und der Genussrechtsbedingungen dem Finanzamt angezeigt, dass von der BW Genussrechte im Nominale von ATS 3.450.000.- begeben wurden. In den Genussrechtsbedingungen war unter anderem unter § 2 von "allfälligen weiteren Zuschüssen" die Rede, Im Begleitschreiben wurde ersucht, die diesbezügliche Gesellschaftsteuer vom Nominale v. ATS 3.450.000,00 vorzuschreiben. Die Hingabe eines Zuschusses wurde nicht angezeigt. Mit Bescheid vom 31.01.2001 erfolgte die Gesellschaftsteuervorschreibung v. Nom. ATS 3.450.000,00

Erst nach Abschluss des Erstverfahrens wurde die Tatsache des geleisteten Zuschusses dem Finanzamt bekannt.

Da somit neue Tatsachen hervorgekommen sind, deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, war die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. §

303 Abs. 4 BAO zulässig. Entgegen der Meinung der Bw. beruht "das andere Ergebnis" nicht auf einer Änderung der Rechtsauslegung.

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

Gern. § 5 Abs.1 Z 3 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren. Gem. § 7 Abs.1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Da die Zuschüsse wirtschaftlich dem ersten Erwerber zuzurechnen sind und zugute kommen, ist hier zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung abweichend von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden, um dem Gesetzeszweck Rechnung zu tragen.

Das FAG hat nicht, wie von der Bw. behauptet, in diesem Fall erstmals die wirtschaftliche Betrachtungsweise in die Bemessung der Gesellschaftsteuer einfließen lassen, dies zeigt, dass bereits 2002 auf Grund dieser Vorgangsweise eine Entscheidung des EuGH erging, mit der die Ansicht des Finanzamtes bestätigt wurde.

Daher hätte das FAG bei der Kenntnis des Zuschusses diesen nicht steuerfrei belassen. Für die Wiederaufnahme des Verfahrens war allein die Tatsache ausschlaggebend, dass dem FA der - auf Grund der angewandten wirtschaftlichen Betrachtung der Bw. zugerechnete - Zuschuss nicht bekannt war. Von einer Änderung der Rechtsauslegung kann keine Rede sein.

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 BAO müssen sich die Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zutreffen.

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 Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit spricht im gegenständlichen Fall auch die Wertrelation zwischen der bisherigen Bemessungsgrundlage v. ATS 3.450.000.- und der Bemessungsgrundlage im neuen Sachbescheid v. ATS 345.000.000.-.

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 den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vg. VwGH 20.9.1989, 88/13/0072). Ohne Darlegung der Tatsache, dass ein Zuschuss geleistet wurde, konnte sich die Abgabenbehörde kein klares Bild verschaffen und war es nicht möglich bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides diesen in die Bemessung miteinzubeziehen. Auch wenn die Bw. ihre Offenlegungspflicht nicht vorsätzlich oder fahrlässig verletzt hat, weil sie von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, so ist bei den Billigkeitserwägungen zu berücksichtigen, ob die Bw. von sich aus alles unternommen hat, um den Sachverhalt vollständig gegenüber der Abgabenbehörde darzustellen. Es überwiegt daher im gegenständlichen Fall das öffentliche Interesse an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Interesse der Bw. an der Wahrung des ursprünglichen Gesellschaftsteuerbescheides.

Grundsätzlich ist auf dem Gebiet der Verkehrsteuern jedes Rechtsgeschäft für sich zu beurteilen.

Wenn daher nun Bezug auf den nicht vollständig und wahrheitsgemäß angezeigten Fall aus 1998 Bezug genommen wird, kann die Bw. im Hinblick auf das in der Berufung angeführten USt Erkenntnis nichts für sich gewinnen, da die USt der Jahre 1974-76 ordnungsgemäß offengelegt wurde und die Prüfung die Steuerfreiheit auch bestätigte. Im Zuge der Ermessensübung bei der Wiederaufnahme des Verfahrens 1987/88 war daher die seinerzeitige ausdrückliche Anerkennung der geltendgemachten Umsatzsteuerbefreiung durch den Prüfer zu berücksichtigen. Dieser Umstand musste nämlich bei den Billigkeitserwägungen den Vorwurf, die für die rechtliche Beurteilung erforderlichen Umstände nicht entsprechend offengelegt zu haben, in seinem Gewicht stark reduzieren.

Da der Beschwerdeführer durch das Ergebnis einer abgabenrechtlichen Prüfung in seiner Ansicht der Berechtigung der geltendgemachten Umsatzsteuerbefreiung bestärkt wurde, dann musste ihm bei gleichbleibender Tätigkeit deren jährlich wiederkehrende eingehende Darstellung zur neuerlichen Rechtfertigung der Umsatzsteuerbefreiung der Tätigkeit nicht in einer Weise als erforderlich und sinnhaft erscheinen, die es rechtfertigen konnte, von einer Verletzung seiner Offenlegungspflicht in einem mehr als vernachlässigbaren, weil bloß theoretischen Ausmaß zu sprechen.

Da somit im vorliegenden Fall ein so wesentliches Element — die Bekanntgabe des Zuschusses — fehlte, war die Wiederaufnahme zulässig (VwGH ZI. 2005/16/0040 v. 23.Nov. 2005). Das in der Berufung zitierte USt-Erkenntnis kann nach den obigen Ausführungen bei der Ermessensübung daher nicht berücksichtigt werden."

3.3. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz hielt die Bw. fest, dass sie ihr bisheriges Sach- und Rechtsvorbringen einschließlich der bisher gestellten Anträge vollinhaltlich aufrecht behält.

Festgehalten wurde, dass im Mittelpunkt dieses Verfahrens die Ermessensübung des FAG bei der amtswegigen Wiederaufnahme der GesSt 2000 stehe. Die Rechtslage zeige dazu folgendes Bild:

1. Wie sich aus einem Vergleich der Absätze 1 und 4 des § 303 BAO ergebe, sei das Ermessen nur bei der amtswegigen Wiederaufnahme zu berücksichtigen. Daher dürfe eine solche Maßnahme nur dann verfügt werden, wenn Neuerungen im Sachverhalt vorliegen (Wiederaufnahmegründe) und das Gesamtbild nicht in die andere Richtung ausschlägt und zu Gunsten der Partei geht. Das werde trotz mancher Nuancen und Facetten im Detail einheitlich so gesehen: So werde die Auffassung vertreten, die Rechtsrichtigkeit hätte auch beim Ermessen Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (zB VfGH 30.9.1997, B 2/96, VfSlg. 14.919/1997; 6.12.1990, B 783/89, VfSlg. 12.566/1990; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; 2.4.1990, 89/15/0005; BMF 9.1.1987, AÖFV 1987/61, Pkt. 3; Ritz, BAO3, § 303 Rz 38; Bibus RdW 1998, 710 [710 f]), während nach einer anderen Meinung eine amtswegige Wiederaufnahme alleine aus Gründen des Ermessens unterbleibe (für alle: VwGH 11.12.1996, 94/13/0070; Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, 38; Werndl in Tanzer

[Hrsg.], FS-Stoll 80 Jahre, 133 [141 f]). Eine dritte Linie verlaufe genau in der Mitte. Demnach stelle sich die Frage „Rechtsrichtigkeit oder Rechtsbeständigkeit“ nicht schon beim Ermessen, sondern erst danach. Der Vorrang des einen vor dem anderen sei daher nicht Maßstab für die Ermessensübung, sondern das Resultat der Wiederaufnahme insgesamt (Arnold, AnwBl 1994, 714 [717]; Werndl in Tanzer, FS-Stoll 80 Jahre, 133 [141 f]; Kotschnigg Amtswegige Wiederaufnahme und Ermessen, SWK 2006, in Druck).

2. Gleichgültig, welcher Linie man auch folge: Auch der VwGH beurteile bei der amtswegigen Wiederaufnahme das Gesamtbild, wenn er betont, dass dort das Ermessen zu berücksichtigen (Stoll, Ermessen², 276 mwN.) und - als Folge davon - zwischen der Rechtsfrage nach dem Vorliegen von Wiederaufnahmegründen und der Ermessensfrage nach Durchführung oder Unterlassen dieser Maßnahme zu unterscheiden sei (VwGH 11.12.1996, 94/13/0070; aussagekräftig bereits VwGH 18.4.1985, 83/16/0812). Damit räume er selbst ein, dass besonders ausgeprägte schutzwürdige Interessen der Partei eine solche Maßnahme noch zu Fall bringen können. Ein treffendes Beispiel dazu findet sich in einem aktuellen Erlassentwurf des BMF (zu Treu und Glauben): Die Behörde verlangt zunächst die Aktivierung eines bestimmten (sofort abgesetzten) Aufwandes, um die Abschreibung bei einer späteren Außenprüfung mit dem Argument zu versagen, dieser Aufwand hätte bereits im ersten Jahr in voller Höhe abgesetzt werden müssen. Es bestehe Einigkeit darüber, dass ein solcher Zick-Zack-Kurs der Behörde nicht der Partei auf den Kopf fallen darf. Und doch bestehe diese Gefahr, wenn man nur die spätere Steuerprüfung im Auge behält und die Frage der Rechtsrichtigkeit alleine aus diesem Blickwinkel beleuchtet. Für sich alleine betrachtet mag die Aktivierung dieses Aufwandes materiell unzutreffend sein. Dass diese Unrichtigkeit auf die Behörde selbst zurückgeht, bleibe unberücksichtigt, wenn man nur das richtige Ergebnis in der laufenden Periode fokussiert und das gesamte Umfeld ausblendet.

Dazu passe auch die bereits mehrfach zitierte Entscheidung des VwGH vom 11.12. 1996, 94/13/0070. Dort hat die Behörde dem AbgPfl. eine Steuerbefreiung durch viele Jahre oder sogar bei einer Außenprüfung durchgehen lassen, um mehr als zehn Jahre später die mangelnde Offenlegung dieses Sachverhaltes zum Anlass für eine (amtswegige) Wiederaufnahme zu nehmen. Dem habe der VwGH jedoch zu Recht eine klare Absage erteilt und festgestellt, dass das Ermessen - also die schutzwürdigen Interessen des AbgPfl. - hier eine gewichtige Rolle spielt.

Das Ziel einer jeden Wiederaufnahme könne es nur sein, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen (Ritz, BAO § 303 Rz 39), das sei die für den Einzelfall rechtsrichtige Entscheidung. Diese könne darin bestehen, die Aufrollung durchzuführen und einen neuen Steuerbescheid zu erlassen (Vorrang der Rechtsrichtigkeit), ebenso gut aber auch darin, in die Rechtskraft des zur Diskussion stehenden Bescheides nicht einzugreifen (Vorrang der Rechtsbeständigkeit).

Auswirkungen auf diesen konkreten Fall:

Die Bw. sei mit der Ermessensübung des FAG absolut nicht einverstanden.

1. Die Behörde sei im Recht, wenn es einleitend (auf Seite 2 unten) heißt, dass die Rechtmäßigkeit der Ermessensübung nach § 303 Abs. 4 BAO „im Lichte des § 20 BAO zu beurteilen“ sei und Ermessensentscheidungen „nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen“ seien. Schade, dass sich die Behörde bereits ab dem nächsten Satz (!) nur mehr auf die Zweckmäßigkeit konzentriere und bis zum Ende dargelegt habe, warum ihr der Vorrang zukomme. Nur: Bei einem solchen Vorgehen könne von einer Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände keine Rede sein. Dazu ein konkretes Beispiel: Die BVE bringe in diesem Zusammenhang die Erhöhung der Bemessungsgrundlage als Argument für die Aufrollung der GesSt 2000. Der Einwand der Bw., dabei handle es sich um ein Abbild des Genussrechtes 1998, bei dem das FAG der von dritter Seite geleisteten Aufzahlung trotz Hinweise in den vertraglichen Grundlagen keine Bedeutung beigemessen hätte, bleibe hingegen unberücksichtigt.

2. Es sei mutig, auf Seite 3 zu behaupten, die Bw. seien der in § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht nicht vollständig nachgekommen. Schließlich seien Großmutterzuschüsse damals - um den Jahreswechsel 2000/01 - generell als nicht steuerbar angesehen worden. Folglich habe für die Bw. keine gesetzliche Verpflichtung bestanden, sie der Behörde anzuzeigen. Anders herum: Bereits beim geringsten steuerlichen Risiko hätte die Bw. eine andere, absolut risikofreie Variante gewählt, zumal es sich dabei um kein Modell für ein Anlegerpublikum gehandelt habe, sondern um eine reine Veranlagung innerhalb der X-Gruppe. Ob Zufall oder nicht: Auch dieser Aspekt komme in der BVE nicht vor, obwohl die Bw. ihn in der Berufungsschrift angezogen habe und obwohl selbst nach Ansicht der Behörde alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen seien.

Möglicherweise unterliege das FAG dabei auch nur einem Rechtsirrtum. Faktum sei, dass die Offenlegungspflicht des § 119 BAO auf bedeutsame Umstände eingeschränkt ist (Ritz, BAO3, § 119 Rz 1 mwN.). Wie das gemeint sei, beweise ein aktueller Erlassentwurf des BMF (zu den Anzeigepflichten). Dort heiße es wörtlich:

„Es besteht keine generelle Anzeigepflicht für alle für die Abgabensatzung maßgebenden Umstände. Daher umfasst die Anzeigepflicht beispielsweise nicht jede einzelnen Betriebseinnahme oder Betriebsausgabe. Ebenso wenig ist der Abgabepflichtige verpflichtet, unaufgefordert dem Finanzamt Umstände (zB steigende Einnahmen, sinkende Ausgaben) mitzuteilen, deren Kenntnis der Abgabenbehörde eine Anpassung von Einkommensteuervorauszahlungen (§ 45 Abs. 4 EStG 1988) ermöglichen würde.“

Dem ließe sich entgegen halten, § 119 BAO stelle auf die Abgabenvorschriften ab, somit auch auf den § 10 Abs. 1 KVG. Das sei richtig, doch enthalte auch diese Norm keine Verpflichtung zur Anzeige nicht steuerbarer Umstände. Dass Großmutterzuschüsse damals nicht der GesSt unterlegen seien, entspreche nicht nur der einhelligen Auffassung (für alle: VwGH 3.10.1956, 822, 1186/54, VwSlg. 1.489/F; 6.7.1967, 1278/66, ÖStZB 1967, 170; 3.10.1996, 94/16/0225, ÖStZB 1997, 703 = VwSlg. 7.125/F; BMF 8.1.1993, SWK 1993 A 1199, und 2.9.1997, SWK 1997, S 659; Doralt/Ruppe Grundriss II4, Rz 183 mwN.; Kotschnigg SWI 1999, 452, und 2000, 176; derselbe SWK 2003, S 261. mwN.; Moritz SWI 2000, 37; Glega ÖStZ 2002, 626), sondern werde auch durch die Reaktion des FAG auf das Genussrecht 1998 untermauert: Trotz entsprechender Hinweise in den vertraglichen Grundlagen habe die Behörde dem keine Bedeutung beigemessen und in die Bemessungsgrundlage nur das Genussrecht einbezogen. Folge man hingegen der BVE, so mache das damalige Verhalten nur wenig (oder gar keinen) Sinn: Wenn Großmutterzuschüsse schon damals unter bestimmten Voraussetzungen steuerpflichtig gewesen wären und das FAG nachweislich gewusst habe, wie sie behandelt werden, wenn sie fließen, so wäre es geradezu auf der Hand gelegen, diesem Hinweis nachzugehen. Anders herum: Die BVE behaupte zwar die Berücksichtigung aller bedeutsamen Umstände, sie gebe aber nicht einmal Auskunft über ein ungewöhnliches Verhalten der eigenen Behörde, zu dem es nicht hätte kommen dürfen, wäre die Rechtslage so gewesen, wie sie nunmehr darzustellen versucht werde. Einfacher formuliert: Die BVE sei insoweit nicht im Recht.

Dazu kämen noch weitere Ungereimtheiten, die selbst mit viel Phantasie nicht erkennen lassen, wovon die Behörde konkret ausgeht: Auf der einen Seite billige sie die Bw. eine "andere Rechtsauffassung" fernab von einem Verschulden zu, auf der anderen Seite verlange sie eine vollständige Offenlegung eines Sachverhaltes über den § 119 BAO hinaus und gebe zum dritten keine Auskunft darüber, warum die Behörde nicht von sich aus aktiv geworden sei. Zur Beseitigung der in der BVE behaupteten Ungewissheit hätte ein kurzer Vorhalt von zwei oder drei Zeilen genügt. Dass er unterblieben sei, beweise nur, dass Leistungen Dritter aus dem Blickwinkel der GesSt damals nichtsteuerbar gewesen seien.

3. Der Hinweis (auf Seite 3 unten) auf die zur USt ergangene Entscheidung des VwGH vom 11.12.1996 treffe nicht den Kern des Problems: Es gehe hier nicht darum, wie genau dieses Urteil auf unseren Fall passt, sondern darum, dass bei der Ermessensübung die schutzwürdigen Interessen der Partei zu berücksichtigen sind, die hier trotz gegenteiliger Beteuerungen der Behörde völlig unter den Tisch gefallen sind: Wenn das Ermessen dort die Wiederaufnahmegründe hinter sich lassen könne, so sei Gleiches auch hier möglich. Mehr könne und dürfe aus dieser Entscheidung nicht abgeleitet werden, und Mehr hätte die Bw. auch nicht behauptet.

Dem FAG könne auch hier der Vorwurf nicht erspart bleiben, das zu Gunsten der Bw. Sprechende nicht angemessen berücksichtigt zu haben. Die GesSt sei unbestrittenermaßen eine Einzelsteuer, bei der jedes Rechtsgeschäft für sich alleine zu beurteilen ist (so auch die BVE auf Seite 3 Mitte). Darin unterscheide sie sich von Jahressteuern wie der ESt, KSt oder USt, bei der mit einem Bescheid über sämtliche Vorgänge innerhalb eines (Kalender-)Jahres abgesprochen wird. Daher sei aus dem Jahresbescheid zumeist nicht ersichtlich, was sich innerhalb der Veranlagungsperiode abgespielt hat, was davon steuerpflichtig und was steuerfrei ist. Anders sei die Situation hingegen bei der GesSt, bei der es auf den einzelnen Vorgang ankommt. Wenn die Behörde ihn steuerfrei belasse oder - wie hier - nur Teile davon in die Bemessungsgrundlage einbeziehe, so habe dies eine stärkere Ausdruckskraft als zB ein USt-Bescheid, in dem eine Vielzahl von Fällen zusammengefasst ist. Daraus folge für diesen Fall: Wenn beim Genussrecht 1998 nur die Emission erfasst und die Aufzahlung trotz entsprechender Hinweise in den vertraglichen Grundlagen nicht einmal hinterfragt werde (von einer Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage erst gar nicht zu reden), dann berechne das zur Annahme, dass solcherart geleistete Großmutterzuschüsse zumindest damals eben nicht der GesSt unterliegen sind. Dass der EuGH mit seinen drei Urteilen vom 17.10.2002 in Randbereichen eine andere Linie vertreten habe, sei zwar richtig, doch wirke diese Akzentverschiebung nur pro futuro und nicht zurück.

Und genau an diesem Punkt beginne das Kernproblem dieses Falles: Das FAG beurteile ihn mit dem heutigen Wissensstand unter Mitberücksichtigung der zwischenzeitigen Entwicklung anstatt die konkreten Verhältnisse zur Zeit des Jahreswechsels 2000/01 zu hinterfragen. Die Bw. räume ein, dass das Vorgehen der Bw. heute nicht mehr rechtens wäre, doch berechne dies nicht zum Umkehrschluss, dass heute Unzutreffendes auch damals nicht dem Gesetz entsprochen habe. Die Bw. befürchte, dass die Behörde zumindest unterschwellig so denke.

4. Der Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0040, führe ebenfalls ins Leere. Zum einen, weil dieser Fall - anders als hier - keine Vorgeschichte habe. Und zum anderen, weil die Zuschüsse dort von den Gesellschaftern selbst stammen würden.

Ergänzendes und zusammenfassendes Vorbringen

A. Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegründen

1. Die Bw. erachte die amtswegige Wiederaufnahme der GesSt 2000 alleine schon (aber nicht nur) wegen des Fehlens tauglicher Wiederaufnahmegründe für rechtswidrig. Dazu habe die Bw. in der Berufungsschrift vom 5.8.2005 umfangreiches Vorbringen mit folgendem Tenor erstattet: Eine solche Maßnahme sei dann unzulässig, wenn der Sachverhalt der Behörde bereits im Erstverfahren hinreichend bekannt war und sie daher schon dort zu der nunmehr

für richtig erachteten Lösung gelangen hätte können oder müssen. Dafür genüge die Kenntnis aller rechtserheblichen Sachverhaltselemente (VwGH 29.5.2001, 97/14/0036).

2. Umgelegt auf diesen Fall: Die Bw. räume ein, dass die Behörde kein lückenloses Wissen vom Genussrecht 2000 hatte und zB die Höhe des Großmutterzuschusses nicht kannte. Nur hatte sie nachweislich Kenntnis davon gehabt,

-- dass Aufzahlungen auf das Genussrecht in Form von Großmutterzuschüsse - also von dritter Seite - im Raum stehen; und weiters,

-- dass sie - wenn sie geleistet werden - wirtschaftlich so behandelt werden, als würden sie vom Emittenten des Genussrechtes selbst stammen.

Damit habe das FAG im Erstverfahren über Informationen verfügt, die - hätten sie schon damals rechtliche Relevanz besessen - zu weiteren Ermittlungen Anlass geben hätten können, ja müssen. Dazu wäre jedoch ein Umdenken erforderlich gewesen: Großmutterzuschüsse hätten nicht (zumindest nicht in diesem Fall) als eine eigenständige Leistung angesehen werden dürfen, sondern als Teil einer Gesamtlösung behandelt werden müssen. Dieser Weg sei erstmals vom EuGH im Jahr 2002 beschritten worden. Das zeige sich auch hier: Hätte das FAG schon damals dieselben Überlegungen angestellt, so wäre es geradezu auf der Hand gelegen, den Hinweisen auf die Aufzahlung von dritter Seite nachzugehen und sie in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Dazu hätte die Behörde selbst ohne die Hinweise in den Genussrechtsbedingungen allen Grund gehabt - vorausgesetzt, sie hätte das Gedankengut des EuGH bereits vorweggenommen. Ihr konkretes Verhalten spreche nicht unbedingt dafür: Sie habe nicht einmal auf dessen Judikatur aus dem Jahr 2002 reagiert, sondern erst auf die Kontrollmitteilung einer Prüferin aus dem Vorjahr. Bezeichnenderweise schweige sich die BVE auch dazu aus.

Doch sei dieser Vorgang kein Einzelfall geblieben: Das Genussrecht 2000 sei mit Ausnahme der Volumina ein Abbild des Genussrechts 1998, bei dem die Aufzahlung von dritter Seite - nach dem bisher Gesagten: wenig überraschend - für die Behörde keine entscheidende Rolle gespielt habe.

3. Diese Sichtweise habe ihr Ende erst durch die drei Entscheidungen des EuGH vom 17. Oktober 2002 gefunden. Er habe erstmals wirtschaftliche Aspekte bereits in den Grundtatbestand einfließen lassen und damit eine für Österreich völlig neue Linie vorgegeben. Es bedürfe nicht vieler Worte, um zu erkennen, dass diese erst im Nachhinein geänderte Rechtslage aus dem Blickwinkel der Wiederaufnahme nur pro futuro wirken und keine Rückwirkung entfalten könne. Daher wäre es unzulässig, würde man das Genussrecht 2000 aus heutiger Sicht beurteilen, aus der Judikatur des EuGH aus 2002 Offenlegungs- und

Anzeigepflichten für den Jahreswechsel 2000/01 und aus deren Verletzung einen Wiederaufnahmegrund ableiten. Ein solches Vorgehen wäre methodisch nicht haltbar, sei die (amtswegige) Wiederaufnahme doch aus dem Blickwinkel des Erstverfahrens zu beurteilen. Folglich komme es auch auf die damalige Rechtslage an, nicht auf die heutige. Spätere Änderungen müssten daher bei der Frage der Zulässigkeit einer Wiederaufnahme unberücksichtigt bleiben. Mit anderen Worten: Zwar dürfe eine im Nachhinein geänderte Rechtslage bei einer aus anderen Gründen zulässigen Aufrollung berücksichtigt werden, sie dürfe selbst aber nicht Grundlage für eine solche Maßnahme sein. Andere Wiederaufnahmegründe gebe es nicht und würden solche im angefochtenen (Sammel-)Bescheid auch nicht genannt. Dessen Kernaussage zur Wiederaufnahme laute:

"Die tatsächliche Leistung dieser Zuschüsse wurde beim Finanzamt nicht angezeigt. Die Zuschüsse sind nach der vereinbarten Konzeption Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Gesellschaftsrechtes. Erst nach Abschluss des Erstverfahrens ist die Tatsache der geleisteten Zuschüsse bekannt geworden. Damit liegt ein Wiederaufnahmegrund vor."

Daher bleibe die Bw. dabei: Die Aufrollung der GesSt 2000 sei alleine schon mangels tauglicher Wiederaufnahmegründe unzulässig

B. Verstoß gegen das Überraschungsverbot

Der VwGH weise in jüngerer Zeit verstärkt auf das steuerliche Überraschungsverbot hin und leite aus dieser Verletzung eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ab (zB VwGH 21.10.2004, 2000/13/0121, ÖStZB 2005, 347; 29.9.2004, 2001/13/0135, ÖStZB 2005, 343; 18.7.2001, 99/13/0217; 26.5.1999, 98/13/0138, ÖStZB 1999, 605; 28.5.1997, 94/13/0015, ÖStZB 1998, 339). Aussagekräftig dazu sei die Entscheidung vom 29.9.2004, der folgender Rechtssatz voran stehe:

"Hatte der steuerpflichtige Vermieter eines Gebäudes nach der Aktenlage keine Veranlassung, daran zu zweifeln, dass das von ihm vorgelegte Sachverständigengutachten als Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer des Mietobjektes anerkannt wird, und wurde das Gutachten im BP-Bericht nicht mehr erwähnt, sondern von der Prüferin unkritisch als Argument dafür herangezogen, dass der anteilige Gebäudewert bisher zu hoch angesetzt worden sei, konnte der Stpfl. da von ausgehen, dass der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer durch ihn als erbracht beurteilt und die Abgabenbehörde an einer Restnutzungsdauer von 15 Jahren festhalten werde, sodass die Festsetzung einer höheren Restnutzungsdauer gegen das Überraschungsverbot verstößt."

Umgelegt auf diesen Fall: Das FAG habe beim Genussrecht 1998 nur die Emission erfasst, die in Form eines Großmutterzuschusses erfolgte Aufzahlung hingegen nicht einmal hinterfragt. Daraus konnte, durfte und musste die Bw. den Schluss ziehen, dass solche Leistungen indirekter Gesellschafter eben nicht der GesSt unterliegen. Deutlicher formuliert:

- Das Genussrecht 2000 sei eine inhaltsgleiche Wiederholung des Genussrechtes 1998. Beide Vorgänge seien derselben Behörde ident zur Kenntnis gebracht worden.
- Das FAG habe 1998 nur das Genussrecht besteuert, den Großmutterzuschuss hingegen trotz entsprechender Hinweise nicht einmal hinterfragt.
- Der VwGH habe im Vorlagebeschluss ESTAG klargestellt, dass eine Großmutter für Zwecke der GesSt eben kein Gesellschafter sei (VwGH 1.9.1999, 98/16/0324).

Vor diesem Hintergrund und unter Mitberücksichtigung der bereits an früherer Stelle aufgezeigten Rechtslage zu Großmutterzuschüssen konnte - und musste - die Bw. beim Genussrecht davon ausgehen, dass auf Basis des damaligen Verständnisses die von dritter Seite geleistete Aufzahlung keine Rolle spielen wird. Wie sehr die Behörde ihm verhaftet sei, beweisen die angefochtenen Bescheide, wenn dort die Rede davon sei, dass „jeder steuerpflichtige Vorgang für sich zu beurteilen“ sei. Daher bleibe die Bw. auch hier dabei: Die angefochtenen Bescheide hatten gegen das steuerliche Überraschungsverbot verstoßen. Damit sei die Aufrollung der GesSt 2000 auch aus diesem weiteren Grund unzulässig.

4. Verfahren beim Unabhängigen Finanzsenat

4.1. aufgenommene Beweise

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr.xxxxxx/2000 und in den Kapitalverkehrsteuerakt betreffend die Bw. zu Ib-xxxxx (in dem die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die Ausgabe der "Genussrechte der Kategorie A" im Jahr 1998 erfolgt ist).

4.2. Vorhalt vom 23.2.2009

Mit Vorhalt vom 23. Februar 2009 teilte die Referentin der Bw mit, welche Beweismittel dem unabhängigen Finanzsenat bisher vorliegen und wie sich auf Grund dieser Beweismittel die Sach- und Rechtslage für die Referentin zum damaligen Zeitpunkt darstellte. Dabei wurde die Bw. ua. darauf hingewiesen, dass sich aus dem vom Unabhängiger Finanzsenat eingesehenen Akten ergibt,

- dass dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien erst durch die am 13. April 2005 eingelangte Kontrollmitteilung bekannt wurde, dass für den Erwerb der gegenständlichen Genussrechte der Kategorie tatsächlich ein Zuschuss von dritter Seite geleistet wurde und
- dass das Finanzamt keine Kenntnis darüber hatte, dass zum Genussrecht der Kategorie A Zuschüsse von dritter Seite geleistet wurden und daher der sog. "Großmutterzuschuss" im Jahr 1998 keiner gesellschaftsteuerrechtlichen Würdigung unterzogen wurde.

4.3 Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 2009

Mit Schriftsatz vom 15. Mai 2009 nahm die Bw. ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück und gab noch eine ausführliche Stellungnahme ab. Dabei wurde betont, dass es ausnahmslos um die Frage der (Un-)Zulässigkeit des Eingriffs in die Rechtskraft des bisherigen GesSt-Bescheides, nicht hingegen um materielle Aspekte der neuerlichen Vorschreibung gehe. Hier läge weder ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor, noch sei eine richtige Ermessensübung erfolgt und sei die Aufrollung der Gesellschaftsteuer 2001 daher rechtswidrig. Im Mittelpunkt dieses Falles stehen nicht die Rechtmäßigkeit der Gesellschaftsteuervorschreibung vom 4. Juli 2005 als solcher (sie stehe außer Streit), sondern die ihr vorgelagerte Frage nach der Zulässigkeit des Eingriffs in die Rechtskraft des Gesellschaftsteuerbescheides vom 31. Jänner 2001. Dem Vorhalt fehle jede Beschäftigung mit den zentralen Fragen dieses Falles:

- *"Wie war die Rechtslage rund um den Jahreswechsel 2000/01?"*
- *"Warum ist das Finanzamt trotz prinzipieller Kenntnis von der Leistung von Großmutterzuschüssen untätig geblieben? Warum wurde deren Höhe - die einzige Unbekannte - nicht hinterfragt?"*
- *"Warum hat das Finanzamt damals keine Zweifel an der Nichtsteuerbarkeit indirekter Leistungen gehabt?"*

Das Fehlen von Wiederaufnahmegründen wurde dabei wie folgt begründet:

1. Ein zentraler Aspekt dieses Verfahrens sei, dass der UFS bei der Wiederaufnahme nur eine nachprüfende Bescheidkontrolle ausübe und nur prüfen dürfe, ob die vom Finanzamt herangezogenen Umstände diese Maßnahme rechtfertigen. Unzulässig sei sowohl der Austausch bestehender als auch das nachschieben neuer Wiederaufnahmegründe. Änderungen im Rechtsbereich könnten stets nur die Folge einer aus anderen Gründen zulässigen Aufrollung sein, nicht hingegen die (einzige) Grundlage für eine solche Maßnahme. Finanzamt und UFS würden so tun, als hätte der durch den EuGH erst im Nachhinein geschaffene Zustand schon immer bestanden. Daher sei die Einbeziehung der Großmutterzuschüsse in die Gesellschaftsteuerbasis rechtmäßig. Dem sei dann (und nur dann) uneingeschränkt zuzustimmen, wenn es nicht in einem ersten Schritt noch gelte, den bestehenden Bescheid (jenem vom 31.1.2001) aus dem Weg zu räumen.
2. Unter dem Neuerungsstatbestand sei die Wiederaufnahme eines durch Bescheid rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens von Amtswegen nur dann zulässig, wenn steuerrelevante Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen. Dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid sei nicht einmal ansatzweise zu entnehmen

- was der Behörde aus dem Erstverfahren bereits bekannt gewesen sei und was erst später neu hinzugekommen sei;
- aus welchen Gründen (und nicht nur: dass) der Großmutterzuschuss vom 29.12.2000 angezeigt hätte werden müssen;
- warum die Behörde trotz prinzipieller Kenntnis davon, dass Großmutterzuschüsse im Spiel seien, von sich aus untätig geblieben sei.

Die Genussscheinbedingungen hätten selbst nach Ansicht des Finanzamt konkrete Hinweise darauf enthalten, dass bei dieser Konstruktion auch Großmutterzuschüsse mit im Spiel gewesen seien. Somit sei dieses Sachverhaltselement der Behörde dem Grunde nach bekannt gewesen. Damit habe sie bereits im Erstverfahren die nötige Kenntnis vom Bestand des zu beurteilenden Geschehens, um die Höhe der indirekten Leistungen, sofern relevant, mit wenigen Aufwand hinterfragen zu können. Doch habe das Finanzamt keine Zweifel an deren Nichtsteuerbarkeit, da sonst ein Ergänzungsauftrag oder Bedenkenvorhalt unausweichlich gewesen wäre. Spätestens an diesem Punkt sei die Wiederaufnahme des Gesellschaftsteuerbescheides vom 31. Jänner 2001 unzulässig: Entweder, Großmutterzuschüsse seien bereits nach der damaligen Rechtslage gesellschaftsteuerpflichtig: Dann liege eine fehlerhafte rechtliche Beurteilung durch die Behörde vor (zB VwGH 13.9.1988, 87/14/0159), die jedenfalls bei der Ermessensübung zu ihren Lasten gehe. Oder, die Relevanz indirekter Leistungen ergebe sich erst auf Grund später ergangener Judikatur: In diesem Fall sei sie bei der Frage auszublenden, ob die Offenlegung im Erstverfahren vollständig war oder nicht. Wenn die Behörde im Erstverfahren an der Steuerfreiheit von Großmutterzuschüssen trotz konkreter Hinweise auf ihre Leistung dem Grunde nach untätig bleibe und ihre Zurückhaltung in dieser Frage erst Jahre später ablege, dann dürfe sie sich nicht wundern, wenn sie damit zu spät komme. Insofern gelte für sie dasselbe wie für die im Abgabenverfahren untätige Parte (zB VwGH 23.1.1992, 90/16/154; 16.12.1993, 88/16/0241; 24.11.1994, 89/16/0050).

2.1 Eine steuerrelevante Tatsache sei ein solche, die geeignet sei, für sich alleine oder zusammen mit den übrigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Ein Großmutterzuschuss, der trotz prinzipiellen Wissens um seine Existenz auf Behördenseite anfangs keine Zweifel ausgelöst habe, habe eben nicht die für die Aufrollung nötige Relevanz.

2.2. Der EuGH habe am 17. Oktober 2002 in der Frage der gesellschaftsteuerrechtlichen Behandlung von Großmutterzuschüssen Neuland beschritten: Bis dahin sei es bei uns seit 50 Jahren ungeschriebenes Gesetz, dass der Gesellschafter eines Gesellschafters der erste

Nichtgesellschafter sei und Leistungen von ihm steuerfrei seien (dazu wurde auf VwGH 3.10.1956, 822, 1186/54; VwGH 3.10.1996, 94/16/0225; BMF 8.1.1993, SW KAI 1999; BMF 2.9.1997, SWK 1997, S 659 sowie den Vorlagebeschluss des VwGH 1.9.1999, 98/16/0324 in der Rechtssache "ESTAG" verwiesen.

Vor dem Hintergrund dieser klaren Rechtslage sei einsichtig, dass und warum das Finanzamt an der Steuerfreiheit indirekter Leistungen im Erstverfahren keine Zweifel gehabt habe bzw. einen gedanklichen Schritt früher: dass und warum die Bw. bei einer rein konzerninternen (und daher problemlos gestaltbaren) Lösung diesen Weg beschritten habe. Er mache nur dann Sinn, wenn er nach damaliger Gesellschaftsteuer-Rechtslage mit keinem Risiko behaftet war (dazu wurde auf VwGH 20.10.1999, 94/13/0027 verwiesen). Die Bw. habe damals (Ende 2000) ein, um mit den Worten des VwGH zu sprechen "steuerlich sinnvolles Verhalten" an den Tag gelegt - und das in dieser Frage, wie beizufügen sei, nicht zum ersten Mal. Auch dieser (weitere) Umstand sei im Vorhalt viel zu kurz gekommen. Daraus folge zugleich: Die indirekten Gesellschafterleistungen vom 29. Dezember 2000 würden als Wiederaufnahmegrund definitiv ausscheiden.

2.3. Nach allgemeiner Auffassung seien Rechtsfragen unter dem auf den Tatsachenbereich beschränkten Neuerungsstatbestand kein Wiederaufnahmegrund. Das gelte selbst nach Ansicht des BMF (14.6.2006, AÖFV 2006/192. Punkt 1.3.1) Dieser Ausschluss umfasse nicht nur das Judikat als solches (hier die drei Urteile des EuGH zur Gesellschaftsteuer vom 17.10.2002), sondern auch den durch sie bewirkten Richtungswechsel. Wenn der EuGH Großmutterzuschüsse unter bestimmten Voraussetzungen für steuerpflichtig erkläre und die Verwaltung diesem Richtungswechsel folge, so würden bei einer rückblickenden Betrachtung damit bisher nicht steuerbare (oder so behandelte) Vorgänge auf einmal steuerpflichtig. Die Rückwirkung einer steuerverschärfend geänderten Rechtsprechung auf bereits verwirklichte Sachverhalte könne nur die Folge einer aus anderen Gründen zulässigen Wiederaufnahme, selbst aber nicht Grundlage für eine solche Maßnahme sein.

Als Wiederaufnahmegründe kämen unter dem Neuerungsstatbestand nur solche in Betracht, die bei Abschluss des Erstverfahrens bereits vorhanden waren, erst später bekannt geworden sind (nova reperata), erst später entstanden Umstände (nova producta) hingen nicht. Es sei auf die Sach- und Rechtslage bei Ergehen des Erstbescheides abzustellen. Die Großmutterzuschüsse vom 29. Dezember 2000 seien bereits im Erstverfahren geleistet gewesen, sie seien der Behörde auch schon damals zumindest dem Grunde nach bekannt gewesen, von ihr auf Basis der damaligen Rechtslage jedoch richtigerweise als unbeachtlich eingestuft worden. Das habe sich erst im Nachhinein geändert: Mit den drei Urteilen des EuGH vom 17. Oktober 2002 hätten sie eine Bedeutung erlangt, die sie bis dahin nicht gehabt

hätten. Dieser Zusammenhang werde vom Finanzamt indirekt eingestanden, wenn in der Bescheidbegründung unter Hinweise auf die der Behörde schon längst bekannten Genussscheinbedingungen die Rede davon sei, indirekte Gesellschafterleistungen seien Teil der "vereinbarten Konzeption" gewesen.

2.4. Auch das Beweisrecht führe zum selben Ergebnis. Ein Verfahren bestehe aus den beiden Phasen der Sachaufklärung und der Entscheidungsfindung. Der rechtserhebliche Sachverhalt stehe und falle mit der maßgeblichen Norm. Ob und - wenn ja - unter welchen Voraussetzungen Großmutterzuschüsse für Zwecke der Gesellschaftsteuer maßgeblich (rechtserheblich) und damit anzeigepflichtig seien, sei eine Frage, bei der die Antwort nicht zeitlos gleich bleibt, sondern mit dem Inhalt der anzuwendenden Rechtsvorschrift stehe und falle. Ändere er sich, so bleibe das für den Sachverhalt im Regelfall nicht ohne Folgen. Hätte der EuGH gegenteilig, also iS der bisherigen Tradition entschieden, so gäbe es weder den (Sammel-)Bescheid vom 4. Juli 2005 noch dieses Verfahren. Das sei der kritische Punkt dieses Falles: Offen zu legen seien nur abgabenrechtlich bedeutsame Umstände. Was abgabenrechtlich bedeutsam sei und was nicht, könne nicht allgemein und abstrakt, sondern immer nur aus dem jeweils konkreten Zeitfenster beurteilt werden. Das gelte auch (oder gerade) für die Aufrollung eines bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens: Eine steuerverschärfend geänderte Rechtsprechung auf früher verwirklichte Sachverhalte anzuwenden, sei eine Frage, in die Rechtskraft eines Steuerbescheides einzugreifen, eine ganz andere. Beides sei nicht dasselbe: Fraglos hätte das Finanzamt am 4. Juli 2005 die Judikatur des EuGH aus dem Oktober 2002 auf die Großmutterzuschüsse vom 29. Dezember 2000 anwenden können, wenn es den Bescheid aus 2001 nicht gegeben hätte. Für die Wiederaufnahme genüge die bloße Änderung im Rechtsbereich nicht. Dazu hätte es davon unabhängiger Neuerungen im Tatsachenbereich bedurft, die es aber nicht gebe.

2.5. Die Begründung des angefochtenen (Wiederaufnahme-)Bescheides genüge den Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht. Das sei freilich keine Frage dieses Einzelfalles, sondern ein österreichweites Phänomen das *Rauscher* bereits vor Jahren treffend auf den Punkt gebracht habe (*Rauscher* SWK 2003 S 636).

Es lägen von vorneherein keine Wiederaufnahmegründe vor, sodass sich die Frage der Richtigkeit der Ermessensübung erst gar nicht stelle. Und wenn solche doch vorlägen, dann seien sie dem Finanzamt bereits im Erstverfahren hinreichend bekannt gewesen. Dass sie damals mit ihnen (noch) nichts anfangen habe können, sei als Verschulden der Behörde zu werten, das bei der Ermessensübung aus unmittelbare einsichtigen Gründen zu ihren Lasten gehe (zB VwGH 9.11.1988, 87/13/0096; 20.9.2006, 2001/14/0202).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Mit Schreiben vom 23. April 1998 zeigte die Bw. beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter dem Betreff "*Gebührenanzeige - Gesellschafterzuschuß*" an, dass sie Genussrechte im Nominale von S 1.050.000,00 begeben hat und ersuchte um Vorschreibung der diesbezüglichen Gesellschaftsteuer. Diesem Schreiben angeschlossen waren eine Kopie der Sammelurkunde (unterzeichnet von der Bw. und der X-AG) und der Genussrechtsbedingungen (bezeichnet als "*Genussrechtsbedingungen der Kategorie A*"). Diese sind bis auf die Beträge und Bezeichnungen ident mit jenen der "Kategorie B".

Gleichzeitig mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 14. Mai 1998, mit dem das Finanzamt die Gesellschaftsteuer mit S 10.500,00 (1 % von S 1.050.000,00) festsetzte, übermittelte das Finanzamt der Bw. eine Gesellschaftererklärung (Formular - Kap11).

Daraufhin übersandte die Bw. dem Finanzamt am 26. Mai 1998 (im Begleitschreiben heißt es: "*Gem. Ihrer Anforderung in Ergänzung zum Bescheid vom 14. Mai 1998*") eine Gesellschaftererklärung, in der der als Wert der Gegenleistung ein Betrag von S 1.050.000,00 erklärt wurde.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2000 zeigte die Bw. beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter dem Betreff "*Gebührenanzeige - Gesellschafterzuschuß*" an, dass sie Genussrechte im Nominale von S 3.450.000,00 begeben hat und ersuchte um Vorschreibung der diesbezüglichen Gesellschaftsteuer. Diesem Schreiben angeschlossen waren eine Kopie der Sammelurkunde (unterzeichnet von der Bw. und der X-AG) und der Genussrechtsbedingungen (bezeichnet als "*Genussrechtsbedingungen der Kategorie B*").

Nach § 3 der "*Genussrechtsbedingungen der Kategorie B*" verbriefen die Genussrechte einen Anspruch auf Teilnahme am laufenden Gewinn, am Unternehmenswert gemäß § 5 dieser Bedingungen sowie am Liquidationsgewinn der Gesellschaft. Als Basis für die laufende Gewinnverteilung wurde der Bilanzgewinn der Gesellschaft gemäß § 231 Abs. 2 Z 28 HGB festgelegt. Dieser ist auf Grundlage eines von der Generalversammlung zu fassenden Beschlusses folgendermaßen zu verteilen:

"a) Der Inhaber der Genussrechte erhält eine Vorzugsdividende in Höhe von 3 % p.a. auf das Genussrechtsnominale zuzüglich allfälliger geleisteter Zuschüsse, sofern diese im Bilanzgewinn gedeckt ist.

b) Der verbleibende, zur Verteilung gelangende Bilanzgewinn wird im Verhältnis des

Genussrechtsnominales zum Stammkapital der Gesellschaft jeweils unter Berücksichtigung von allfälligen Zuschüssen zwischen den Inhabern von Genussrechten und den Gesellschaftern auf Grundlage eines von der Generalversammlung zu fassenden Beschlusses verteilt.

Die Inhaber der Genussrechte sind am Unternehmenswert gemäß § 5 dieser Bedingungen sowie am Liquidationsgewinn der Gesellschaft im Verhältnis des Genussrechtsnominales zum Stammkapital der Gesellschaft jeweils unter Berücksichtigung von allfälligen Zuschüssen beteiligt."

§ 5 der Bedingungen lautet wie Folgt:

"(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 zu.

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

Im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 31. Jänner 2001 war dem Finanzamt nicht nur die Höhe der sog. "Großmutterzuschüsse" unbekannt, sondern war dem Finanzamt auch nicht bekannt, dass sowohl zum Genussrecht der Kategorie A als auch zum Genussrecht der Kategorie B bereits tatsächlich "Zuschüsse" geleistet worden waren. Die sog.

"Großmutterzuschüsse" wurden vom Finanzamt weder im Jahr 1998 noch im Jahr 2001 einer gesellschaftsteuerrechtlichen Würdigung unterzogen.

Erst durch die am 13. April 2005 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eingelangte Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Wien, der Kopien der "*Bestätigung über den Erhalt eines Zuschusses*" vom 2. Jänner 2001 sowie des Telebanking-Beleges vom 29. Dezember 2000 angeschlossen waren, erfuhr das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, dass die Bw. tatsächlich bereits kurze Zeit nach der Ausgabe der Genussscheine einen "Zuschuss", der sich auf die Genussscheine der Kategorie B bezog, erhalten hat und dass der "Zuschuss" S 3.450.000,00 betragen hat.

2. Beweiswürdigung:

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt der eingesehen Akten. Die im Kapitalverkehrsteuerakt Ib-xxxxx und im Bemessungsakt ErfNr.xxxxxx/2000 befindlichen Unterlagen geben keinen Hinweis darauf, ob bzw. wann und in welcher Höhe zum Genussrecht der Kategorie A tatsächlich "Zuschüsse" geleistet wurden. Nach der auch von der Bw. unbestrittenen Aktenlage gibt erst die Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Wien aus dem Jahr 2005 Aufschluss über die tatsächlichen Zahlungsflüsse bzw. den Zusammenhang der Zahlungen. Die Bw. brachte trotz entsprechendem Vorhalt in ihrer Stellungnahme vom 15. April 2009 lediglich vor, dass das Finanzamt eine "prinzipielle" Kenntnis gehabt habe, dass Großmutterzuschüsse "*im Spiel*" gewesen seien. Damit wurde von ihr aber nicht dargetan, auf Grund welcher Informationen (zB durch welche konkreten

Schriftstücke oder mündliche Mitteilungen) das Finanzamt bei Erlassung des Erstbescheides hätte wissen sollen, dass zu diesem Zeitpunkt tatsächlich bereits Zuschüsse geleistet worden waren, die in Zusammenhang mit der Ausgabe der Genussscheine der Kategorie B stehen. In den Genussscheinbedingungen ist lediglich von "allfälligen Zuschüssen" die Rede und ist daraus nur ersichtlich, welche Ansprüche dem Erwerber des Genussrechtes für den Fall der Leistung "allfälligen Zuschüssen" eingeräumt werden. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz geht daher bei ihrer Entscheidung davon aus, dass der Wissensstand des Finanzamtes bei Erlassung des Erstbescheides jener war, der in den Akten dokumentiert ist.

3. rechtliche Würdigung:

3.1. Zur Wiederaufnahme

§ 303 BAO lautet:

"(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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."

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter

Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. VwGH 17.04.2008, 2007/15/0062).

Feststellungen über den Wissenstand der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufzunehmenden Bescheide zu treffen, ist aber Aufgabe der Berufungsbehörde (vgl. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Die Berufungsbehörde hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003).

Ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden am Unterbleiben entsprechender Angaben in den Abgabenerklärungen trifft, ist für die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme von Amts wegen nicht entscheidend (vgl. VwGH 17.04.2008, 2007/15/0062).

In der Begründung des gegenständlichen Wiederaufnahmebescheides führte das Finanzamt ua. Folgendes aus:

"Die Genussscheinbedingungen sprechen von allfällig geleisteten Zuschüssen ohne Angabe einer betraglichen Höhe. Die tatsächliche Leistung dieser Zuschüsse wurde beim Finanzamt nicht angezeigt. Die Zuschüsse sind nach der vereinbarten Konzeption Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Gesellschaftsrechtes. Erst nach Abschluss des Erstverfahrens ist die Tatsache der geleisteten Zuschüsse bekannt geworden. Damit liegt ein Wiederaufnahmegrund, vor."

Damit wurde entsprechend deutlich zum Ausdruck gebracht, welcher Tatsachenkomplex für das Finanzamt im gegenständlichen Gesellschaftsteuerverfahren neu hervorgekommen ist. Dass der angefochtene Bescheid keine Angaben darüber enthält, wann und wodurch das

Finanzamt über die tatsächlichen Leistungen informiert wurde, hindert die Bestätigung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde 2. Instanz nicht (vgl. dazu abermals VwGH 17.04.2008, 2007/15/0062). Entscheidend ist nur, dass dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien im Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 31. Jänner 2001 noch nicht bekannt war, dass für den Erwerb der Genussrechte bereits tatsächlich ein Zuschuss von dritter Seite geleistet worden war. Die Genussrechtsbedingungen sprechen nur von "allfälligen Zuschüssen" und wurde damit festgelegt, welche Rechte die Bw. im Falle der Leistung derartiger Zuschüsse gewähren wird. Dies sagt aber noch nichts darüber aus, ob, wann und in welcher Höhe tatsächlich Zuschüsse geleistet werden. Im Verfahren betreffend den Erwerb der Genussrechte der Kategorie A im Jahr 1988 war von der Bw. außerdem über Aufforderung des Finanzamtes eine Gesellschaftsteuererklärung abgegeben worden, in der deklariert eine Gegenleistung in Höhe von S 1.050.000,00 erklärt wurde. Auch diese Erklärung spricht dagegen, dass dem Finanzamt im späteren Verfahren betreffend die Genussrechte der Kategorie B bereits von vorne herein bekannt war, dass beinahe zeitgleich mit der Ausgabe der Genussrechte sog. "Zuschüsse" geleistet werden.

Erst durch die Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Wien, beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eingelangt am 13. April 2005, erfuhr das Finanzamt, dass bereits am 29. Dezember 2000 ein Zuschuss in Höhe von S 341.550.000,00 geleistet worden war, der im Zusammenhang mit der Ausgabe der Genussrechte der Kategorie B steht. Dabei handelt es sich um eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO, die im abgeschlossenen Gesellschaftsterverfahren dem bescheiderlassenden Organ nicht bekannt war. Ohne Kenntnis dieses Sachverhaltselementes konnte das Finanzamt nicht zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung (Festsetzung der Gesellschaftsteuer unter Einbeziehung des tatsächlich geleisteten "Zuschusses" in Höhe von S 341.550.000,00) gelangen, weshalb es sich hierbei um einen entscheidungsrelevanten Wiederaufnahmegrund handelt.

Zu den in der Stellungnahme vom 15. April 2009 aufgeworfene Fragen:

- *"Wie war die Rechtslage rund um den Jahreswechsel 2000/01?"*
- *"Warum ist das Finanzamt trotz prinzipieller Kenntnis von der Leistung von Großmutterzuschüssen untätig geblieben? Warum wurde deren Höhe - die einzige Unbekannte - nicht hinterfragt?"*
- *"Warum hat das Finanzamt damals keine Zweifel an der Nichtsteuerbarkeit indirekter Leistungen gehabt?"*

wird Folgendes angemerkt:

Die Entscheidungen des EuGH vom 17. Oktober 2002 bewirkten keine "Änderung der Rechtslage". Die Rechtslage war vor und nach Ergehen der Vorabentscheidungen insofern ident, als bei der Festsetzung der Gesellschaftsteuer neben den Bestimmungen des (innerstaatlichen) KVG auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz Richtlinie) unmittelbar anzuwenden sind. Durch die Entscheidungen des EuGH wurden lediglich bis dahin strittige Auslegungsfragen geklärt.

Auch vor der Entscheidung des EuGH wurde im Bereich der Gesellschaftsteuer bereits die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen. Es war bereits ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua VwGH 29.1.1975, 607-633/74, VwGH 14.5.1975, 531,532/74 und VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273), dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Stets wurde aber dem aber angefügt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch im Bereich der Verkehrsteuern immer dann gilt, 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. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorlagebeschluss vom 17.2.2000, 97/16/0358 auf das ergangene Vorerkenntnis vom 30. Oktober 1961, Zl. 340/61, ÖStZB 1962 hingewiesen. In diesem Erkenntnis wird begründend ausgeführt: "...Gegenstand der Besteuerung nach § 2 Z. 1 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten. Wie in solchen Fällen die Steuer zu berechnen ist, regelt jedoch nicht diese Bestimmung. Die Grundsätze für die Berechnung der Steuer sind vielmehr in § 8 Z. 1 KVG festgelegt....Gemäß § 8 Z. 1 lit.a KVG bildet darnach derjenige Geldbetrag, gegen dessen Zahlung die Gesellschaftsrechte erworben werden, die Grundlage für die Erhebung der Gesellschaftsteuer. Maßgebend für die Besteuerung....war jener Betrag, der von den Gesellschaftern....aufzubringen war, um die zu übernehmenden Gesellschaftsrechte zu erwerben...."

Die Argumentation der Bw., wonach das Finanzamt eine "prinzipielle Kenntnis" von der Leistung von Großmutterzuschüssen gehabt hätte und bloß deren Höhe nicht hinterfragt worden sei, gleicht in etwa jener der Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2004/16/0061. Im Erkenntnis vom 30.9.2004, 2004/16/0061 hat der VwGH dazu Folgendes ausgeführt:

"Wenn die Beschwerdeführerin behauptet, der Behörde seien die Genussrechtbedingungen bereits bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide vorgelegen und damit die Möglichkeit der Leistung von Zuschüssen bekannt gewesen, so dass nichts neu hervorgekommen sei, dann übersieht sie, dass sich aus den Genussrechtbedingungen zwar die Möglichkeit der Leistung

von Zuschüssen nicht aber deren Verpflichtung und tatsächliche Leistung ergibt. Dass die Leistung der Zuschüsse entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin nicht auf freiwilliger Basis erfolgte, sondern auf Grund von Verpflichtungen, wird im Folgenden noch dargestellt. Damit aber kam den Zuschüssen rechtliche Relevanz zu und die Beschwerdeführerin wäre im Rahmen ihrer Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verhalten gewesen, diese Zuschüsse offen zu legen."

Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel kann selbst bei Verschulden der Behörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren einen Wiederaufnahmsgrund bilden (vgl. UFSG, RV/0959-G/02 vom 17.11.2003).

Bestand im abgeschlossenen Verfahren hinsichtlich Tatsachen lediglich ein Verdacht, wird also bloß vermutet, dass der Sachverhalt in Wirklichkeit ein anderer ist als der, der der Behörde bekannt gegeben wurde und der Behörde bekannt geworden ist, ohne dass mit dem für möglich gehaltenen Sachverhalt die ihm entsprechenden Rechtsfolgen verbunden werden, so bedeutet der spätere Nachweis des bis dahin lediglich vermuteten, des bis dahin von einem Verdacht, aber nicht von der Kenntnis, der Gewissheit oder dem Erwiesensein erfassten Sachverhaltes eine Neuerung im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO (vgl. Stoll, BAO-Kommentar Band 3, 2932).

Es kann nun sein, dass die Abgabenbehörde abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen nicht oder nicht vollständig ermittelt, weil sie den erhobenen Sachverhalt für ausreichend und weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält. Diesfalls kann das spätere Hervorkommen neuer entscheidungsbedeutsamer Tatsachen oder Beweismittel in Bezug auf diesen Sachverhalt einen Wiederaufnahmsgrund bilden, und zwar dann, wenn bisher unbekannt gebliebene Sachverhalte überhaupt oder in ihrem vollen Ausmaß erst später bewusst und bekannt werden (z.B. VwGH 14.3.1990, 88/13/0011). Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmsgrund (Stoll, BAO-Kommentar Band 3, 2932 und 2934 mwN).

Es ist also bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens - im Gegensatz zur Antragswiederaufnahme - nicht erforderlich, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen, ohne Verschulden von der die Wiederaufnahme verfolgenden Behörde bisher nicht geltend gemacht werden konnten. Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO wurde insoweit bewusst im Gegensatz zu Abs. 1 verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn also die Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung trifft, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen. Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine

spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genützt hat (Stoll, BAOKommentar Band 3, 2934 mwN).

Zur Behauptung der Bw., wonach das Finanzamt im Jahr 2001 keine Zweifel an der Nichtsteuerbarkeit indirekter Leistungen gehabt hätte und das Finanzamt im Jahr 2001 auch bei entsprechender Kenntnis die Leistung der "Großmutter" nicht in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einbezogen hätte, ist darauf zu verweisen, dass als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften nicht nur Genussrechte (siehe § 5 Abs. 1 Z. 2 KVG), sondern auch Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren (siehe § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG) gelten und es in beiden Fällen nicht auf die handelsrechtliche Gesellschafterstellung ankommt (vgl. dazu ua. VwGH 20.1.1992, 90/15/0074). Im Jahr 2001 setzte das Finanzamt in einer Vielzahl von Fällen Gesellschaftsteuer für Leistungen von handelsrechtlich nicht an der Kapitalgesellschaft Beteiligten (wie zB "Großmuttergesellschaften" oder Treugebern) Gesellschaftsteuer fest, sofern die Leistungen mit einer Beteiligung am Gewinn der Kapitalgesellschaften verknüpft war. Unsicherheit bestand vor der Entscheidung des EuGH lediglich dahingehend, ob derartige Leistungen (oftmals als "Zuzahlungen" oder "Aufzahlungen" bezeichnet) gesondert der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sind oder ob diese Leistungen Teil der Gegenleistung für den Erwerb eines Genussrechtes darstellen (siehe dazu ua. UFSW RV/0719-W/02 vom 26.05.2003). Dass das Finanzamt aber einen "Zuschuss" wie den gegenständlichen (auch wenn es darüber informiert gewesen wäre, dass er bereits tatsächlich erbracht wurde) als gar nicht gesellschaftsteuerrechtlich relevant beurteilt hätte, steht im deutlichen Widerspruch zur üblichen Vorgehensweise des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien in den Jahren vor dem Ergehen der Vorabentscheidungen (siehe dazu die Sachverhaltsdarstellungen der Urteile des EuGH vom 17.10.2002 in den Rechtssachen C-71/00 "Develop", C 138/00 "Solida Raiffeisen" und "Tech" bzw. den in diesen Angelegenheiten ergangenen Beschlüsse bzw. Erkenntnissen des VwGH (B. 1.9.1999, 98/16/0324 - E. 06.11.2002, 2002/16/0240 ("ESTAG"); B. 17.2.2000, 97/16/0358 - E. 19.12.2002, 2002/16/0239 ("Develop"); B. 30.3.2000, 99/16/0192 - E. 6.11.2002, 2002/16/0241 - "Solida Raiffeisen" und B. 30.3.2000, 99/16/0392 - E. 6.11.2002, 2002/16/0242 "Tech") sowie einer Vielzahl von Entscheidungen des UFS (ua. UFSW 22.05.2003 RV/0514-W/02; UFSW 26.05.2003 RV/0719-W/02; UFSW 13.06.2003 RV/0093-W/02; UFSW 24.07.2003 RV/2199-W/02; UFSW 07.10.2003 RV/2576-W/02; UFSW 19.04.2004 RV/0154-W/02 und 29.04.2005 RV/0314-W/02). Allen diesen Fällen ist gemeinsam, dass vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bei entsprechender Kenntnis bereits vor der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes die

Leistungen Dritter, die für den Erwerb von Genussrechten erbracht wurden, in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einbezogen wurden.

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 3.450.000,00 und der Bemessungsgrundlage im neuen Sachbescheid von S 345.000.000,00.

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 31. Jänner 2001 zu beurteilen, ob der sog.

"Großmutterzuschuss" einen Teil der Gegenleistung für den Erwerb des Genussrechtes darstellt. Selbst 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.

3.2 Zur Gesellschaftsteuer

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.

Gemäß § 2 Z. 3 KVG unterliegen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien).

Weiters unterliegen nach § 2 Z. 4 lit. a KVG freiwillige Leistungen wie Zuschüsse eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 2 KVG gelten Genussrechte als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften und gemäß § 5 Abs. 2 KVG gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im Absatz 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

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.

Gegenstand der Gesellschaftsteuer ist hier der Erwerb der Genussrechte. Die von der Erwerberin und deren Gesellschafterin erbrachte Gegenleistung ist lediglich der Steuermaßstab.

Nach der 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.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus der Sammelurkunde und den Genussscheinbedingungen, dass die Bw. dem Inhaber der Genussscheine nicht nur für das Genussrechtsnominalkapital in Höhe von S 3.450.000,00 sondern auch für den geleisteten "Großmutterzuschuss" in Höhe von insgesamt S 341.550.000,00 einen Gewinnanteil und einen Anteil am Liquidationserlös gewährte. Das Genussrechtsnominalkapital und der "Großmutterzuschuss" wurden innerhalb eines Zeitabstandes von nicht einmal einem Monat geleistet. Wie sich aus den oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ergibt,

wurde auch in den dortigen Beschwerdefällen die "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" des Dritten erst nach der Zeichnung des Genussscheines geleistet, findet sich auch dort in den Genussscheinbedingungen keine dezidierte Verpflichtung zur Leistung der "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" und wurden auch in den dortigen Fällen die "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" des Dritten später geleistet als die als "Kaufpreis" oder "Genussscheinnominale" deklarierten Zahlungen des Genussrechtsberechtigten. Auch die Leistung des sog. "Großmutterzuschusses" steht in einem Kausalzusammenhang mit dem Erwerb des Gesellschaftsrechtes iSd KVG und ist daher als Teil der Gegenleistung iSd § 7 Z. 1 lit. a KVG für den Erwerb des Genussrechtes anzusehen. Bemessungsgrundlage des im Jahr 2000 verwirklichten gesellschaftsteuerpflichtigen Vorganges ist daher nicht bloß der im Gesellschaftsteuerbescheid von 31. Jänner 2001 angesetzte Betrag von S 3.450.000,00, sondern der Gesamtbetrag von S 345.000.000,00 (S 3.450.000,00 Zahlung in Höhe des Nominalbetrages + S 341.550.000,00 "Großmutterzuschuss"), das entspricht € 25.072.127,79 und beträgt somit der Steuerbetrag richtigerweise nicht bloß S 34.500,00, sondern S 3.450.000,00, das entspricht € 250.721,98.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 5. Mai 2009