



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Ing. Gottfried Parade und Dr. Otto Farny über die Berufungen der Bw., Adr., vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, sowie durch Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Renngasse 1/ Freyung und durch Arnold Rechtsanwaltspartnerschaft, 1010 Wien, Wipplingerstraße 10/10 gegen die Bescheide vom 22. Dezember 2005 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch HR Dr. Gerhard Felmer und ADir Josef Bartl, betreffend Gesellschaftsteuer, Erfnr. nach der am 17. Februar 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid vom 22. Dezember 2005 (Empfänger Exinger GmbH) wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer für den Zuschuss der AV wird vom Wert der Leistung gemäß § 2 Z. 3 KVG iVm § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG mit **Euro 3,124.931,87** festgesetzt (1% gemäß § 8 KVG vom Wert der Leistung in Höhe von Euro 312,493.186,92).

Die Gesellschaftsteuer für den Zuschuss der C.AG wird vom Wert der Leistung gemäß § 2 Z. 3 KVG iVm § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG mit **Euro 4,360.370,05** festgesetzt (1% gemäß § 8 KVG vom Wert der Leistung in Höhe von Euro 436,037.005,01).

Die Berufung gegen den Bescheid vom 22. Dezember 2005 (Empfänger Bw.) wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Auf Grund des beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) angezeigten Protokolls vom 22. Oktober 1998 über die ordentliche Generalversammlung bei der 100%igen Tochtergesellschaft der Bw. (xxx; in der Folge: T.AG; Berufungswerberin; Bw.), der A.. Vg m.b.H. (in der Folge: A..), erlangte das FAG Kenntnis von der Verschmelzung der A.. als übertragende Gesellschaft mit der Bw. als übernehmende Gesellschaft, sowie von einer in der Verschmelzungsbilanz zum 18. September 1998 ausgewiesenen nicht gebundenen Kapitalrücklage von S 6.000.000.000,00.

Mit an die Bw. gerichteten Vorhalten vom 24. November 1998 ersuchte das FAG unter der Kapitalverkehrsteuer-Aktenzahl der Bw., Ia, ua. um Bekanntgabe, von wem die nicht gebundene Kapitalrücklage gewährt worden sei.

Unter Berufung auf ihrer Bevollmächtigung mit der Wendung "auftrags und im Namen unserer oa. Mandantschaft" teilte die TPA Treuhand Partner Austria Wirtschaftstreuhand GmbH (FN 12345a), (in der Folge TPA WTH) namens der Bw. sinngemäß mit, dass die Kapitalrücklage aus einem Großmutterzuschuss der C.AG (in der Folge C.) an die A.. vom 7. April 1998 stamme. Die C. sei an der A.. nur mittelbar über die Bw. beteiligt. Die Steuerpflicht von Zuschüssen setze aber voraus, dass sie von einem Gesellschafter stammen.

Dieser Großmutterzuschuss wurde vom FAG auf Grund dieser Erklärung nicht weiter verfolgt.

Durch eine Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften vom 5. Oktober 2003 erlangte das FAG neuerlich Kenntnis von diesem Zuschuss sowie von einem im Jahr 1998 geleisteten Urgroßmutterzuschuss der Privatstiftung (vormals AV; in der Folge: V.) an die Bw. in Höhe von S 4.300.000.000,00.

Hintergrund dieser jeweils am 7. April 1998 geleisteten Zuschüsse war, wie aus einem als Referat bezeichneten Papier der C. hervorgeht, dass die V., die an der C. beteiligt war, auf Grund eines Verkaufes ihrer Anteile an der G. die Möglichkeit hatte, max. S 5.000.000.000,00 in die C. Gruppe zu investieren.

Die weitere Ausgangslage bzw. der zeitliche Ablauf stellt sich im Wesentlichen wie folgt dar:

Die V. war zu 26,45 % an der C. beteiligt.

Die C. war bis zum 2. April 1998 Alleingesellschafterin der Bw..

Die V. war Alleingesellschafterin der Gu. GmbH und diese Alleingesellschafterin der H. GmbH. Am 2. April 1998 erwarb die H. GmbH 25% Anteile an der Bw.. Die Finanzierung dieses Anteilserwerbes erfolgte durch einen Großmutterzuschuss der V. an die Erwerberin in Höhe von S 275.000.000,00.

Nach Leistung der Zuschüsse am 7. April 1998 wurde auf Grund von Verschmelzungsverträgen im August und September 1998 das Vermögen der Zwischengesellschaften Gu. GmbH und H. GmbH letztlich auf die Bw. übertragen wurde, sodass die V. unmittelbare Gesellschafterin der Bw. wurde.

Durch die bereits oben dargestellte Verschmelzung der A.. mit der Bw. im September 1998 konnte die Bw. unmittelbar über die der A.. von der C. zugeführten Mittel in Höhe von S 6.000.000.000,00 verfügen.

Das oa., die Bw. betreffende Referat war lt. Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften vom 5. Oktober 2003 als Konzept bereits Gegenstand einer Sitzung des Rates der V. vom 22. Dezember 1997 und wurde in der Vorstandssitzung der C. am 24. Februar 1998 genehmigt. Der Aufsichtsrat der C. stimmte am 25. März 1998 zu.

Das Referat lautet auszugsweise wie folgt:

"C... AG

Betrifft: T..AG

Antrag zur Beschlussfassung Bericht zur Kenntnisnahme

" 1. Veräußerung von Aktien an der T..AG (T.AG) im Nominale öS 37,500.000,-- (= 25,0% des Grundkapitals) um öS 275,000.000,-- an die H. Ges.m.b.H.

2. Gewährung eines steueroptimalen Großmutterzuschusses von maximal öS Mrd. 7,0 an eine Tochtergesellschaft der T.AG, der letztendlich der T.AG zugute kommt.

.....

*Banken, Finanzdienstleistungen
und Funktionstöchter*

<Unterschrift N.; K.>

<Genehmigung des Vorstandes; Zustimmung des Aufsichtsrates>

.....

Die V. hat nach Verkauf ihrer G.-Aktien an die S. Bank ab März 1998 die Möglichkeit max. öS Mrd. 5,0 zur Eigenmittelstärkung der C-Gruppe zu investieren.

Aufgrund der Konsolidierungsvorschriften schlagen wir nachfolgende Konstruktion vor:

<bildliche Darstellung lt. Beilage>

1. V. investiert in T.AG

2. Großmutterzuschuß seitens C.... von max. öS Mrd. 7,0 zur Erhaltung der Kapitalmehrheit in T.AG (indirekter Anteil der V. von 26,45 % ist einzubeziehen)

3. Vollorganschaft der T.AG mit C... kann erhalten bleiben

4. Veranlagung des Kapitals in T.AG in festverzinslichen Wertpapieren

5. Gewinnverteilung nach Kapitaleinsatz (abweichend von Stimmrechten)

Resultat:

Schaffung von Tier 1-Capital ohne Aktionärsverwässerung (erweiterte Basis für Nachrang- bzw. Ergänzungskapital) auf konsolidierter Basis.

Bei Erhöhung des konsolidierten Kernkapitals um öS Mrd. 5,0 (Tier 1) erhöht sich unter Zugrundelegung der Werte per 31.12.1997 (Basis Monatsausweis) die Quote Kernkapital von 5,58% um 0,54 %-Punkte auf 6,12%".

In ihrer Kontrollmitteilung verwies die Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften unter dem Titel "Wirtschaftliche Betrachtungsweise":

auf den Jahresabschluss der V. zum 31. Dezember 1998 wonach es sich beim Erwerb von 25% an der Bw. um einen mehrstufigen Prozess handle, der aber (inklusive Zuschussgewährung) offensichtlich als Einheit verstanden worden sei,

darauf, dass für die Gewährung des Urgroßmutterzuschusses in Hinblick auf die zukünftige Gesellschafterstellung auch die Verbuchung spreche.

Ua. sei der Urgroßmutterzuschuss nicht auf die Beteiligung an der Gu. GmbH aktiviert worden, sondern sei (offensichtlich schon im Hinblick auf die zukünftige Verschmelzung) auf einem eigenen Konto verbucht worden. Mit 30. September 1998 seien die Zuschüsse direkt auf die Beteiligung an der Bw. umgebucht worden.

auf die oa. Anlage zur Sitzung des Rates der V. vom 22. Dezember 1997 wonach die Beschlussfassung über die *"Gewährung eines steueroptimalen Großmutterzuschusses von maximal öS Mrd. 7,0 an eine Tochtergesellschaft der T.AG, der letztendlich der T.AG zugute kommt"* beantragt wurde.

In der Folge erstellte das FAG mit 5. Dezember 2003 einen Prüfungsauftrag zur Durchführung einer Prüfung der Aufzeichnungen der Bw. gemäß 151 Abs. 1 BAO betreffend Gesellschaftsteuer 1998, welcher am 15. Dezember 2003 der TPA Treuhand Partner Austria Wirtschaftstreuhänder und Steuerberatung GmbH, nunmehr TPA Horwath Wirtschaftstreuhänder und Steuerberatung GmbH, FN 12345 s, (in der Folge: TPA STB) vorgewiesen wurde.

Mit diesem Tag bestätigte die TPA STB als "steuerliche Vertreterin" die Kenntnisnahme des Prüfungsauftrages und den Erhalt einer Durchschrift des Prüfungsauftrages durch firmenmäßige Unterfertigung.

Dazu ist zu bemerken, dass aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung des FAG ersichtlich ist, dass der Prüfer am 1. Dezember 2003 Einsicht in das elektronische Abgabensinformationssystem des Bundes (AIS) zur Steuernummer der Bw. beim Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien genommen hat, unter welcher die TPA STB als steuerliche Vertreterin und als Zustellungsbevollmächtigte ausgewiesen ist.

Neben dem Prüfungsauftrag überreichte der Prüfer am 15. Dezember 2003 einer Vertreterin der TPA STB einen an die T.AG zu Händen der TPA STB gerichteten Vorhalt betreffend die oa. Zuschüsse.

Im weiteren Verfahren trat die Exinger GmbH gegenüber dem FAG als Bevollmächtigte auf. So erfolgte ua. die Vorhaltsbeantwortung vom 17. Februar 2004 durch die Exinger GmbH, eingelangt beim FAG am 19. Februar 2004, mit dem Vermerk "Vollmacht erteilt".

Diese Vorhaltsbeantwortung lautet auszugsweise wie folgt:

"Der Vorteil, der sich für die C...-Gruppe dadurch ergab, dass Zuschüsse an Gesellschaften im Rahmen des Konzerns geleistet wurden, an denen weder unmittelbar noch mittelbar oder indirekt eine 100%-ige Beteiligung bestand, liegt in der Stärkung des Kernkapitals der gesamten C...-Gruppe in einem dem direkten oder indirekten Beteiligungsverhältnis übersteigenden Ausmaß, in dem quasi die auf den Minderheitsgesellschafter entfallenden Eigenmittel ebenfalls den Eigenmitteln der Kreditinstitutsgruppe zuzurechnen waren. Dieses Ergebnis wurde bereits durch die erfolgten Großmutter- und Urgroßmutterzuschüsse bewirkt. Die zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommene Verschmelzung von Gesellschaften hatte damit überhaupt nichts zu tun, war für das angestrebte Ergebnis nicht erforderlich und bewirkte auch in Hinblick auf die beabsichtigte Stärkung des Kernkapitals der gesamten Unternnehmensgruppe keine zusätzlichen Vorteile.

In den Beschlüssen über die Leistung von Zuschüssen wurde darauf hingewiesen, dass diese „steueroptimal“ erfolgen sollen. Dies hängt damit zusammen, dass es auf Ebene der A.. steuerliche Verlustvorträge in der Höhe von mehr als 200 MioS gab, die im Jahr 1997 auch von der Betriebsprüfung bestätigt wurden. Damit diese steuerlichen Verlustvorträge nicht verfallen, war es sinnvoll, dass auf Ebene der A.. Aktivitäten entfaltet werden. Um dies sicherzustellen, musste die A.. mit entsprechendem Kapital ausgestattet werden. Die Leistung des Zuschusses war daher insoweit steueroptimal, als diese Zuschüsse teilweise an die A.. geleistet wurden, wodurch sichergestellt werden konnte, dass die steuerlichen Verlustvorträge nicht verfallen.

Wir weisen daraufhin, dass auf Ebene der A.. tatsächlich eine Veranlagung der Mittel erfolgte. Der Zeitraum war lang genug, dass dadurch auf Ebene der A.. nennenswerte Erträge erzielt werden konnten.

Wir möchten betonen, dass es umgekehrt auf Ebene der T.AG keinen besonderen Mittelbedarf gab. Es war also etwa nicht erforderlich, der T.AG Mittel zuzuführen, um Beteiligungen anzuschaffen. Denn die Zuschüsse mussten zur Erreichung des Ergebnisses der Stärkung des Kernkapitals der gesamten C... - Gruppe bloß an irgendwelche Gesellschaften der Gruppe bewirkt werden, die zur Kreditinstitutsgruppe gem § 30 BWG gehören (also im Sinne des BWG betreffend Eigenmittel im Konsolidierungskreis erfasst sind). Daher kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass von vornherein daran gedacht gewesen wäre, in weiterer Folge die A.. auf die T.AG zu verschmelzen.

Die Zwischenschaltung der Gu. GmbH ihrer Tochtergesellschaft der H. GmbH für die Beteiligung der V. an der T.AG war für die Hereinnahme weiterer Investoren erforderlich. Im Hinblick auf den steigenden Eigenmittelbedarf der C...-Gruppe und der Satzungsbestimmung der V., Gewinne vorrangig bei der C... als deren Kernaktionär wiederzuveranlagen, wurden Möglichkeiten zur Stärkung der Eigenmittel der C...-Gruppe in Zusammenarbeit mit internationalen Investmentbanken und Beratern geprüft. Im Hinblick auf eine Zusage im Zusammenhang mit dem Kauf der D. vom 12.1.1997, die Beteiligungsquote der V. bei der C... auf unter 25 % zu reduzieren sowie einen Gemeinderatsbeschluss der St., wonach die Abgabe

der V. Anteile an der C... anzustreben ist, war ein Investment in C... Grundkapital nicht opportun. Als unter diesem Aspekt umsetzbare Möglichkeit der Eigenmittelstärkung wurde ein Investment in die T.AG - Teilgruppe für optimal angesehen und mit Ratsbeschluss vom 22.12.1997 genehmigt, dies führt zu einer Eigenmittel-Stärkung der Bankengruppe und damit der Geschäftsmöglichkeiten und des regulatorisch erforderlichen Eigenkapitals ohne Stimmrechtserhöhung. Über Zwischengesellschaften, welche es bereits seit Jahren im Beteiligungsbestand der V. in dieser Mutter-Tochter- Struktur gab und die ursprünglich zur Aufdeckung von stillen Reserven vorgesehen waren, flossen die Gelder am 6.4.1998 in die T.AG. Durch die Einschaltung von Zwischengesellschaften wurde die Möglichkeit gewahrt, an diesen Gesellschaften weitere Investoren zur weiteren Eigenmittelstärkung der C...-Gruppe zu beteiligen, ohne diesen Investoren direkte Rechte an der T.AG gewähren zu müssen; für derartige Tier 1 Kapitalveranlagungen bestand und besteht ein internationaler Markt. Im Juli 1998 hat die C... eine internationale Grundkapitalerhöhung durchgeführt, diese erfolgreich am Kapitalmarkt platziert und dementsprechend ihre Eigenmittelbasis gestärkt. Die Option, über die T.AG-Konstruktion weitere Eigenmittel zu generieren, war nicht mehr erforderlich.

Im Hinblick darauf, dass die V. mit sehr knappen Ressourcen für die Verwaltung ihres Vermögens auskommen muss, wurden zur Verwaltungsvereinfachung die für den ursprünglich vorgesehenen Zweck (Hereinnahme weiterer Partner ohne Stimmrechtseinfluss) aus dem Blickwinkel der Gesellschafter nicht mehr benötigten Gesellschaften mit Notariatsakt vom 27.8.1998 (H.. GmbH auf Gu.. GmbH) bzw. vom 25.9.1998 (Gu.. GmbH auf T.AG) verschmolzen. Aus dieser Darstellung ist ersichtlich, dass der Erwerb über diese beiden Gesellschaften wirtschaftlich begründet und sinnvoll war, und dass die in der Folge durchgeführte Verschmelzung der bei den Gesellschaften nicht von Anfang an geplant gewesen war.

Zur Verbuchung der Zuschüsse ist festzustellen, dass es im Bereich der C... einer lange geübten Praxis entspricht, dass Zuschüsse auf separaten Konten verbucht werden. Diese Praxis dient dazu, die Zuschüsse nachvollziehbar zu machen. Auch in allen anderen Konstellationen wurden sämtliche Zuschüsse — egal ob Gesellschafterzuschüsse, Großmutterzuschüsse oder Urgroßmutterzuschüsse — auf separaten Konten gebucht. Erst durch Einführung eines Beteiligungsnebenbuches (eigene EDV-Sparte) konnte zu einem späteren Zeitpunkt auf diese Vorgehensweise verzichtet werden, weil die Zuschüsse dadurch auch auf andere Weise nachvollziehbar waren. Da die V. Buchhaltung durch Mitarbeiter der C... erfolgt, wurde diese Praxis analog im Bereich der V. angewandt".

Ausgehend von dieser Sachverhaltsdarstellung wendete sich die Bw. in dieser Eingabe weiters gegen eine Vergleichbarkeit zum Sachverhalt, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.12.2002, 2001/16/0448 zu Grunde gelegen hat, sowie mit jenen Konstellationen, die den EuGH- Urteilen vom 17.10.2002, C-339/99 Rechtssache ESTAG, C-71/00 Rechtssache DEVELOP und C-138/00 Rechtssache SOLIDA und TECH GATE zu Grunde gelegen waren.

Dazu führte die Bw. ua. im Besonderen aus:

"Zutreffend ist, dass der EuGH in diesem Urteil [Anm.: ESTAG] betont, dass „die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Art 4 Abs 2 b der Richtlinie 69/33 5 fällt, anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen" ist. Der EuGH bringt aber durch seine Entscheidungsgründe sehr deutlich zum Ausdruck, dass für ihn die Berufung auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bedeutet, dass die Gesellschaftsteuertatbestände uferlos würden und dass daher beispielsweise jede Zuführung von Kapital an die Gesellschaft

der Gesellschaftsteuerpflicht unterliegen würde. Vielmehr argumentiert der EuGH sehr differenziert. Gerade das vorhin erwähnte Zitat zeigt, dass es für den EuGH nur unter ganz bestimmten — extremen — Umständen denkbar ist, dass man die Gesellschaftsteuerpflicht weit fasst. Und auch in dieser Konstellation hat der Umfang der Gesellschaftsteuerpflicht ganz klare Grenzen. Keineswegs geht der EuGH so weit, generell die Zuführung von Gesellschaftskapital als gesellschaftsteuerpflichtig zu erachten.

Auch die anderen — österreichischen — Fälle, die in letzter Zeit vom EuGH entschieden wurden, zeigen, dass der EuGH keineswegs bereit ist, sich über die Technik der taxativen Anknüpfung der Gesellschaftsteuerpflicht hinwegzusetzen: Im Vorabentscheidungsersuchen vom 17.2.2000, 97/16/0358, das beim EuGH die Geschäftszahl C-71/00 trug, handelte es sich um einen Zuschuss, der vor Erwerb von Genussrechten geleistet wurde. Die Behörde hatte gute Gründe, davon auszugehen, dass der Erwerb der Genussrechte untrennbar mit der Leistung des Zuschusses verknüpft war: Wäre im Vorhinein nicht ein Zuschuss geleistet worden, hätten die Genussrechte nicht erworben werden können. Daher lag ein Kausalzusammenhang zwischen dem Erwerb der Genussrechte und dem Zuschuss nahe, der auch letztlich den EuGH bewog, diesbezüglich einer Gesellschaftsteuerpflicht positiv gegenüber zu stehen.

Ähnlich war es im Vorabentscheidungsersuchen vom 30.3.2000, das beim EuGH unter der Geschäftszahl C- 138/00 anhängig war: Dort ging es einerseits um Genussrechte, die von der Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH begeben wurde (VwGH 99/16/0192, 0392). Die Genussscheine wurden am 30.3.1995 begeben, bereits am 24.3.1995 wurde allerdings ein Zuschuss geleistet, sodass die Behörde tatsächlich gute Gründe zur Annahme hatte, dass die Genussscheine nicht begeben worden wären, wenn der Zuschuss nicht vorweg geleistet worden wäre. Eine derartige Verknüpfung liegt in unserem Fall keineswegs vor. In diesem Verfahren ging es dann auch noch um Genussscheine, die von der Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH begeben wurden. Die Beschwerdeführerin in diesem Verfahren teilte dem Finanzamt selbst mit, „sie habe für die Begebung der fraglichen Genussscheine seinerzeit Aufzahlungen erhalten“, bestritt aber dennoch, dass diese Aufzahlungen zur gesellschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage gehören würden. Offenbar war es tatsächlich so — wie dies der Steuerpflichtige ja auch selbst ausgeführt hat —, dass die Aufzahlung und die Begebung der Genussrechte in einem untrennbaren Zusammenhang gestanden sind. Der Steuerpflichtige selbst hat diese Verpflichtung eingeräumt. Nur in einer derartigen Konstellation war der EuGH bereit, von einer Gesellschaftsteuerpflicht auszugehen. In unserem Fall liegt aber überhaupt kein wie immer gearteter Zusammenhang der Zuschussleistung mit irgend einem anderen Rechtsgeschäft vor“.

Im Zuge der Prüfung nahm das FAG ua. Einsicht in die Dividendengarantievereinbarung 12. Mai 1998 abgeschlossen zwischen der V. und der C., das Protokoll über die 16. ordentlichen Hauptversammlung der Bw., den Jahresabschluss zum 31. Dezember 1998 der V. und vernahm einen seinerzeitigen Vorstand der C. als Zeugen.

Die Dividendengarantievereinbarung vom 12. Mai 1998 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"PRÄAMBEL

Die C... Aktiengesellschaft (kurz C...) hat mit der T..AG (kurz T.AG) am 29. Oktober 1996 einen Ergebnisabführungsvertrag geschlossen.

Das Grundkapital der T.AG beträgt derzeit öS 150.000.000,--

Mit Kaufvertrag vom 02. April 1998 wurden seitens der H. GmbH Aktien der T.AG im Nominale von öS 37.500.000,-- von der C... erworben, sodaß ab diesem Zeitpunkt die C... im Ausmaß von 75 % und die H. GmbH im Ausmaß von 25 % an der T.AG beteiligt sind.

Die H. GmbH ist eine 100 %ige Tochtergesellschaft der Gu. GmbH an der wiederum die AV

(V.) einen Geschäftsanteil in Höhe von 100 % des Stammkapitals hält.

Mit Wirkung zum 07. April 1998 haben sowohl die V. in Höhe von öS 4.300.000.000,-- als auch die C... in Höhe von öS 6.000.000.000,-- Zuschüsse geleistet, die wirtschaftlich der T.AG zugutekommen.

Als weiterer Schritt werden die Gu. GmbH und die H. GmbH als übertragende Gesellschaften mit der T.AG als übernehmende Gesellschaft rückwirkend zum 01.01.1998 verschmolzen, sodaß die V. letztendlich mit 25 % direkt an der T.AG beteiligt ist.

Der Ergebnisabführungsvertrag zwischen C... und T.AG bleibt vollinhaltlich aufrecht.

Die T.AG und die C... ergänzen einander bei ihren Geschäftstätigkeiten, wobei die T.AG in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht in das Unternehmen der C... eingegliedert ist.

Die C... und die V. schließen nunmehr nachstehenden

DIVIDENDENGARANTIEVEREINBARUNG

1, Bezüglich des Jahresgewinnes der T.AG wird folgendes vereinbart:

a) Unter Berücksichtigung der in der Präambel genannten Zuschüsse steht der V. ein von der Höhe ihrer Beteiligung am Grundkapital abweichender Gewinnanspruch im Ausmaß von 40,13 % am Jahresgewinn zu.

b) Sollte die T.AG die in der Präambel genannten Zuschüsse in der Form rückführen wollen, daß Kapitalrücklagen in entsprechender Höhe aufgelöst werden und so den Jahresgewinn erhöhen, soll dem jeweiligen Zuschußgeber ein Betrag, der der Höhe seines Zuschusses entspricht vorab zukommen.

2. Die C... verpflichtet sich unbeschadet Punkt 3 dieses Vertrages, der V. einen gemäß Punkt 1 errechneten und um die fiktiven Steuern vom Einkommen und/oder Ertrag gekürzten Anteil des von der T.AG abgeführten Jahresgewinnes (kurz Gewinnanteil) zuzuwenden.

Der Gewinnanteil ist binnen 14 Tagen nach der ordentlichen Hauptversammlung der T.AG, die über den jeweiligen Jahresabschluß beschließt, zur Zahlung fällig. Die C... hat den Gewinnanteil direkt an die V. zu leisten.

3. Von der C... übernommene Verluste werden anteilig - im selben Ausmaß wie bei der Errechnung des Gewinnanteils - mit zukünftigen Gewinnanteilen der V. verrechnet. Auch dabei werden anteilige fiktive Steuern vom Einkommen und/oder Ertrag entsprechend berücksichtigt. Darüber hinausgehende Gewinnanteile unterliegen Punkt 2 dieses Vertrages.

4. Die V. ist berechtigt ihre Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag auf ihre Rechtsnachfolger als Aktionäre der T.AG zu übertragen.

5. Die Wirksamkeit dieses Vertrages beginnt mit dem Geschäftsjahr 1998 der T.AG.

6. Diese Vereinbarung ist gültig, solange der Ergebnisabführungsvertrag zwischen C... und T.AG besteht.

7. Allfällige Kosten oder Gebühren für die Errichtung dieses Vertrages trägt die C...".

Im Protokoll über die 16. ordentliche Hauptversammlung der Bw. vom 28. Mai 1998 wurde ua. Folgendes festgehalten:

Zu Punkt 11 der Tagesordnung — Änderung der Satzung

§14 Gewinnverwendung

1) Der Reingewinn, der sich nach den aktienrechtlichen Vorschriften ergibt, wird entsprechend den Beschlüssen der Hauptversammlung verwendet.

Dabei kann gemäß § 53 Abs .3 AktG von dem in § 53 Abs. 1 AktG vorgesehenen Verhältnis abgewichen werden, wobei Kapitalzuschüsse der Aktionäre an die Gesellschaft in der Gewinnverteilung zu berücksichtigen sind.

§ 15 Liquidation

Die Liquidation der Gesellschaft erfolgt, soweit die Satzung nicht zulässigerweise anderes bestimmt, nach den gesetzlichen Regelungen.

Das nach der Berichtigung der Schulden verbleibende Vermögen der Gesellschaft wird in der Form unter den Aktionären verteilt, daß vorab Kapitalzuschüsse der Aktionäre rückerstattet werden und erst danach die Verteilung nach dem Verhältnis der Aktiennennbeträge erfolgt.

Reicht das verbleibende Vermögen zur vollständigen Rückerstattung aller Kapitalzuschüsse nicht aus, so erfolgt diese aliquot.

.....
Zu Punkt 13 der Tagesordnung - Allfälliges - erläuterte die Vorsitzende die Änderung in der Aktionärsstruktur, daß mit Aktienkaufvertrag vom 2. (..) April.1998 zwischen der H. GmbH und C... Aktiengesellschaft die AV indirekter 25%iger Gesellschafter der T..AG geworden ist. Die Beteiligung der AV an der T..AG unterstützt die geschäftliche Neuausrichtung der Gesellschaft.

Als weiterer Schritt ist eine gesellschaftsrechtliche Umstrukturierung rückwirkend zum ersten Jänner 1998 in der Form geplant, daß die AV letztendlich direkt an der T..AG beteiligt ist. Auf Grund der bestehenden Vollorganschaft zwischen T..AG und C... Aktiengesellschaft und dem damit verbundenen Ergebnisabführungsvertrag sowie im Hinblick auf die erwähnten Verschmelzungsvorgänge wurde bereits am 12.(..) Mai 1998 eine Dividendenvereinbarung zwischen C... Aktiengesellschaft und AV abgeschlossen".

Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1998 der V. ist ua. Folgendes ausgeführt:

"Die Beteiligung der AV im Ausmaß von 25 % an der T..AG wurde in folgenden Schritten realisiert:

- Erwerb einer 25 % Beteiligung an der T..AG durch die H. Ges.m.b.H., einer 100 % Tochter der Gu. Ges.m.b.H. (100 % Tochter der AV).*
- Gewährung von Zuschüssen an die T..AG und an die H. Ges.m.b.H. durch die AV.*
- Verschmelzung der Gu. Ges.m.b.H. und der H. Ges.m.b.H. mit Wirkung per 1 .1 .1998 auf die T..AG".*

Weiters erfolgte am 19. Dezember 2005 auf Grund eines Antrages der Bw. anlässlich der Besprechung vom 6. Dezember eine Einvernahme eines seinerzeitigen Vorstandes der C. zum oa. Referat vom 24. Februar 1998 worin von einem "steueroptimalen Großmutterzuschuss" und von einer "Gewinnverteilung nach Kapitaleinsatz (abweichend von Stimmrechten)" die Rede ist.

Zum Begriff "steueroptimal" verwies der Zeuge auf steuerliche Verlustvorträge und optimale Veranlagung.

Zur Frage, was "Gewinnverteilung nach Kapitaleinsatz" bedeute, erklärte der Zeuge unter Hinweis auf die Abweichung der Zuschüsse von den Beteiligungsverhältnissen, dass er annehme, damit nach der Zuschussgewährung niemand geschädigt werde.

Aufgrund einer Anfrage des FAG übermittelte die Bw. mit Eingabe vom 19. Dezember 2005 die Kopie einer Einladung zur 16. ordentlichen Hauptversammlung vom 28.4.1998 und erklärte weiters zur abweichenden Gewinnausschüttung:

"Für den Fall, dass eine Gesellschaftergruppe in höherem Ausmaß zur Stärkung der Eigenmittel einer Unternehmensgruppe beiträgt, bestehen verschiedene Mechanismen zur Vermeidung, dass es zu einer Vorteilsgewährung an die andere Gesellschaftergruppe kommt. Eine solche Vorteilsgewährung kann entweder durch eine Vorwegdividende gegenüber einer Gesellschaftergruppe oder aber durch eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttung erfolgen. Im vorliegenden Fall wurde der zweite Weg gewählt, indem zwischen der C.... CA und der V.. eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttung vereinbart worden ist (bzw. im Wege der Dividendengarantievereinbarung eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Garantiedividende vereinbart worden ist).

Wir halten fest, dass es sich dabei ausschließlich um eine Vereinbarung zwischen den beiden Gesellschaftergruppen C. und V. und die T.AG nicht Partei dieser Vereinbarung gewesen ist. Aus diesem Grunde kann auch kein Anwendungsfall des § 2 Z 3 KVG vorliegen, nach dem freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht, der Gesellschaftsteuer unterliegen. Im vorliegenden Fall liegen nicht nur keine freiwilligen Leistungen eines Gesellschafters (sondern einer Urgroßmuttergesellschaft bzw. einer Großmuttergesellschaft) vor, sondern hat die T.AG auch keine erhöhten Gesellschaftsrechte gewährt, sie war vielmehr davon überhaupt nicht betroffen. Es ist dabei ausschließlich um eine Gewinnverteilungsabrede zwischen ihren Gesellschaftern gegangen. Ergänzend wird ausgeführt, dass nach Judikatur und Literatur eine Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte etwa bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien oder von Vorzugsaktien in Stammaktien mit höherem Gewinn- oder Vermögensverteilungsanspruch oder höherem Stimmrecht anzunehmen ist (...); dies alles betrifft Fälle, die eben Gesellschafterrechte (Rechte des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft) einräumen und in concreto erhöhen, worunter aber zweifelsfrei nicht Vereinbarungen fallen können, die Gesellschafter untereinander treffen. Das hier vorliegende Ergebnis wurde nicht von der T.AG "gewährt" und konnte auch aus rechtlichen Gründen nicht "gewährt" werden".

Nachdem das FAG nach durchgeführter Prüfung mittels mehrerer Telefaxe und Telefonanrufe bei der Exinger GmbH erfolglos zu hinterfragen versuchte, ob ihre Vollmacht auch eine Zustellvollmacht umfasst, erließ das FAG, nachdem eine Mitarbeiterin in einem Aktenvermerk vom 21. Dezember 2005 fest hielt, dass Herr Z. von der Kanzlei Exinger während des Telefonates vom 28.11.2005 (Terminvereinbarung für die Fortsetzung der Schlussbesprechung) auf die Frage, ob eine Zustellvollmacht für die Kanzlei Exinger vorliege, mit "ja" geantwortet habe, mit 22. Dezember 2005 zwei gleichlautende, an die Bw. gerichtete Bescheidausfertigungen, wobei die eine Ausfertigung ausschließlich die Bw. als Empfängerin nannte und die andere Ausfertigung an die Bw. zu Händen Exinger GmbH gerichtet wurde. Im letzteren wurde darauf hingewiesen, dass ein gleichlautender Bescheid an die Bw. ergangen sei.

Beide Ausfertigungen wurden lt vorliegenden Zustellnachweisen am 22. Dezember 2005 zugestellt.

Mit diesen nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 22. Dezember 2005 setzte das FAG gegenüber der Bw. für den Zuschuss der V. an die Bw. in Höhe von S 4.300.000.000,00 sowie für den Zuschuss der C. an die Bw. in Höhe von S 6.000.000.000,00 Gesellschaftsteuer von

insgesamt € 7.485.301,92 (gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs 1 Z. 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z. 2 bis 4 KVG in Höhe von ATS 10.300.000.000,00) fest.

In der Begründung verwies das FAG auf

das am 24. Februar 1998 vom Vorstand der C. genehmigte Referat sowie die bezug habende Sitzung des Rates der V. vom 27. Dezember 1997, den Aktienkaufvertrag vom 2. April 1998 mit dem die Enkelgesellschaft der V., die H. GesmbH, von der C. Aktien an der T.AG im Nominale ATS 37.500.000,00 erworben hat und die entsprechende Bereitstellung der Geldmittel dafür von der V., die Dividendengarantievereinbarung vom 12. Mai 1998 mit welcher lt. Begründung des FAG wegen des bestehenden Ergebnisabführungsvertrages zwischen der T.AG und der C. die mit 25% hinzutretende Gesellschafterin V. abgesichert/entschädigt werden sollte, sowie auf die 16. ordentlichen Hauptversammlung der T.AG vom 28. Mai 1998, insbesondere auf die Satzungsänderung (Bei der Reingewinnverteilung sind Kapitalzuschüsse der Aktionäre zu berücksichtigen; im Fall der Liquidation sind nach der Berichtigung der Schulden vorab Kapitalzuschüsse der Aktionäre rückzuerstatten und erst danach erfolgt die Verteilung des Vermögens im Verhältnis der Aktiennennbeträge.) und den weiteren Tagesordnungspunkt (Hinweis auf die erfolgte indirekte Gesellschafterstellung der V. und die weitere Umstrukturierung rückwirkend zum 1. 1. 1998 mit direkter Gesellschafterstellung der V.).

Dazu führte das FAG Folgendes aus:

"Aus dem ergibt sich, dass die Investierung durch die V. in kausalem Zusammenhang mit der künftigen Gesellschafterstellung erfolgte. Die nicht erfolgte Durchbuchung des Zuschusses in den Zwischengesellschaften verstärkt den kausalen Zusammenhang. Als Gegenargument können die eingewendete jahrelange Praxis bei der V. und ihren untergeordneten Gesellschaften, das alte Buchhaltungssystem und die wenigen Buchungszeilen pro Jahr, nicht verwendet werden, da gerade diese Vorgangsweise das Gegenteil der Behauptung (es sei kein kausaler Zusammenhang gegeben) zeigt. Die Bedeutungslosigkeit der Zwischengesellschaften ist damit bestätigt. Ein Kausalzusammenhang zwischen einem Zuschuss und einer künftigen Gesellschafterstellung ist nicht bloß bei zweitägiger Differenz gegeben, sondern ergibt sich aus der Vorgangsweise.

In dem oben genannten genehmigten Konzept ist der Zuschuss der C... in Höhe von 6,0 Mrd. ATS an die T.AG mit 6.4. 1998 vorgegeben. In dem oben genannten genehmigten Konzept ist bereits festgehalten, dass der Zuschuss der T.AG zugute kommt. Er wurde bei der T.AG in die Rücklage eingestellt. Nach der in der 16. ordentlichen Hauptversammlung der T.AG v. 28. 5. 1998 beschlossenen Satzungsänderung sind Kapitalzuschüsse der Aktionäre bei der Reingewinnverteilung zu berücksichtigen und im Fall der Liquidation nach der Schuldenberichtigung vorab rückzuerstatten. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist der Zuschuss der T.AG als Empfängerin zuzurechnen unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger. Hier schadet es nicht, dass die A.. VermögensverwaltungsgmbH mit den Zuschussmitteln Gewinne erzielen konnte und die steuerlichen Verlustvorträge ausnutzte. Denn nach dem Verbrauchen der Verlustvorträge erfolgte sofort die Verschmelzung auf die T.AG.

Diese Betrachtung steht im Einklang mit dem Resultat des oben genannten genehmigten Konzeptes.

Die Zeugeneinvernahme des Herrn Mag. Ka. am 19. 12. 2005 und die übermittelte Wertentwicklung der A. v. 7. 12. 2005 konnten an dem obigen Ergebnis keine Änderung bewirken.

Festsetzungsverjährung ist nicht eingetreten. Die Bestimmung des § 323 (16) BAO idF StReformG 2005, BGBl. 1 Nr. 57/2004, ist wegen § 323 (18) BAO (AbgÄG 2004, BGBl. 1 Nr. 180/2004) nie in Kraft getreten".

In der dagegen eingebrachten Berufung wendete die Bw. nichtrechtswirksame Zustellung, Verjährung sowie materielle Rechtswidrigkeit ein. Diese Vorbringen hielt die Bw. auch in dem, nach abweisender, an die Bw. zu Händen Exinger GmbH gerichteter Berufungsvorentscheidung, eingebrachten Vorlageantrag vollinhaltlich aufrecht.

Zur Zustellung meinte die Bw., dass die TPA STB über eine Zustellvollmacht verfügt habe, welche zunächst dem Finanzamt für Körperschaften mitgeteilt worden sei und im laufenden Gesellschafteuerverfahren gegenüber dem FAG geltend gemacht worden sei.

Dazu verwies die Bw. ua.

auf zwei Ergänzungsvorhalte (Ia 1572 ua.), die ihr am 1. Dezember 1998 zugestellt worden seien und welche die TPA STB am 15. Jänner 1999 im Vollmachtsnamen beantwortet habe, auf den Prüfungsauftrag und die Anfrage des FAG an die Bw. vom 15. Dezember 1993, welche an die TPA STB als formelle Empfängerin gerichtet waren, sowie

auf eine tel. Rückfrage des Betriebsprüfers vor Zustellung eines Ergänzungsansuchens vom 10. Mai 2005 zur Zustellvollmacht, welche von der TPA STB positiv beantwortet worden sei.

Der Exinger GmbH sei nur mündlich eine Vollmacht erteilt worden, wodurch die Zustellvollmacht der TPA STB in keiner Weise beschränkt oder geändert worden sei.

Der an die Bw. ergangene Bescheid sei zur Information an die TPA STB am 9. Jänner 2006 weitergeleitet worden. Eine Sanierung nach § 7 ZustG sei mit der Weiterleitung des ausschließlich an die Bw. gerichteten Bescheides auf Grund der weiter bestehenden falschen Empfängerbezeichnung nicht möglich.

Im Vorlageantrag wendete sich die Bw. gegen die Behauptung in der Berufungsvorentscheidung, Herr Z. von der Exinger GmbH habe anlässlich eines Telefonates das Vorliegen einer Zustellvollmacht für die Exinger GmbH bejaht und beantragte dazu die Einvernahme des Herrn Erwin Z.. Weiters beantragte die Bw. die Einvernahme von Frau Mag. Karin F. von der TPA STB zur Darstellung des Ablaufes des Verfahrens und die Verständigung des FAG über das Vorliegen der Zustellmacht für die TPA STB.

Zur Bevollmächtigung der Exinger GmbH erklärte die Bw. weiters Folgendes im Vorlageantrag:

"Zusätzlich verkennt das Finanzamt in seiner Begründung auch weiterhin die unterschiedliche Rechtslage der Jahre 2003 und 2005, denn gerade im Jahr 2003 hätte gem § 8a und 9 ZustG idF vor BGBl 2004/10 die TPA gegenüber der Behörde noch nicht ausdrücklich zur

Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigt werden müssen. Hingegen hätte die in 2005 der Exinger GmbH erteilte steuerliche Vertretungsvollmacht für dieses Verfahren bereits eine ausdrückliche Bevollmächtigung gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten beinhalten müssen, um gegenüber der Behörde auch wirksam zu sein. Genau dieses ist aber nicht erfolgt, sodass sowohl die Zustellung der Gesellschaftsteuerbescheide vom 19.12.2005 an die Exinger GmbH und an unsere Gesellschaft nicht rechtswirksam erfolgt ist als auch die Zustellung der Berufungsvorentscheidung vom 11. Juli 2006 an die Exinger GmbH".

Zur Zustellvollmacht ist festzuhalten, dass lt. Firmenbuchauszüge der TPA STB und der TPA WTH der Betrieb der TPA WTH mit 24. Oktober 2000 gemäß Spaltungsplan vom 26.6.2000 abgespalten wurde und an die TPA WTH übertragen wurde.

Die Erklärungen der Bw. zur materiellen Rechtswidrigkeit in der Berufung entsprechen im Wesentlichen der Erklärungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Februar 2004.

Eine [Anm.: gemeint wohl: weitere] direkte Beteiligung der V. an der C. sei aus politischen Gründen nicht in Frage gekommen. Mit dem Urgroßmutterzuschuss sei bewirkt worden, dass in der C. Gruppe der gesamte Zuschussbetrag zu Tier-1-Kapital ohne Aktionärsverwässerung auf konsolidierter Basis trotz der Minderheitsbeteiligung einer konzernfremden Gesellschaft [Anm.: gemeint wohl: ... an der C.] habe eingerechnet werden können.

Ausdrücklich erklärte die Bw. in ihrer Berufungsschrift in Bezugnahme auf den Großmutterzuschuss der C. an die A.. in Höhe von S 6.000.000.000,00:

"Dieser Zuschuss führte zu keiner direkten Erhöhung des Tier 1-Kapitals, war aber zur Erhaltung der Kapitalmehrheit der C... an unserer Gesellschaft notwendig".

und in Bezugnahme auf die Dividendengarantievereinbarung:

"Aufgrund der reinen Holdingfunktion der Zwischengesellschaften Gu. GmbH und H. GmbH, die eine vollständige Durchleitung aller Gewinnausschüttungen unserer Gesellschaft erlaubt hatten, wurde von der C. die Dividendengarantievereinbarung direkt mit der V. abgeschlossen. In der Hauptversammlung unserer Gesellschaft am 28.05.1998 wurde aufgrund der geänderten mittelbaren Einlagenbeträge auch eine Satzungsänderung insoweit beschlossen, als die Verteilung von Reingewinn und Liquidationserlösen an die neue Kapitalstruktur angepasst wurde, also praktisch der V. eine Art Vorweggewinn eingeräumt wurde (auch diese diente der Vermeidung eines Verstoßes gegen gesellschaftsrechtliche Bestimmungen)".

Zu Fragen des BWG insbesondere der Notwendigkeit und Sinnhaftigkeit einer Stärkung des Kernkapitals beantragte die Bw. die Zeugeneinvernahme des Herrn Univ.-Doz. Dr. Philip G.

Zur Verjährung meinte die Bw., dass der angefochtene Bescheid erst am 9. Jänner 2006 der Zustellungsbevollmächtigten TPA STB zugekommen sei. Selbst wenn die Rechtsansicht, dass eine falsche Empfängerbezeichnung nicht nach § 7 ZustG sanierbar sei, nicht zutreffen würde, wäre Festsetzungsverjährung nach § 209 Abs. 1 iV mit § 323 Abs. 18 BAO idF BGBl I 180/2004 eingetreten.

Es wäre nach Ansicht des Bw. aber auch Verjährung eingetreten, wenn der Bescheid im Jahr

2005 zugestellt worden wäre, da die Sachlage ab dem 1.1.2005 gemäß § 209 Abs. 1 BAO idF BGBl 57/2004 zu beurteilen sei.

Die Unterbrechungshandlung im Jahr 2003 habe demnach die fünfjährige Verjährungsfrist um ein Jahr, dh bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2004, verlängert. Da im Jahr 2004 keine weiteren Unterbrechungshandlungen gesetzt worden seien, habe sich die Frist nicht weiter verlängert. Die Verjährung sei endgültig mit Ablauf des Kalenderjahres 2004 eingetreten.

In der am 17. Februar 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde den Parteien zu dem oa. Sachverhalt ua. Folgendes vorgehalten:

„Zuschuss der V. an die Bw.

Aus den oa. Schriften und Urkunden einschließlich der Prüfungsfeststellungen und der Erklärungen der Bw. ergibt sich, dass die mittelbar an der Bw. beteiligte V. der Bw. auf freiwilliger Basis Kapital in Form einer Bareinlage in Höhe von S 4.300.000.000,00 zuführte. Begründet war diese Kapitalzufuhr nicht durch einen besonderen Kapitalbedarf der Bw. sondern im Eigenmittelbedarf der C.-Gruppe, welcher die Bw. als Tochtergesellschaft der C. angehörte, sowie in der Satzungsbestimmung der V., Gewinne vorrangig bei der C. als deren Kernaktionär wiederzuveranlagen.

Ein Investment in C. Grundkapital war auf Grund politischer Vorgaben nicht opportun. Es besteht keine Veranlassung an der Darstellung der Gründe der Bw. für die mittelbare Investition der V. in die Bw. zu zweifeln.

Die von der Bw. beantragte Einvernahme des Herrn Univ.-Doz. Dr. Philip G. erübrigt sich daher bereits aus diesem Grund.

Schlüssige Anhaltspunkte dafür, dass darin eine rechtliche Gestaltung gelegen wäre, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen wäre und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung fände, liegen somit nicht vor.

Auch kann allein aus der Tatsache, dass nahe dem Zeitpunkt der Zuschussleistung im April 1998 (welche zumindest seit Dezember 1997 beabsichtigt war) Umgründungsvorgänge geplant wurden, die in der Folge zu einer unmittelbaren Beteiligung der zuschussleistenden Gesellschaft V. an der Bw. als empfangenden Gesellschaft, geführt haben sowie aus der Verbuchung dieses Zuschusses nicht geschlossen werden, dass die Zuschüsse in einem kausalen Zusammenhang mit der künftigen Gesellschafterstellung erfolgt wären.

Den diesbezüglichen Ausführungen der Bw. ist daher zu folgen.

Es ist jedoch festzustellen, dass sich hier nicht um einen (Ur)Großmutterzuschuss handelt, welcher lediglich geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte an der Bw. zu erhöhen.

Wie aus dem Referat der C. vom 24. Februar 1998, welches als Konzept bereits Gegenstand der Sitzung der V. vom 22. Dezember 1997 war, hervorgeht, sollte die gegenständliche Kapitalzuführung zu einer von den Stimmrechten abweichenden Gewinnverteilung führen.

Dies wurde einerseits mit der Dividendengarantievereinbarung vom 12. Mai 1998 und andererseits mit Gesellschafterbeschluss anlässlich der 16. ordentlichen Hauptversammlung vom 28. Mai 1998 (Pkt. 11 der Tagesordnung), zu welcher bereits im April 1998 geladen wurde, umgesetzt.

Sähe man die Dividendengarantievereinbarung alleine, so wäre der Erklärung der Bw. in der Eingabe vom 9. Dezember 2005, wonach die Bw. keine erhöhten Gesellschaftsrechte gewährt habe, zu folgen.

Im gegebenen Fall war jedoch nicht nur der Dividendenausfall des Minderheitsgesellschafters

der Bw. aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages auszugleichen, sondern auch eine Abgeltung der Kapitalzuführung der V. an die Bw. vereinbart worden.

Eine Dividendengarantie stellt einen Ausgleich für die, dem Minderheitsgesellschafter wegen eines Ergebnisabführungsvertrages entgehende Dividende dar. Der Minderheitsgesellschafter hat wegen des Ergebnisabführungsvertrages keine Gewinnansprüche gegenüber der Organgesellschaft. Der Organträger gleicht den Dividendenausfall des Minderheitsgesellschafters aus. Der Organträger tritt dem Minderheitsgesellschafter lediglich einen Teil seiner ihm zustehenden Gewinnansprüche ab, was einen derivativen Erwerb darstellt, welcher als solcher (als Erwerb) nicht die Gesellschaftsteuer unterliegen kann. Die Höhe der abzugeltenden Gewinnansprüche des Minderheitsgesellschafters ergibt sich üblicherweise jedoch nicht aus der Dividendengarantievereinbarung sondern aus dem Gesellschaftsvertrag.

Auch im gegebenen Fall leitet sich der Anspruch der Aktionäre der Bw. auf Gewinn aus dem Gesellschaftsvertrag, und insbesondere der Anspruch auf erhöhten Gewinn aufgrund von Kapitalzuschüssen aus dem mit der 16. ordentlichen Hauptversammlung geänderte § 14 "Gewinnverwendung" der Statuten ab.

Das unter "Kapitalzuschüssen der Aktionäre an die Gesellschaft" die bei der Gewinnverteilung im Sinne der geänderten Satzung zu berücksichtigen sind, auch Zuschüsse mittelbar beteiligter Gesellschafter zu verstehen sind, ergibt sich eindeutig aus den Erklärungen der Bw.

Die Bw. erklärte im Berufungsverfahren ua. ausdrücklich, dass in der Hauptversammlung der Bw. am 28.05.1998 wurde auf Grund der geänderten mittelbaren Einlagenbeträge auch eine Satzungsänderung insoweit beschlossen, als die Verteilung von Reingewinn und Liquidationserlösen an die neue Kapitalstruktur angepasst wurde, also praktisch der V. eine Art Vorweggewinn eingeräumt wurde.

Mit der Dividendengarantievereinbarung vom 21. Mai 1998, welche lediglich auf die Dauer des Ergebnisabführungsvertrages geschlossen wurde, wurde grundsätzlich nur die Abgeltung der Ergebnisabführung begründet.

Der Gewinnanspruch der Aktionäre der Bw. einschließlich solcher erweiterten Gewinnansprüche auf Grund von Kapitalzuschüssen wurde der Satzung vorbehalten und es handelt sich daher folglich um originäre Ansprüche gegen die Bw.

Zuschuss der C. an die A..

Bereits im Referat der C. am 24. Februar 1998 war in Zusammenhang mit der Kapitalzuführung der V. an die Bw. die Gewährung eines steueroptimalen Großmutterzuschusses von maximal S 7.000.000.000,00 der C. an eine Tochtergesellschaft der Bw., der letztlich der Bw. zugute kommen sollte, zur Erhaltung der Kapitalmehrheit der C. an der Bw. vorgesehen.

Die Bw. erklärte dazu im Berufungsverfahren ausdrücklich, dass dieser Zuschuss zur Erhaltung der Kapitalmehrheit der C. an der Bw. notwendig war".

Zur Gesellschaftsteuerpflicht der Zuschüsse

.....
Entsprechend dem oben festgestellten Sachverhalt erhöhte der Kapitalzuschuss der V. an die Bw. den Anspruch der Aktionäre der Bw. am Gewinn der Bw. womit dieser Kapitalzuschuss in Zusammenhang mit der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte im Sinne des § 2 Z 3 KVG bzw. in Zusammenhang mit in einer Änderung der Gesellschaftsrechte im Sinne des Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 erfolgte.

Da der fragliche Beitrag von der (Ur)Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft gezahlt worden war, und für diese Leistung eine Änderung der Gesellschaftsrechte zu Gunsten der Aktionäre erfolgte, ist im Sinne der oa. Judikatur des EuGH der geleistete Beitrag diesen

zuzurechnen.

Daran ändert auch die Dividendengarntievereinbarung nichts, die auf Grund der reinen Holdingfunktion der Zwischengesellschaften, die eine vollständige Durchleitung aller Gewinnausschüttungen der Gesellschaft erlaubt hatten, direkt zwischen der C. der V. abgeschlossen wurde, zumal sich die (erhöhten) Gewinnansprüche der V. ausschließlich aus den statutenmäßigen Ansprüchen der Aktionäre der Bw. ableiten.

Zum Zuschuss der C. an die A.. ist zu sagen, dass der EuGH in seinem Urteil zur Rechtssache Senior Engeneering Investments BV ausgeführt hat, dass nach dem Aufbau der Richtlinie 69/335 und ihrer Systematik diese Gesellschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft erhoben wird, die Empfängerin der fraglichen Kapitalzuführung ist und dies gewöhnlich die Gesellschaft ist, der die in Rede stehenden Mittel oder Leistungen physisch übertragen werden.

Der EuGH hat aber auch unter Hinweis auf die Rechtssache ESTAG dargelegt, dass es sich ausnahmsweise anders verhalten kann und dann der „eigentliche Empfänger“ der fraglichen Mittel oder Leistungen ermittelt werden muss.

Wie aus dem Referat der C. am 24. Februar 1998 und den Vorbringen der Bw. hervorgeht, war es der C. als Kapitalzuführende wesentlich, dass die Leistung der Bw. zu Gute kommt, um die Kapitalmehrheit der C. an der Bw. zu erhalten, sodass „eigentliche Empfängerin“ die Bw. ist.

Der Zuschuss gleicht zum Teil die Einlage der Minderheitsgesellschafterin aus und findet seinen Niederschlag in einer Verschiebung der Gewinnansprüche zu Gunsten der C., sodass auch hier eine Leistung im Sinne des § 2 Z 3 KVG bzw. im Sinne des Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 vorliegt“.

Von der TPA Horwath Wirtschaftstreuhänder und Steuerberatung GmbH als Vertreterin der Bw., wurde zu ihrer Vollmacht ausgeführt, dass die oa. Abspaltung der TPA STB von der TPA WTH eine Gesamtrechtsnachfolge ohne Änderung am Inhalt und am Umfang der Vollmacht, insbesondere auch der Zustellvollmacht, bewirkte.

Weiters erklärte der Vertreter der Bw. nach Vorhalt des Sachverhaltes und dessen Würdigung, dass das gesamte Vorbringen der Berufung vollinhaltlich aufrecht bleibe. Unter Hinweis auf das Sachverhaltsvorbringen in der Berufung, insbesondere auch auf das Referat aus der Eingabe von 19. Dezember 2005 [Anm.: betr. Angaben zur Gewinnausschüttung abweichend von den Beteiligungsverhältnissen] wurde vorgebracht, dass sowohl die Ziffer 3 als auch die Ziffer 4 des § 2 KVStG wortgleich "auf freiwillige Leistungen eines Gesellschafters" abstelle. Wenn (Ur-)Großmutterzuschüsse keine Zuschüsse iS der Ziffer 4 seien, seien auch (Ur-)Großmutterzuschüsse keine freiwilligen Leistungen, die den Tatbestand der Ziffer 3 erfüllen könnten.

Der Sachverhalt sei nicht so gelagert, dass hier ausnahmsweise eine andere Wertung abweichend vom eigentlichen Empfänger stattfinden könnte. Das Zitat aus dem Urteil des EuGH Rs C-494/03 Senior Engineering Investments breche just bei der RN 43 ab, wo der EuGH ausdrücklich betone, dass die EU-Richtlinien die punktuelle Befreiung von der Gesellschaftsteuer, sowie deren vollständige Abschaffung fördere und die Mitgliedstaaten hierzu anträge. Auf diese RN habe sich der EuGH auch in der Entscheidung Ing. Auer, RS C-251/06 berufen. Es handelt sich in beiden Fällen um Tatbestände im Sinn des Art. 4 Abs. 2

der Richtlinie, die nicht obligatorisch seien, sondern im Ermessen der einzelnen Mitgliedstaaten stünden, die auf Grund des Art. 2 der Richtlinie als zulässig erklärten Steuertatbestände stünden somit in einem Regel-Ausnahme-Verhältnis zu Abs. 1 und Ausnahmeregelungen seien nach ständiger Judikatur des EuGH eng auszulegen (Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, zu § 2 Rz 10). In Kenntnis der gegenteiligen VwGH-Judikatur, jedoch unter Hinweis auf die aktuelle EuGH Judikatur zu Stichtagsfragen werde auch vorgebracht, dass die Grundvoraussetzung des Art 4 Abs. 2 der Richtlinie nicht zutreffe, weil die hier in Frage kommenden Tatbestände zum 1. Juli 1984 nicht dem Steuersatz von 1%, sondern von 2% unterlegen seien. Nach dem Urteile des EuGH in der Rechtssache Optigen, verbleibe es bei diesem Stichtag und es sei dieser nicht auf den Beitrittsstichtag zu modifizieren. Zudem läge bei der Ersetzung des Rechtsgrundes von der Gesellschaftsteuervorschreibung von Ziffer 4 auf Z. 3 eine unzulässige Auswechselung der Sache vor, über die die erste Instanz entschieden habe. Die Judikatur des VwGH, die im § 2 einen einheitlichen Tatbestand sehe, sei zur Rechtslage vor der Harmonisierung ergangen und könne im Geltungsbereich der Richtlinie nicht aufrecht erhalten werden, da diese in Art 4 nunmehr ausdrücklich zwischen Rechtsvorgängen unterscheide, die der Gesellschaftsteuer unterliegen und solchen, die bloß unter bestimmten Voraussetzungen nach souveräner Entscheidung des Mitgliedsstaates weiter der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können.

Zur Zustellung erklärte der Vertreter der Bw., dass die von Exinger am 19. 2. 2004 gewählte Wortwahl "Vollmacht erteilt" keine ausreichende Berufung auf eine erteilte Zustellvollmacht sei und für sich allein nach der damals geltenden Rechtslage nicht genüge, das Recht auf Zustellung auf den Parteienvertreter geltend zu machen.

Weiters verwies der Parteienvertreter darauf, dass im Jahr 2004 keine nach außen hin in Erscheinung getretene Verfolgungshandlung gesetzt worden ist, so dass unabhängig von Beweisfragen Verjährung eingetreten sei. § 323 Abs. 16 BAO habe für den vorliegenden Fall auch rechtliche Beachtlichkeit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Gesellschaftsteuer:

Zum Sachverhalt:

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

Mit 7. April 1998 leistete die V. an die Bw. einen Zuschuss von S 4.300.000.000,00 und die C. an die A.. einen Zuschuss von S 6.000.000.000,00.

Zum Zeitpunkt der Leistungen war die C. zu 75 % unmittelbar an der Bw. beteiligt und die V. über die Zwischengesellschaften Gu. GmbH und H. GmbH mittelbar zu 25% als Urgroßmutter sowie über die C. auch noch mittelbar als Großmutter an der Bw. beteiligt.

Die C. war Alleingesellschafterin der A...

Hintergrund dieser jeweils am 7. April 1998 geleisteten Zuschüsse war, wie aus dem oben dargestellten, als Referat bezeichneten Papier der C. hervorgeht, dass die V., die an der C. beteiligt war, auf Grund eines Verkaufes ihrer Anteile an der G. die Möglichkeit hatte, max. S 5.000.000.000,00 in die C. Gruppe zu investieren.

Wie aus diesem Referat der C. vom 24. Februar 1998, welches als Konzept bereits Gegenstand der Sitzung der V. vom 22. Dezember 1997 war, weiters hervorgeht, sollte die gegenständlichen Kapitalzuführungen zu einer von den Stimmrechten abweichenden Gewinnverteilung führen.

Der Zuschuss der C. an die A.. als Tochtergesellschaft der Bw. sollte letztlich der Bw. zugute kommen und diene der Erhaltung der Kapitalmehrheit der C. an der Bw. in Zusammenhang mit der Kapitalzuführung der V. an die Bw..

Die abweichende Gewinnverteilung wurde einerseits mit der oben dargestellten Dividendengarantievereinbarung vom 12. Mai 1998 und andererseits mit dem ebenfalls oben dargestellten Gesellschafterbeschluss anlässlich der 16. ordentlichen Hauptversammlung vom 28. Mai 1998 (Pkt. 11 der Tagesordnung), zu welcher bereits im April 1998 geladen wurde, umgesetzt.

Der Anspruch der Aktionäre der Bw. auf Gewinn und Liquidationserlös leitet sich aus dem Gesellschaftsvertrag, und insbesondere der Anspruch auf erhöhten Gewinn aufgrund von Kapitalzuschüssen aus dem mit der 16. ordentlichen Hauptversammlung geänderte § 14 "Gewinnverwendung" bzw. der aufgrund von Kapitalzuschüssen geänderte Anspruch auf Liquidationserlös aus § 15 „Liquidation“ der Statuten ab.

Mit der Dividendengarantievereinbarung vom 21. Mai 1998, welche lediglich auf die Dauer des Ergebnisabführungsvertrages geschlossen wurde, wurde grundsätzlich nur die Abgeltung der Ergebnisabführung begründet.

Der Gewinnanspruch der Aktionäre der Bw. einschließlich solcher erweiterten Gewinnansprüche auf Grund von Kapitalzuschüssen wurde der Satzung vorbehalten und es handelt sich daher folglich um originäre Ansprüche gegen die Bw.

Sowohl der (Ur)großmutterzuschuss der V. an die Bw. wie auch der Zuschuss der C. an die Tochtergesellschaft der Bw. führten zu einer Erhöhung der statutenmäßigen Gewinnansprüche und der Ansprüche auf Liquidationserlös der jeweiligen Aktionäre der Bw..

In der Hauptversammlung vom 28. Mai 1998, mit welcher die Verteilung von Reingewinn und Liquidationserlös an die neue Kapitalstruktur auf Grund der mittelbaren Zuschüsse angepasst wurde, wurde ausschließlich über „*Kapitalzuschüsse der Aktionäre an die Gesellschaft*“ gesprochen und es wurde damit die Leistung der V. an die Bw. Aktionären, also unmittelbaren Gesellschaftern als Leistende, zugerechnet und die Leistung der C. an die A.. der Bw. als eigentliche Empfängerin zugerechnet.

Die Feststellungen gründen sich auf die oa., der Bw. anlässlich der mündlichen Verhandlung samt Sachverhaltswürdigung vorgehaltenen Unterlagen einschließlich der Erklärungen der Bw. im Berufungsverfahren.

Die Bw. erklärte im Berufungsverfahren ausdrücklich, dass in der Hauptversammlung der Bw. am 28. Mai 1998 auf Grund der geänderten mittelbaren Einlagenbeträge auch eine Satzungsänderung insoweit beschlossen wurde, als die Verteilung von Reingewinn und Liquidationserlösen an die neue Kapitalstruktur angepasst wurde, also praktisch der V. eine Art Vorweggewinn eingeräumt wurde.

Zur Gesellschaftsteuerpflicht der Zuschüsse

Auf Grund des § 2 Z 3 KVG unterliegen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien) und auf Grund der Z 4 lit a leg.cit. unterliegen Zuschüsse eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft als freiwillige Leistung der Gesellschaftsteuer, wenn diese Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Gesellschaftsteuer.

Die Gesellschaftsteuer wird bei diesen Leistungen gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG vom Wert der Leistung berechnet.

Durch die Novelle BGBl. Nr. 629/1994 sind die früheren Bestimmungen des Abs. 1 bis 3 in die novellierte Fassung des § 2 KVG übernommen worden. Ansonsten diene die Novelle aber der Umsetzung des EU-Rechts, sodass für die Auslegung des § 2 die EU-Richtlinien und die Rechtssprechung des EUGH beachtet werden müssen (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkommentar², Pkt. I.1. zu § 2).

Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) lautet auszugsweise wie folgt:

"(2) Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden:

.....

b) die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen;

....."

Nach Art. 5 Abs. 1 Buchstabe d der Richtlinie wird die Steuer bei Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b): auf den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen, erhoben.

In seinem Urteil vom 12. Jänner 2006 in der Rechtssache C-494/03 - Senior Engineering Investments BV hat der EuGH ua. Folgendes ausgeführt:

„25. Nach dem Aufbau der Richtlinie 69/335 und ihrer Systematik wird diese Gesellschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft erhoben, die Empfängerin der fraglichen Kapitalzuführung ist. Dies ist gewöhnlich die Gesellschaft, der die in Rede stehenden Mittel oder Leistungen physisch übertragen werden. Nur ausnahmsweise kann es sich anders verhalten und muss der „eigentliche Empfänger“ der fraglichen Mittel oder Leistungen ermittelt werden (vgl. insbesondere im Fall eines Zuschusses an die Tochtergesellschaften der Gesellschaft, die ihr Kapital erhöht hat, Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C- 339/99, ESTAG, Slg. 2002, I- 8837, Randnrn. 44 bis 47).

27. Für das Ausgangsverfahren ergibt sich aus der Sachverhaltsschilderung des vorlegenden Gerichts, dass der fragliche Beitrag als Kapitalzuführung an die Enkelgesellschaft (Senior GmbH) geleistet wurde. Es spricht aber nichts dafür, dass unter den Umständen des Ausgangsverfahrens eine Ausnahmesituation vorläge, in der eine andere Gesellschaft, etwa die Tochtergesellschaft (Senior BV), als der „eigentliche Empfänger“ des Beitrags anzusehen wäre.

32. Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 können die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer erheben auf die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters (oder eines Aktionärs), die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile (oder der Aktien) zu erhöhen.

35. Im Ausgangsverfahren wurde der fragliche Beitrag „auf das Agio“ der Enkelgesellschaft (Senior GmbH) eingezahlt. Da jedoch eine Einzahlung „auf das Agio“ keine „Erhöhung des Kapitals“ der Gesellschaft mit sich bringt, fällt dieser Beitrag nicht unter Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335.

36. Der fragliche Beitrag fällt hingegen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335.

37. Die fragliche Kapitalzuführung führte nämlich erstens zu einer „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ der Enkelgesellschaft (Senior GmbH).

38. Zweitens war dieser Beitrag „geeignet, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen“. Nach Erbringung dieses Beitrags sind die Gesellschaftsanteile an der Enkelgesellschaft (Senior GmbH) tatsächlich mehr wert.

39. Drittens stellt sich der fragliche Beitrag als „Leistung eines Gesellschafters“ dar. Er wurde zwar nicht vom Gesellschafter der Senior GmbH (Senior BV), sondern von deren Muttergesellschaft (Senior Ltd) geleistet, also vom Gesellschafter des Gesellschafters. Der Gerichtshof folgt jedoch hinsichtlich der Herkunft einer Kapitalzuführung nicht einem förmlichen Ansatz, sondern fragt nach der tatsächlichen Zurechnung (vgl. in diesem Sinne Urteile Weber Haus, Randnrn. 11 und 13, ESTAG, Randnrn. 37 bis 39 und 41, sowie Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C- 71/00, Develop, Slg. 2002, I- 8877, Randnrn. 25 bis 29). Da der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft (Senior Ltd) an die Enkelgesellschaft (Senior GmbH) gezahlt worden war, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters Senior BV lag, ist festzustellen, dass der genannte Beitrag dieser zuzurechnen ist. Es handelt sich daher um eine „Leistung eines Gesellschafters“ im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335.

41. Da jedoch Kapitalzuführungen an Gesellschaften gemäß Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 in Verbindung mit deren sechster Begründungserwägung nur einmal (innerhalb der Gemeinschaft) besteuert werden können, kann der fragliche Beitrag nicht ein weiteres Mal bei der Tochtergesellschaft (Senior BV) besteuert werden.

42. In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass der fragliche Beitrag etwa auch das Gesellschaftsvermögen der Tochtergesellschaft (Senior BV) erhöht haben könnte. Eine solche Erhöhung könnte nämlich, wie der Generalanwalt in Nummer 21 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, nicht mehr als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung der zugunsten der Enkelgesellschaft (Senior GmbH) erbrachten Kapitalzuführung darstellen. Sie wäre also nicht auf eine zweite, gesonderte Kapitalzuführung, die als solche steuerbar wäre, zurückzuführen“.

In seinem Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-339/99 – Energie Steiermark Holding AG hat der EuGH ua. Folgendes ausgeführt:

„37 Wie aus Randnummer 11 des Urteils vom 13. Oktober 1992 in der Rechtssache C-49/91 (Weber Haus, Slg. 1992, I-5207) hervorgeht, ist nämlich die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 fällt, anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen.

38 Entsprechend ist für die Feststellung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 fallen, zu untersuchen, wem ihre Zahlung zuzurechnen ist, und es genügt nicht, ihre formale Herkunft festzustellen.

40 Zudem würde, wie der Generalanwalt in Nummer 32 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, infolge der von der ESTAG befürworteten Auslegung der Richtlinie 69/335 deren praktische Wirksamkeit beeinträchtigt, da eine Gesellschaft, die zu einem Konzern gehört, einen Vorgang, der grundsätzlich in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt, durchführen könnte, ohne dass darauf Gesellschaftsteuer erhoben würde.

44 Dieser letztgenannten Auslegung ist zu folgen. Ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335 fällt, hängt nämlich nicht nur davon ab, ob er zu den in Artikel 4 dieser

Richtlinie aufgezählten Vorgängen gehört, sondern, wie sich aus den Randnummern 37 und 38 dieses Urteils ergibt, auch davon, in welchem Zusammenhang er vorgenommen wird.

45 Unter den Begriff Einlagen jeder Art" im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 fällt daher jeder Beitrag, den ein neuer Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, an eine Tochtergesellschaft dieser Kapitalgesellschaft gezahlt hat, sofern sich aus den Umständen des Falles eindeutig ergibt, dass die Kapitalgesellschaft bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise der eigentliche Empfänger dieser Beiträge ist".

Voraussetzung dass Leistungen unter § 2 Z 3 KVG subsumierbar sind, ist das es sich um

- freiwillige Leistungen
- eines Gesellschafters
- an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt
- und das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht.

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302).

Die Leistung der V. erfolgte um das Kapital der C.-Gruppe zu erhöhen, und die Leistung der C. erfolgte, um sich die Kapitalmehrheit der C. an der Bw. zu sichern. Die Leistungen selbst erfolgten weder auf einer in einem Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung und waren daher „freiwillig“ im Sinne des KVG.

Bei der Bw. handelt es sich unbestritten um eine Kapitalgesellschaft im Sinne des KVG. Unbestritten ist aber auch, dass es sich einerseits bei der V., welche den Zuschuss in Höhe von S 4.300.000.000,00 leistete, nicht um eine Gesellschafterin der Bw. handelt, und andererseits, dass die C., die den Zuschuss von S 6.000.000.000,00 leistete, diesen nicht an die Bw, sondern an eine Tochtergesellschaft der Bw. leistete, sodass vordergründig im ersten Fall keine Leistung eines Gesellschafters und im zweiten Fall keine Leistung an die Bw. als inländische Kapitalgesellschaft gegeben wäre.

Der Kapitalzuschuss der V. an die Bw. hat den Anspruch von Aktionären der Bw. am Gewinn und Liquidationserlös der Bw. erhöht, womit dieser Kapitalzuschuss in Zusammenhang mit der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte in Sinne des § 2 Z 3 KVG bzw. in Zusammenhang mit einer Änderung der Gesellschaftsrechte im Sinne des Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 erfolgte.

Da der fragliche Beitrag von der (Ur)Großmuttergesellschaft zwar an die Bw. als deren Enkelgesellschaft gezahlt worden war, aber für diese Leistung eine Änderung der Gesellschaftsrechte zu Gunsten der jeweiligen unmittelbar beteiligten Aktionär erfolgte, ist im Sinne der oa. Judikatur des EuGH der geleistete Beitrag den Aktionären zuzurechnen, zu deren Gunsten die Leistung die Gesellschaftsrechte geändert hat.

Daran ändert auch die Dividendengarntievereinbarung nichts, die auf Grund der reinen Holdingfunktion der Zwischengesellschaften, die eine vollständige Durchleitung aller Gewinnausschüttungen der Gesellschaft erlaubt hatten, direkt zwischen der C. und der V. abgeschlossen wurde, zumal sich die (erhöhten) Gewinnansprüche der V. ausschließlich aus den statutenmäßigen Ansprüchen der Aktionäre der Bw. ableiten.

Es handelt sich daher um eine freiwillige Leistung von Aktionären an die Bw. - damit der unmittelbaren Gesellschafter an ihre Gesellschafter - die als Zahlung durch Dritte, nämlich durch die "(Ur)großmutter" erbracht wurde.

Zum Zuschuss der C. an die A.. ist zu sagen, dass der EuGH in seinem Urteil zur Rechtssache Senior Engineering Investments BV ausgeführt hat, dass nach dem Aufbau der Richtlinie 69/335 und ihrer Systematik diese Gesellschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft erhoben wird, die Empfängerin der fraglichen Kapitalzuführung ist und dies gewöhnlich die Gesellschaft ist, der die in Rede stehenden Mittel oder Leistungen physisch übertragen werden.

Der EuGH hat aber auch unter Hinweis auf die Rechtssache ESTAG dargelegt, dass es sich ausnahmsweise anders verhalten kann und dann der „eigentliche Empfänger“ der fraglichen Mittel oder Leistungen ermittelt werden muss.

Wie aus dem Referat der C. am 24. Februar 1998 und den Vorbringen der Bw. hervorgeht, war es der C. als Kapitalzuführende wesentlich, dass die Leistung der Bw. zu Gute kommt, um die Kapitalmehrheit der C. an der Bw. zu erhalten, sodass „eigentliche Empfängerin“ die Bw. ist.

Der Zuschuss gleicht zum Teil die Einlage der (mittelbaren) Minderheitsgesellschafterin aus und findet seinen Niederschlag in einer Verschiebung der Gewinn- und Liquidationsansprüche zu Gunsten der C., sodass auch hier eine Leistung im Sinne des § 2 Z 3 KVG bzw. im Sinne des Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 vorliegt.

Es handelt sich hier somit um eine freiwillige Leistung der C. als Aktionärin der Bw., die als Zahlung an Dritte, nämlich an eine Tochtergesellschaft der Bw., erbracht wurde.

Im Besonderen ist darauf hinzuweisen, dass die Hauptversammlung der Bw. am 28. Mai 1998 offensichtlich die Leistung der V. an die Bw. Aktionären zurechnete und die Leistung der C. an

die A.. der Bw. als eigentliche Empfängerin, zumal in der Satzungsänderung, die unbestritten zur Anpassung der Verteilung von Reingewinn und Liquidationserlösen auf Grund der hier gegenständlichen mittelbaren Zuschüsse erfolgte, ausschließlich von „*Kapitalzuschüssen der Aktionäre an die Gesellschaft*“ ausgegangen wurde.

Der Behauptung der Bw. in der mündlichen Verhandlung, dass der Sachverhalt nicht so gelagert sei, dass hier ausnahmsweise eine andere Wertung abweichend vom eigentlichen Empfänger stattfinden könne, kann daher nicht gefolgt werden.

Wie aus den obigen Ausführungen bereits hervorgeht, bestand das Entgelt für die Leistungen jeweils in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte, sodass auch dieses Tatbestandsmerkmal des § 2 Z 3 KVG erfüllt wurde.

Auch führten beide Leistungen zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögen der Bw..

Wenn die Bw. sich in der mündlichen Berufungsverhandlung auf die Abschaffung der Gesellschaftsteuer als Intention der Richtlinie, sowie auf die Tatsache beruft, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, Vorgänge, wie die hier gegenständlichen, von der Gesellschaftsteuer zu befreien und daher unter Hinweis auf von Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, Rz 10 zu § 2 KVG meint, dass eine enge Auslegung gefordert wäre, so ist zu bemerken, dass sich die zitierten Autoren dazu auf ein Urteil des EuGH (Rs C-149/97, Institute of Motor Industry) beziehen, welches über die Auslegung einer Befreiungsbestimmung abspricht.

Der Ansicht, dass Tatbestände im Sinne des Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie ebenso eng auszulegen wären wie Befreiungsbestimmungen, kann nicht gefolgt werden.

Dazu ist insbesondere auf die Rechtssache C-339/99, ESTAG, Rz37 und 38 zu verweisen, worin der EuGH für einen unter Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe c Richtlinie 69/335 fallenden Tatbestand, also einen Tatbestand für den eine Ausnahme nicht zulässig ist, die selbe Betrachtungsweise wie für der Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie, also einen Tatbestand für den eine Ausnahme zulässig wäre, nämlich eine wirtschaftliche und nicht formale, vorsieht.

Zur Behauptung, dass die Grundvoraussetzung des Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie nicht zutreffe, weil die hier in Frage kommenden Tatbestände zum 1. Juli 1984 nicht dem Steuersatz von 1 % sondern von 2% unterlagen, und dieser Stichtag nicht auf den Beitragsstichtag zu modifizieren sei, ist zu sagen, dass in Österreich für Leistungen im Sinne des § 2 Z 3 KVG bereits am 1. Juli 1984 Gesellschaftsteuerpflicht mit dem Normalsteuersatz von damals 2 % gegeben war. Somit sind die Richtlinienvorgaben erfüllt und Österreich kann auch nach dem Beitritt zur EU für diese Vorgänge Gesellschaftsteuer mit einem Steuersatz von 1 % vorschreiben (siehe VwGH 20.12.2007, 2004/16/0118).

Zum Einwand, es läge bei der Ersetzung des Rechtsgrundes von der Gesellschaftsteuervorschreibung von Ziffer 4 auf Z. 3 eine unzulässige Auswechslung der Sache vor, über die die erste Instanz entschieden hat, da die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, die im § 2 KVG einen einheitlichen Tatbestand sieht, zur Rechtslage vor der Harmonisierung ergangen sei und im Geltungsbereich der Richtlinie nicht aufrechterhalten werden könne, da diese in Artikel 4 nunmehr ausdrücklich zwischen Rechtsvorgängen unterscheide, die der Gesellschaftsteuer unterliegen und solchen, die bloß unter bestimmten Voraussetzungen nach souveräner Entscheidung des Mitgliedsstaates weiter der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können, ist zu bemerken, dass eine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG ebenso wie die nunmehr angenommenen Leistungen nach § 2 Z 3 KVG – zumindest im gegebenen Fall - Vorgänge darstellen, die unter Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie fallen, sodass die in der Richtlinie getroffene Unterscheidung zwischen Vorgängen nach Artikel 4 Absatz 1 und solchen des Absatz 2 hier jedenfalls keine Auswirkung haben kann.

Im Übrigen ging der angefochtene Bescheid von einer Leistung gemäß § 2 Z 2 bis 4 KVG aus, sodass hier nur eine Präzisierung des Tatbestandes erfolgte.

Die Gesellschaftsteuer ermittelt sich wie folgt:

Zuschuss der AV:

Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 3 KVG in Höhe von S 4.300.000.000,00 (entspricht € 312.493.186,92) = S 43.000.000,00 (entspricht € 3.124.931,87).

Zuschuss der C.AG:

Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 3 KVG in Höhe von S 6.000.000.000,00 (entspricht € 436.037.005,01) = S 60.000.000,00 (entspricht € 4.360.370,05).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (VwGH vom 29.6.2006, 2006/16/0004).

Weder durch die gesonderete Berechnung der Gesellschaftsteuer für die beiden berufsgegenständlichen Gesellschafterzuschüsse noch durch die Präzisierung des Gesellschaftsteuertatbestandes wurde die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat, berührt.

Zur Zustellung:

Auf Grund des § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben. Gemäß Abs. 2 leg.cit. richten sich Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 85 Abs. 2 von Amts wegen zu veranlassen.

Nach Abs. 3 leg.cit. kann vor der Abgabenbehörde eine Vollmacht auch mündlich erteilt werden; hierüber ist eine Niederschrift aufzunehmen.

Die Berufung eines Steuerberaters auf die ihm erteilte Bevollmächtigung ua. in Vertretung in Abgabenverfahren für Bundesabgaben vor den Finanzbehörden ersetzt nach § 3 Abs. 1 Z 3 WTBG den urkundlichen Nachweis bzw. ersetzte bis Inkrafttreten des Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz mit 1. September 1999 die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis auf Grund des § 33 Abs. 1 lit. b WTBO.

Nach § 9 Abs. 1 ZustG in der vom 1. März 2004 bis zum 31. Dezember 2007 iV mit § 40 Abs 4 und 5 ZustG gültigen Fassung BGBl 10/2004 können, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde ausdrücklich zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Das Erfordernis einer "ausdrücklichen" Bevollmächtigung gegenüber der Behörde war in der ansonsten gleichlautenden bis zum 29. Februar 2004 geltenden Bestimmung des § 8a Abs. 1 ZustG idF vor BGBl 10/2004 nicht normiert.

Ebenso ist dieses Erfordernis der "ausdrücklichen" Bevollmächtigung nach § 9 Abs. 1 ZustG in der nunmehr ab 1. Jänner 2008 gültigen Fassung BGBl. 5/2008 nicht mehr enthalten.

§ 103 Abs. 2 BAO lautet

in der Fassung vor BGBl 124/2003 bis 19. Dezember 2003

"Eine Zustellungsbevollmächtigung ist Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie sich nicht auf alle dem Vollmachtgeber zugedachten Erledigungen erstreckt, die im Zuge eines Verfahrens ergehen oder Abgaben betreffen, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 zusammengefaßt verbucht wird";

in der Fassung BGBl 124/2003 ab 20. Dezember 2003:

"Eine Zustellungsbevollmächtigung ist Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie
a) ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, oder
b) ausdrücklich auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebarung gemäß § 213 zusammengefasst verbucht wird".

Die Frage, welches Recht von der Behörde anzuwenden ist, ist eine Auslegungsfrage jener Bestimmungen, die den zeitlichen Anwendungsbereich zum Gegenstand haben. Eine solche Regelung kann explizit, z.B. in einer Übergangsbestimmung, erfolgen. Sie kann sich aber auch aus dem Regelungsgegenstand der Norm, um deren Anwendung es geht, implizit ergeben, etwa wenn auf einen bestimmten Zeitpunkt oder einen bestimmten Zeitraum abgestellt wird. Ergibt sich hieraus keine Lösung (im Sinne der Anwendung einer im Entscheidungszeitpunkt der Behörde nicht mehr in Geltung stehenden Rechtsnorm bzw. nicht mehr geltenden Rechtslage), gilt die Zweifelsregel, dass das im Entscheidungszeitpunkt in Geltung stehende Recht anzuwenden ist (siehe VwGH 29.8.1996, 96/06/0138).

Die Bestimmung des § 9 Abs. 1 ZustG ist auf die Bevollmächtigung gegenüber der Behörde abgestellt, sodass für die Frage ob dies ausdrücklich zu erfolgen hat, die Rechtslage zum Zeitpunkt der Bevollmächtigung gegenüber der Behörde maßgeblich ist.

§ 103 Abs. 2 BAO regelt die Wirksamkeit einer an sich gültigen Zustellvollmacht gegenüber den Abgabenbehörden. Die maßgebliche Rechtslage kann daher nur die zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der schriftlichen Erledigung (§ 97 BAO) sein.

War das Finanzamt nach der damaligen Rechtslage (§ 103 Abs. 2 BAO in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003) mangels einer ausdrücklichen Erklärung über das Bestehen einer Zustellvollmacht nicht verpflichtet, die Zustellung an den anwaltlichen Vertreter des Abgabepflichtigen vorzunehmen, ist der Bescheid mit der Bekanntgabe an den Abgabepflichtigen rechtswirksam geworden (UFS 28.10.2004, RV/0479-I/03).

Die Exinger GmbH hat sich im gegenständlichen Verfahren erstmals mit Eingabe vom 17. Februar 2004 eingelangt beim FAG am 19. Februar 2004 auf die erteilte Vollmacht mit der Wendung "Vollmacht erteilt" berufen. Bei der Exinger GmbH handelt es sich unbestritten um eine Wirtschaftstreuhandgesellschaft, welche sich auf Grund der Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 3 WTBG auf die erteilte Vollmacht berufen kann. Zu diesem Zeitpunkt galt noch die Rechtslage der §§ 8a Abs. 1 und 9 Abs. 1 ZustG idF vor der Novelle BGBl. I Nr. 10/2004, andererseits war bereits die Bestimmung des § 103 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 124/2003 in

Kraft, sodass bei Geltendmachung einer allgemeinen Bevollmächtigung keine besondere ausdrückliche Erklärung erforderlich war, um damit auch eine Zustellvollmacht geltend zu machen.

Es war mit der Eingabe vom 17. Februar 2004 zur Geltendmachung einer Zustellvollmacht somit noch nicht eine "ausdrücklichen" Bevollmächtigung gegenüber der Behörde und auch nicht mehr die ausdrückliche Erklärung, dass dem Bevollmächtigten alle dem Vollmachtgeber zugedachten Erledigungen zuzustellen sind, die im Zuge eines Verfahrens ergehen oder solche Abgaben betreffen, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird, erforderlich.

Die Bw. ist in ihrer Berufung und im Vorlageantrag bei ihrer Behauptung, die Exinger GmbH hätte über keine Zustellbevollmächtigung verfügt, von einer Bevollmächtigung im Jahr 2005 und von der in diesem Zeitraum geltenden Rechtslage ausgegangen.

Eine Änderung der geltend gemachten Vollmacht wurde nicht behauptet. Die im Berufungsverfahren erklärte Behauptung, dass telefonisch lediglich zugestimmt wurde, dass ein Vorhalt an die Exinger GmbH übermittelt werden könne, stellt keine wirksame Einschränkung der im Februar 2004 geltend gemachten allgemeinen Vollmacht dar, weshalb sich auch die Einvernahme des Zeugen Erwin Z. erübrigte.

Die Bedenken des FAG zur Zustellvollmacht der Exinger GmbH waren unbegründet.

Zum Vorhalt im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung betr. die Geltendmachung einer allgemeinen Vollmacht mit Eingabe vom 17./19. Februar 2004 erklärte die Bw. lediglich, dass die dort gewählte Wortwahl „Vollmacht erteilt“ keine ausreichende Berufung auf eine erteilte Zustellvollmacht sei und für sich allein nach der damals geltenden Rechtslage nicht das Recht auf Zustellung an den Parteienvertreter geltend mache.

Dem kann entsprechend der oa. Ausführungen aber nicht gefolgt werden.

Auf Grund der mit 19. Februar 2004 durch die Exinger GmbH gegenüber dem FAG geltend gemachten allgemeinen Vollmacht, welche auch eine Zustellvollmacht beinhaltet, war das FAG folglich berechtigt, den angefochtenen Bescheid wie auch die Berufungsvorentscheidung an die Bw. zu Handen der Exinger GmbH zuzustellen.

Dazu ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2001, 2001/16/0060 zu verweisen, worin der Verwaltungsgerichtshof zur Behauptung eines Steuerberaters im Rahmen eines Abgabenverfahrens, dass ein Bescheid, der zu seinen Händen zugestellt worden war, mangels Zustellvollmacht rechtsunwirksam sei, unter Hinweis auf § 3 Abs. 1 Z 3 WTBG im Wesentlichen ausgeführt hat, dass die Behörde auf Grund der Erklärung des Steuerberaters gegenüber der Behörde, namens und auftrags seiner Mandantschaft

einzuschreiten, berechtigt gewesen sei, den Bescheid zu Händen des Steuerberaters zuzustellen.

Im Zusammenhang mit der Bevollmächtigung ist zwischen dem Auftrag im Innenverhältnis und der Vollmacht im Außenverhältnis zu unterscheiden. Durch die Vollmacht wird dem Bevollmächtigten ein rechtliches "Können" eingeräumt; die Vollmachtserteilung erfolgt durch einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung. Durch die Berufung auf die Vollmacht (etwa iSd § 33 Abs. 1 lit. c WTBO) gegenüber der Behörde oder durch die Vorlage der Vollmachtsurkunde an die Behörde wird die Vollmacht nach außen wirksam. Die Bestellung des Vertreters wird daher erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde oder mit der mündlichen Erteilung der Vollmacht der Behörde gegenüber oder mit der Berufung auf die Vollmacht gegenüber der Behörde wirksam (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 818). Dies ungeachtet des Umstandes, dass das Bevollmächtigungsverhältnis (im Innenverhältnis) schon vor der Vorlage der Vollmacht bestanden haben kann. Solange die Bevollmächtigung der Behörde gegenüber nicht zum Ausdruck gebracht worden ist, bleibt ihre Wirkung auf das Innenverhältnis beschränkt. Beruft sich ein Parteienvertreter auf eine ihm erteilte Vollmacht, so ist für den Umfang der Vertretungsbefugnis seine Behauptung maßgebend (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 83 Tz 12). (VwGH 24.06.1999, 97/15/0131).

Entgegen der Behauptung der Bw. kann nicht davon ausgegangen werden, dass die TPA STB vor Bekanntgabe des angefochtenen Bescheides eine Zustellvollmacht gelten gemacht hatte.

Die ins Treffen geführte Geltendmachung einer Zustellvollmacht anlässlich der Vorhaltsbeantwortungen im Jahr 1998 erfolgte nicht durch die TPA STB, sondern durch die TPA WTH.

Entsprechend der Aktenlage ist die Betriebsprüfung des FAG auf Grund der Kenntnis über die allgemeine Vollmacht der TPA STB gegenüber einem anderen Finanzamt grundsätzlich ohne entsprechende Berechtigung an die TPA STB als Bevollmächtigte der Bw. herangetreten.

Wenn die Bw. meint, ohne Wissen um die Zustellvollmacht hätte der Prüfungs- und Nachschauauftrag nicht der TPA STB übergeben werden dürfen, so ist zu sagen, dass das Wissen der Behörde über den Auftrag im Innenverhältnis, diese nicht berechtigt an den Bevollmächtigten in Angelegenheiten des Vollmachtgebers heranzutreten.

Mit Entgegennahme des Prüfungsauftrages am 15. Dezember 2003 als "steuerliche Vertreterin" hat die TPA STB aber ihre Bevollmächtigung für das gegenständliche Verfahren gegenüber dem FAG geltend gemacht. Die Geltendmachung einer Zustellvollmacht erfolgte damit jedoch nicht, zumal es sich dabei nicht um die Geltendmachung einer allgemeinen Vollmacht einschließlich Zustellvollmacht handelt.

Aus der, bis 19. Dezember 2003 gültigen Bestimmung des § 103 Abs. 2 BAO (in der Fassung vor der mit dem AbgÄG 2003, BGBl I 124/2003, vorgenommenen Änderung) leitete der VwGH in ständiger Rechtsprechung ab, dass eine (gemäß § 9 ZustG zu beachtende) Zustellungsbevollmächtigung die ausdrückliche Erklärung voraussetzt, dass alle dem Vollmachtgeber zugedachten Erledigungen dem Bevollmächtigten zuzustellen sind, die im Zuge eines Verfahrens ergehen oder Abgaben betreffen, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird (siehe Ritz, SWK 2004, S 58; Ritz, BAO-Kommentar², Rz 8 zu §103 BAO und ua. VwGH 29.6.05, 2003/14/0058).

Nach der Rechtslage zum 15. Dezember 2003 hätte die TPA STB somit noch eine entsprechende Erklärung im Sinne des § 103 Abs. 2 BAO abgeben müssen um in einem bundesrechtlich geregelten Abgabenverfahren wirksam eine Zustellvollmacht geltend zu machen.

Die Tatsache, dass eine solche Erklärung nicht abgegeben wurde, zeigt, dass die TPA STB eine Zustellvollmacht nicht geltend machen wollte.

Trotz der nicht geltend gemachten Zustellvollmacht, ist der Prüfungsauftrag ungeachtet dessen, dass dieser eine schriftliche Erledigung darstellt, am 15. Dezember 2003 ordnungsgemäß zugestellt worden, da es für dessen Wirksamkeit auf Grund der besonderen Bestimmung des § 148 Abs. 1 BAO genügt, diesen der Partei oder deren Bevollmächtigten vorzuweisen.

Eine Übermittlung im Sinne des § 1 Zustellgesetzes ist nicht erforderlich, sodass das Zustellgesetz dafür nicht maßgeblich sein kann.

Zum Einwand, dass der Betriebsprüfer vor seiner Anfrage telefonisch hinterfragte ob die TPA STB über eine aufrechte Zustellvollmacht verfügte, was seitens der TPA STB positiv beantwortet worden sei, ist zu sagen, dass es sich dabei nicht um die Bestätigung einer bereits geltend gemachten Zustellvollmacht oder Klärung des Umfanges der geltend gemachten Vollmacht handelt, sondern um die erstmalige Geltendmachung der Zustellvollmacht.

Eine fernmündliche Geltendmachung einer Vollmacht ist aber grundsätzlich nicht ausreichend. Auch wenn der Prüfer die TPA STB zu Unrecht als Zustellungsbevollmächtigte herangezogen hat, könnte das die ordnungsgemäße Geltendmachung der Zustellvollmacht nicht ersetzen.

Der Willensentschluss der Partei, sich vertreten zu lassen, erlangt erst durch Erklärung der Partei gegenüber der Behörde Bedeutung. Diese Erklärung umgrenzt die Ausübung des Rechtes der Partei, sich vertreten zu lassen. Die Behörde ist daher nicht berechtigt, außerhalb der von der Partei geübten Disposition mit Wirksamkeit für die Partei gegenüber einem Machthaber der Partei Verfahrenshandlungen zu setzen, der der Behörde von der Partei nicht

für das betreffende Verfahren als Machthaber bezeichnet wurde (vgl. das Erkenntnis vom 10. Mai 1994, 93/14/0140). Ausgenommen sind dabei lediglich Fälle, in denen die Partei ihren Willen, sich auch in allen weiteren Rechtssachen eben dieses Vertreters zu bedienen, unmissverständlich zu erkennen gegeben hat (VwGH vom 18.8.1994, 93/16/0131 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 18. Juni 1990, 90/10/0035, VwSlg 13221 A/1990).

Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass die TPA STP gegenüber dem FAG die Zustellvollmacht wirksam geltend gemacht hätte, wäre dies der wirksamen Zustellung des angefochtenen Bescheides und der Berufungsvorentscheidung zu Handen der Exinger GmbH auf Grund des § 9 Abs 4 zweiter Satz BAO, wonach die Zustellung als bewirkt gilt, sobald sie an einen von mehreren Zustellungsbevollmächtigten vorgenommen worden ist, nicht entgegengestanden.

Die Einvernahme vom Mag. Karin F. erübrigte sich daher ebenfalls.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der TPA STP für das gegenständliche Verfahren jedenfalls eine Zustellvollmacht geltend gemacht.

Zur Verjährung

§ 209 Abs 1 BAO idF vor BGBl. Nr. 57/2004 lautet:

„Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen“.

§ 209 Abs 1 BAO idF BGBl. Nr. 57/2004 vom 4. Juni 2004

„(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist eine oder mehrere nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Wird eine solche Amtshandlung in einem Verlängerungsjahr unternommen, so endet die Verjährungsfrist erst mit Ablauf des folgenden Jahres“.

§ 209 Abs 1 BAO idF BGBl. Nr. 180/2004 vom 30.12.2004 lautet:

„(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist“.

Auf Grund des § 323 Abs 16 BAO tritt ua. § 209 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 mit 1. Jänner 2005 in Kraft. § 209 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 tritt für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1), wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft.

Nach Abs. 18 leg.cit ist § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004.

§ 209a Abs. 1 und 2 gilt ua. für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004 sinngemäß.

§ 209 Abs 1 BAO idF BGBl. Nr. 57/2004 wurde durch das BGBl. I Nr. 180/2004 vor dessen in Kraft treten neu gefasst und § 209 Abs 1 BAO idF BGBl. Nr. 57/2004 ist nicht in Kraft getreten.

§ 323 Abs 18 zweiter Satz ermöglicht (aus Verjährungssicht) primär die Fortsetzung einer Ende 2004 noch nicht abgeschlossenen Außenprüfung bzw. die Auswertung der Prüfungsergebnisse im Jahr 2005 (Ritz, BAO³, § 209 Rz 46).

Die gegenständlichen Leistungen erfolgten jeweils am 7. April 1998.

Mit 15. Dezember 2003, also vor Ablauf der Bemessungsverjährung, wurde von der TPA STB der an die Bw. gerichtete Prüfungs- und Nachschauauftrag gemäß § 151 Abs. 1 BAO betreffend Gesellschaftsteuer 1998 als steuerliche Vertreterin entgegengenommen. Der bezugshabende angefochtene Bescheid wurde am 22. Dezember 2005 zugestellt.

Der Prüfungsauftrag aus dem Jahr 2003 stellt eine Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO in der auf Grund des § 323 Abs 18 BAO hier anzuwendenden Fassung vor BGBl. Nr. 57/2004 und BGBl. Nr. 180/2004 dar und es konnte daher die Gesellschaftsteuer für die gegenständlichen Vorgänge im Jahr 1998 gegenüber der Bw. mit Bescheid vom 22. Dezember 2005 festgesetzt werden und es ist die Festsetzung aufrecht zu erhalten.

Auf Grund der Änderung des § 209 Abs. 1 BAO mit BGBl. I Nr. 180/2004 vor in Kraft treten des BGBl. Nr. 57/2004 kommt § 323 Abs. 16 BAO hinsichtlich des Abs. 1 des § 209 BAO entgegen der Ansicht der Bw. keine Beachtlichkeit zu.

Bemerkt wird, dass im gegebenen Fall zwar eine Prüfung nach § 147 BAO anstelle § 151 BAO, jeweils idF vor Steuerreformgesetz 2005 indiziert gewesen wäre. Da eine Prüfung nach § 151 BAO auch die Erhebung von Umständen hinsichtlich Abgaben ermöglicht, die von der Aufzeichnungspflicht bzw. Verrechnungspflicht nicht betroffen sind, kommt auch der Prüfung der Gesellschaftsteuer nach § 151 BAO die verjährungsunterbrechende Wirkung nach § 209

Abs. 1 BAO iV mit § 323 Abs. 18 zweiter Satz BAO zu (siehe dazu Ritz, BAO-Kommentar³, Rz 45. zu § 209 BAO und Ritz, BAO-Kommentar², Rz 4 zu § 151 BAO).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Abbildung zum Referat der C. lt. Anmerkung im Text

Wien, am 27. Februar 2009