

GZ. RV/0154-W/02

Berufungsentscheidung

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

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

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

"Die Geschäftsführer sind berechtigt, innerhalb von fünf Jahren nach Beschlussfassung über die gegenständliche Gesellschaftsvertragsänderung Genussrechte, die ein Recht auf einen Anteil an Gewinn und Liquidationserlös der Gesellschaft verbrieften, bis zu einer Höhe von öS 20.000.000,-- Genusscheinnominale zuzüglich allfälliger, sich aus den Genusscheinbedingungen ergebender Aufzahlungen zu begeben."

Mit Schreiben vom 28. Oktober 1994, eingelangt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 8. November 1994, zeigte die Bw. dem Finanzamt an, dass von ihr Genussrechte im Nominale von S 75.000,00 begeben wurden und ersuchte ihr die diesbezügliche Gesellschaftsteuer vorzuschreiben.

Mit Bescheid vom 28. November 1994 setzte das Finanzamt unter Hinweis auf die Anzeige vom 8. November 1994 für die Ausgabe von Genussrechten Gesellschaftsteuer mit 2 % gemäß § 9 Abs. 1 KVG (idF vor BGBl. 629/1994) von einer Bemessungsgrundlage von S 75.000,00 = S 1.500,00 (entspricht € 109,01) fest.

Auf Grund eines Vorhaltes teilte die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 12. August 1996, beim Finanzamt eingelangt am 21. August 1996 mit, dass im Zeitraum 1993 - dato keine weiteren gesellschaftsteuerbaren Vorgänge verwirklicht worden seien. Dazu wurden die Jahresabschlüsse 1993 und 1994 samt Prüfberichten übermittelt.

In der Bilanz zum 31.12.1994 wird unter den Passiva ausgewiesen:

*"C. Genussrechtskapital S 15.000.000,00
(davon vertragliche Aufzahlungen S 14.925.000,00)"*

Über weiteren Vorhalt vom 23. August 1996 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass das gesamte Genussrechtskapital im Nominale von S 75.000,00 von der F AG gezeichnet worden sei.

Am 27. Jänner 1997 erließ das Finanzamt einen Wiederaufnahmebescheid, mit dem es das Verfahren hinsichtlich der mit Bescheid vom 28. November 1994 festgesetzten Gesellschaftsteuer gemäß § 303 (4) BAO wieder aufnahm und einen neuen Sachbescheid, mit dem es die Gesellschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 1 KVG (idF vor BGBl. 629/1994) mit 2 % von S 15.000.000,00 = S 300.000,00 (entspricht € 21.801,85) festsetzte.

Die Bescheidbegründung hat folgenden Inhalt:

<i>"Genussrechtskapital</i>	<i>75.000,00</i>
<i>Agio It. Bilanz</i>	<i>14.925.000,00</i>

15.000.000,00"

Im Sinne der gleichmäßigen Besteuerung war das Verfahren von Amts wegen wieder aufzunehmen."

Am 13. Februar 1997 brachte die Bw. einen Antrag gemäß § 245 Abs. 2 BAO auf Nachholung der dem Bescheid teilweise fehlenden Begründung ein. Darin wurde ua. ausgeführt, dass die Wiederaufnahme verfügt worden sei, ohne nähere Aussagen zum Wiederaufnahmsgrund zu treffen. Diese Vorgangsweise sei nicht erklärbar, zumal der als "Aufzahlung" bezeichnete Zuschuss nicht vom Genussscheinhaber (= F AG) stamme, sondern von R als ihrem Treugeber. R sei die Großmuttergesellschaft der Bw., sodass dessen Zuschuss mangels Direktbeteiligung nicht der Gesellschaftsteuer unterliege. Weiters wurde um amtsweigige Änderung des Fälligkeitstages gebeten.

Mit Schreiben vom 19. Februar 1997 führte das Finanzamt zur weiteren Begründung aus, dass ein Agio zu Genussrechten zur Gegenleistung zähle, gleichgültig aus wessen Vermögen dieses aufgebracht werde. Die Gegenleistung müsse nicht aus dem Vermögen des Erwerbers der Genussrechte stammen. Zum Antrag auf Verschieben der Fälligkeit wurde darauf verwiesen, dass gemäß § 245 Abs. 2 BAO der Lauf der Berufungsfrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder zum Teil fehlenden Begründung gehemmt werde. Ein Hinausschieben des bisherigen Fälligkeitstages finde in dieser Bestimmung keine Deckung.

In der gegen den Wiederaufnahmebescheid eingebrachten Berufung wurde geltend gemacht, dass kein Wiederaufnahmsgrund vorliege und dass die Ermessensentscheidung unzureichend begründet sei. Die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid richtet sich gegen die Einbeziehung von Leistungen eines Nichtgesellschafters in die Bemessungsgrundlage. Zum Sachverhalt wurde vorgebracht, dass die Bw. am 10. August 1994 Genussscheine in einem Gesamtbetrag von S 75.000,00 begeben habe. Ein über das Nominale hinausgehender ("höherer") Ausgabepreis sei nicht vorgesehen gewesen. Auch habe weder für den Erwerber noch für einen sonstigen Dritten eine rechtliche (= rechtlich durchsetzbare) Verpflichtung zur Leistung von Aufzahlungen bestanden. Wie sich aus dem Zeichnungsschein vom 11. August 1994 ergebe, habe die F AG sämtliche 75 Stück Genussscheine (à Nominale S 1.000,00) erworben und den Erwerbspreis (S 75.000,00) mit Valuta 12. August 1994 entrichtet. Am 31. August 1994 habe R einen (Großmutter-)Zuschuss von S 14.925.000,00 geleistet, der von der Bw. nachträglich als Aufzahlung anerkannt worden sei. Die Formulierung im angefochtenen Bescheid "Agio laut Bilanz" sei unzutreffend. Dort sei von einer "vertraglichen Aufzahlung" die Rede, wobei mit Vertrag die Genussscheinbedingungen gemeint seien. Dort

(vgl. den Punkt 2.1) sei aber von einer – für Agio typischen – Einzahlungsverpflichtung keine Rede. Der Zuschussgeber R sei an der Bw. weder rechtlich noch kapitalmäßig beteiligt gewesen. Mangels Gesellschaftsteuerpflicht sei es auch nicht erforderlich gewesen, diesen Großmutterzuschuss der Behörde anzugeben. Dieses Sachverhaltselement mag für die Behörde zwar neu sein, es sei trotzdem kein Wiederaufnahmsgrund, da hiezu nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente zählen. Weiters sei dem angefochtenen Bescheid nur zu entnehmen, dass die Wiederaufnahme durchgeführt worden sei, nicht aber aus welchen Gründen.

In einer Berufungsergänzung wurde zum Fälligkeitstag vorgebracht, dass die Textstelle auf der Rückseite des angefochtenen Bescheides zudürftig sei, um als Begründung angesehen werden zu können. Die Bescheidbegründung sei erst mit der am 24. Februar 1997 erfolgten Zustellung des Schreibens vom 19. Februar 1997 zugegangen. Daher könne von einer Bekanntgabe (§ 97 BAO) des angefochtenen Bescheides erst am 24. Februar 1997 die Rede sein, sodass die Monatsfrist für die Fälligkeit erst ab diesem Zeitpunkt zu laufen beginne. Demgemäß trete die Fälligkeit am 24. März 1997 ein. Zur Einbeziehung des "Großmutterzuschusses" wurde abermals betont, dass keine zwingende Zahlungspflicht bestanden habe. Die geänderte Satzung und die Genusscheinbedingungen hätten Aufzahlungen ausdrücklich zugelassen. Eine solche Ermächtigung bedeuten für Dritte nichts anderes als ein "rechtliches dürfen". Keineswegs jedoch ein "rechtliches müssen".

Über Aufforderung des Finanzamtes übermittelte die Bw. den Zeichnungsschein vom 11. August 1994, die Genusscheinbedingungen vom 10. August 1994, den Treuhandvertrag vom 30. Dezember 1993, Kontoausdruck samt Überweisungsbeleg hinsichtlich des Erwerbspreises (Datum 12. August 1994), sowie Kontoausdruck samt Überweisungsbeleg hinsichtlich der Aufzahlung (Datum oder Stichtag: 26. August, Valuta 31. August 1994).

Die Genusscheinbedingungen haben auszugsweise folgenden Inhalt:

§ 2 Rechtsgrundlagen

(1) Die Gesellschaft begibt Genussscheine im Gesamtnennbetrag von bis zu öS 75.000,--

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

§ 3 Gegenstand des Genussrechts

(1) Gegenstand des Genussrechts ist eine Gewinnbeteiligung gemäß den nachstehenden Bestimmungen dieser Bedingungen. Die Genussscheine gewähren den Inhabern darüber

hinaus eine anteilmäßige Beteiligung am Unternehmenswert einschließlich aller stiller Reserven und dem Firmenwert sowie am Liquidationsgewinn der Gesellschaft.

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

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

§ 5 Auseinandersetzung

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

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

Im Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ua. noch eingewandt, dass hinsichtlich des Erwerbes von Genussrechten der Tatbestand am 11. August 1994 verwirklicht worden sei, somit zu einer Zeit, als der Großmutterzuschuss unbestrittenmaßen noch nicht geleistet gewesen sei.

Mit Bescheid vom 7. September 1999 setzte die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland das gegenständliche Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO bis zur Entscheidung über die in einer ähnlichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof unter der Zahl 99/16/0192 anhängigen Beschwerde gemäß § 281 BAO aus.

Da dieses Verwaltungsgerichtshofverfahren nach Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens (siehe das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002 zu RS C-138/00) mit Erkenntnis vom 6. November 2002 zu 2002/16/0241) beendet wurde, ist das gegenständliche Berufungsverfahren vom nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenat fortzusetzen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Zur Wiederaufnahme

Gemäß § 303 Abs. 4 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von amtswegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder

Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 28. November 1994 war dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nicht bekannt, dass für den Erwerb der Genussrechte Aufzahlungen von dritter Seite geleistet wurden.

Erst durch Einsicht in die mit Schreiben vom 12. August 1996, beim Finanzamt eingelangt am 21. August 1996, vorgelegte Bilanzen 1994 erlangte das Finanzamt Kenntnis, dass vertragliche Aufzahlungen in Höhe von S 14.925.000,-- geleistet wurden. Dabei handelt es sich um neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO, die im abgeschlossenen Gesellschaftsteuerverfahren dem bescheiderlassenden Organ nicht bekannt waren. Ohne Kenntnis dieses Sachverhaltselementes konnte das Finanzamt nicht zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen, sodass die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO grundsätzlich gegeben sind.

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

Zweckmäßigkeitserwägungen ergeben sich im gegenständlichen Fall dadurch, dass das Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor dem Prinzip der aus der Rechtskraft fließenden Rechtsbeständigkeit und Rechtssicherheit hat und zudem die Wiederaufnahme der Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Verwaltung dient. Für das Überwiegen der Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit spricht im gegenständlichen Fall auch die Wertrelation zwischen der bisherigen Bemessungsgrundlage von S 75.000,00 und der Bemessungsgrundlage im neuen Sachbescheid von S 15.000.000,--.

Hinsichtlich der Billigkeit ist zu bemerken, dass die Bw. der in § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht nicht vollständig nachgekommen ist. Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von der für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen

(vgl. VwGH 20.9.1989, 88/13/0072). Ohne Darlegung der Tatsache, dass Aufzahlungen von dritter Seite geleistet wurden, konnte sich die Abgabenbehörde kein klares Bild verschaffen und war es ihr nicht möglich bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 28. November 1994 zu beurteilen, ob die Aufzahlungen einen Teil der Gegenleistung für den Erwerb des Genussrechtes darstellten. Auch wenn die Bw. ihre Offenlegungspflicht nicht vorsätzlich oder fahrlässig verletzt hat, weil sie von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, so ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bei den Billigkeitserwägungen zu berücksichtigen, ob die Bw. von sich aus alles unternommen hat, um den Sachverhalt vollständig gegenüber der Abgabenbehörde darzustellen. Es überwiegt deshalb im gegenständlichen Fall das öffentliche Interesse an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Interesse der Bw. an der Wahrung des ursprünglichen Gesellschaftsteuerbescheides.

2) Zum Gesellschaftsteuerbescheid

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

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

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

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

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

Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Erwerb des Genussrechtes besteht.

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

Im gegenständlichen Fall bestimmt sich das Ausmass der Beteiligung des Genusscheininhabers am laufenden Gewinn, am Unternehmenswert und am Liquidationserlös nach dem Genussscheinnominalen zuzüglich allfällig geleisteter Aufzahlungen zum gesamten bilanziellen Eigenkapital. Auch die Aufzahlungen Dritter erhöhen somit den Anteil der Genussscheinerwerberin am Liquidationserlös. Wie sich aus den oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes sowie dem Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 2000 zur Zl. 99/16/0192 ergibt, wurde auch in den dortigen Beschwerdefällen die "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" erst nach der Zeichnung des Genussscheines geleistet, weshalb der Einwand im Vorlageantrag, dass die Aufzahlung nach dem Erwerb des Genussrechtes erfolgt sei, unbeachtlich ist. Auch im gegenständlichen Fall ergibt sich der innere Zusammenhang zwischen der Aufzahlung in Höhe von S 14.925.000,00 und dem Erwerb des Genussrechtes einerseits aus den Genusscheinbedingungen und anderseits aus dem zeitlichen Naheverhältnis, weshalb auch der Betrag von S 14.925.000,00 Teil der Gegenleistung im Sinne des § 8 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG (idF vor BGBl. 629/1994) ist.

Zur Fälligkeit ist Folgendes zu sagen.

Gemäß § 210 Abs. 1 BAO werden Abgaben unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des Abgabebescheides fällig.

Das Kapitalverkehrsteuergesetz in der Fassung vor BGBl. 629/1994 enthält eine derartige besondere Regelung der Fälligkeit. Gemäß § 36 KVG (idF vor BGBl. 649/1994) wird die Steuer zwei Wochen nach Entstehung der Steuerschuld fällig.

Für die Frage des Entstehens der Steuerschuld ist im Bereich des KVG die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO anzuwenden. Danach entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (siehe VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271). Im gegenständlichen Fall ist ein Vorgang iSd § 2 Z. 1 KVG zu beurteilen, sodass der Tatbestand mit dem ersten Erwerbes des Gesellschaftsrechtes iSd KVG durch den Genussrechtsberechtigten verwirklicht wurde. In diesem Zeitpunkt ist die Steuerschuld entstanden und ist bereits zwei Wochen danach gemäß § 36 KVG (idF vor BGBl. 649/1994) die Fälligkeit der Gesellschaftsteuer eingetreten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 19. April 2004