

GZ. RV/3274-W/02
GZ. RV/3275-W/02
GZ. RV/3276-W/02
GZ. RV/3277-W/02
GZ. RV/3278-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Exinger GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch ORat Dr. Gerhard Felmer, ADir Silvia Schleiderer, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und Gesellschaftsteuer nach am 13. Jänner 2004 in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung 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

Die Berufungswerberin, die T. GmbH mit dem Sitz in Wien, ist auf Grund einer Verschmelzung Gesamtrechtsnachfolgerin der A. GmbH.

Gegenstand des Unternehmens der A. GmbH war mit Ausnahme von Bankgeschäften die Beteiligung an Unternehmen aller Art und die Durchführung aller Geschäfte und Tätigkeiten, die der Erreichung des Unternehmenszieles dienlich sind.

Mit Anmeldung vom 24. Jänner 1994 meldete die A. GmbH dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien, dass sie am 21. Jänner 1994 Genussscheine im Nominale von S 6,000.000.-- zum Preis von S 6,210.000.-- begeben habe.

Aus den beigelegten Bedingungen für diese Genussscheine (Serie A) geht auszugsweise Folgendes hervor:

".....

§ 2 Rechtscharakter der Genußscheine

(1) Die Genußscheine stellen eingezahltes Genußrechtskapital im Sinne des § 174 (3) Aktiengesetz dar.

Das Genußrechtskapital wird der Gesellschaft seitens der Inhaber von Genußscheinen auf unbestimmte Zeit zur Verfügung gestellt.

(2) Inhaber von Genußscheinen haben das Recht auf Gewinnanteil, und Information nach Maßgabe dieser Genußrechtsbedingungen.

Die Genußscheine gewähren keine Gesellschafterrechte.

Es besteht ein Recht auf Liquidationserlös.

(3) Die Genußscheine sind gegenüber den sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft nachrangig.

(4) Die Gesellschaft als Begeber der Genußscheine darf die Genußrechte, ausgenommen bei einem Rückkauf gemäß § 7, nicht kündigen.

(5) Die Inhaber der Genußscheine haben kein Recht auf Kündigung des Genußrechtskapitals.

§ 3 Gewinnbeteiligung

(1) Die Genußscheine gewähren einen Anteil am Bilanzgewinn gem. § 231 Abs. 2 Z 29 HGB der Gesellschaft zuzüglich allfälliger gebildeter Rückstellungen betreffend die Ausschüttung an die Genußrechtsinhaber zuzüglich allfälliger aufwandswirksamer Emissionskosten (z.B. Gesellschaftsteuer) entsprechend dem Verhältnis des Stammkapitals zuzüglich von den Gesellschaftern geleistete Zuschüsse und Einlagen zum Nominale des Genußrechtskapitals zuzüglich allfälliger, von den Genußscheininhabern geleisteten Kapitalzuführungen an die Gesellschaft oder an Gesellschaften, an denen die Gesellschaft beteiligt ist.

.....

(5)

Eine höhere Gewinnbeteiligung für den Fall eines allfällig geleisteten Zuschusses an die Gesellschaft, oder an eine Gesellschaft an der die Gesellschaft beteiligt ist, gebührt erst ab dem Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses.

§ 5 Rückzahlung des Genußrechtskapitals

(2) Der auf die Genußscheine entfallende Anteil des Liquidationserlöses bemäßt sich grundsätzlich nach dem Verhältnis des Stammkapitals der Gesellschaft zuzüglich der von den Gesellschaftern geleisteten Zuschüssen, Einlagen und in der Gesellschaft gelassenen Gewinne zum Nominale des Genußrechtskapitals zuzüglich allfälliger, von den Genußscheininhabern geleisteten Kapitalzuführungen an die Gesellschaft oder an Gesellschaften, an denen die Gesellschaft beteiligt ist.

§ 7 Erwerb eigener Genußscheine

Die Gesellschaft ist berechtigt, Genußscheine eigener Emissionen zu erwerben.

Die Gesellschaft ist berechtigt, erworbene, eigene Genußscheine weiterzuveräußern, oder zu kündigen.

"

Entsprechend der Anmeldung vom 24. Jänner 1994 erfolgte die Festsetzung der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 1 KVG i.V. mit § 6 Abs. 1 Z 2 KVG für den Erwerb der Gesellschaftsrechte durch den ersten Erwerber von der erklärten Gegenleistung in Höhe von S 6,210.000.-- mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 23. Februar 1994.

Mit Eingaben vom 11. März 1994, 6. April 1994, 26. August 1994 und 19. Dezember 1994 erfolgte die Anmeldung über die Begebung weiterer Genussscheine im Nominale von S 5,000.000.-- zum Preis von S 5,175.000.-- am 10. März 1994 (Serie B), im Nominale von S 2,000.000.-- zum Preis von S 2,070.000.-- am 31. März 1994 (Serie C), im Nominale von S 8,000.000.-- zum Preis von S 8,280.000.-- am 24. August 1994 (Serie D), und im Nominale von S 32,400.000.-- zum Preis von S 33,534.000.-- am 15. Dezember 1994 (Serie E)

Der Inhalt der zur jeweiligen Serie gehörigen Bedingungen für die Genussscheine ist im Wesentlichen ident mit dem der Serie A.

Die Gesellschaftsteuer für die Genussrechte der Serie B bis E wurde jeweils mit gesonderten Gesellschaftsteuerbescheiden vom 13. April 1994, 4. Mai 1994, 11. November 1994 und 16. Jänner 1995 ausgehend von dem jeweils erklärten Preis als Gegenleistung festgesetzt.

Anlässlich der Verschmelzung der A. GmbH mit der T. GmbH erfolgte eine Anzeige des Verschmelzungsvertrages vom 19. Dezember 1997.

In der Verschmelzungsbilanz der A. GmbH war ein Genussscheinkapital von S 648,000.000,-- also ein wesentlich höheres Kapital als bis zu diesem Zeitpunkt gemeldet, ausgewiesen.

Auf Grund einer in der Folge ergangenen Anfrage des Finanzamtes teilte die Bw. sinngemäß mit, die Differenz zu dem in der Bilanz ausgewiesenen Genussscheinkapital resultiere aus durchgebuchten Großmuttergeschafterzuschüssen, die direkt von Genussrechtsinhabern an Gesellschaften geleistet wurden, an denen die A. GmbH bzw. nunmehr die T. GmbH in Form aktienähnlicher Genussrechte beteiligt sei.

Nach einem weiteren Vorhalteverfahren (Ersuchen, neben einer Kopie der Genussscheine, Kopien sämtlicher sonstiger in Zusammenhang mit der Ausgabe bzw. dem Erwerb der Genussrechte und der Zuschüsse erstellten Urkunden und Schriften wie zB Gesellschafter-, Vorstands- oder Geschäftsführerbeschlüsse, Beratungs- und Besprechungsprotokolle etc., sowie der Zahlungs- und Buchungsbelege bez. sämtlicher beteiligten Gesellschaften vorzulegen) erfolgte eine Prüfung der Aufzeichnungen durch die AmtsBp des FAG Wien.

Auf Grund der von der Bw. im Zuge des Vorhalteverfahrens und der Prüfung vorgelegten Unterlagen ergibt sich neben dem bereits oben angeführten Inhalt der Genussscheinbedingungen für die Ausgabe der Genussrechte der A. GmbH im Wesentlichen folgender Sachverhalt:

Die L. GmbH hat im Jahre 1994 Genussscheine (Serie A-E) in der Höhe von insgesamt S 53,400.000,-- ausgegeben, die allesamt von der A. GmbH erworben wurden.

Die A. GmbH hat im Jahre 1994 jeweils zeitgleich Genussscheine (Serie A-E) im Nominale von S 53,400.000,-- an diverse Investoren ausgegeben.

Von den Investoren wurden neben den gewinn- und erlöswirksamen Nominalbeträgen für die von der A. GmbH begebenen Genussscheine gewinn- und erlöswirksame Kapitalzuführungen im Sinne der §§ 3 und 5 der Genusscheinbedingungen an die L. GmbH geleistet.

Bei der Serie A (6 Genussscheine an einen Investor) betrug die gesamte gewinn- und erlöswirksame Leistung S 116,000.000,00, wovon auf das am 21. Jänner 1994 ausgegebene Nominale S 6,000.000,00 und auf den am 7. Februar 1994 geleisteten Zuschuss S 110,000.000,00 entfielen. Neben dem Nominale wurde ein Agio in Höhe von 3,5% des Nominales geleistet.

Bei der Serie B (5 Genussscheine an einen Investor) betrug die gesamte gewinn- und erlöswirksame Leistung S 100,000.000,00, wovon auf das am 10. März 1994 ausgegebene Nominale S 5,000.000,00 und auf den am 24. März 1994 geleisteten Zuschuss S 95,000.000,00 entfielen. Neben dem Nominale wurde ein Agio in Höhe von 3,5% des Nominales geleistet.

Bei der Serie C (2 Genussscheine an einen Investor) betrug die gesamte gewinn- und erlöswirksame Leistung S 40.000.000,00 wovon auf das am 31. März 1994 ausgegebene Nominale S 2.000.000,00 und auf den am 12. April 1994 geleisteten Zuschuss S 38.000.000,00 entfielen. Neben dem Nominale wurde ein Agio in Höhe von 3,5% des Nominales geleistet.

Bei der Serie D (8 Genussscheine an einen Investor) betrug die gesamte gewinn- und erlöswirksame Leistung S 150.000.000,00 wovon auf das am 24. August 1994 ausgegebene Nominale S 8.000.000,00 und auf den am 5. September 1994 geleisteten Zuschuss S 142.000.000,00 entfielen. Neben dem Nominale wurde ein Agio in Höhe von 3,5% des Nominales geleistet.

Bei der Serie E (54 Genussscheine an 38 Investoren) betrug die gesamte gewinn- und erlöswirksame Leistung S 648.000.000,00 wovon auf das am 15. Dezember 1994 ausgegebene Nominale S 32.400.000,00 und auf die jeweils am 27. Dezember 1994 geleisteten Zuschüsse S 615.600.000 entfielen, wobei das Verhältnis zwischen Nominale und Ertragszuschuss in jedem Fall ident war. Neben dem Nominale wurde ein Agio in Höhe von 3,5% des Nominales geleistet.

Auf den von der Bw. den Prüfern vorgelegten Überweisungsbelegen zu den Kapitalzuführungen an die L. GmbH (Serie B) ist als Verwendungszweck "Ertragszuschuß in Höhe von auf Grund v. Nom. S Genußscheinserie B d. A. GmbH" ausgeführt. Auf einem Kontoauszug der L. GmbH zur Serie C scheint im Buchungstext der Vermerk "Ertragszuschuss lt. Vereinbarung" auf.

Weiters erhielten die Investoren nach Leistung des jeweiligen Zuschusses an die L. GmbH eine schriftliche Bestätigung der A. GmbH über den geleisteten Zuschuss und der sich gemäß § 3 der Bedingungen für die Genussscheine der A. GmbH ergebenden Erhöhung der Gewinnbeteiligung.

Im Zuge der Prüfung wurde vom Finanzamt den Vertretern der Bw. ua. der zeitliche Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Genussscheine und den Ertragszuschüssen sowie der Verwendungszweck auf den vorgelegten Überweisungsbelegen, wonach die Ertragszuschüsse auf Grund der Nominalbeträge geleistet wurden, vorgehalten und dazu festgestellt, dass auf Grund des Zusammenhangs zwischen dem Erwerb der Genussrechte und der Zahlung der Ertragszuschüsse , diese als weitere Leistung für den Erwerb der Genussrechte anzusehen sind. Zum Einwand des Vertreters der Bw., dass es im gegenständlichen Fall keine Verpflichtung zur Leistung gegeben habe und die Abgabenbehörde daher den Beweis erbringen müsse, dass eine Verpflichtung zur Leistung des Ertragszuschusses bestanden hätte, erklärten die Prüfer, dass die Abgabenbehörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon ausgehe, dass für den Erwerb der

Gesellschaftsrechte eine Gegenleistung im Gesamtwert schlüssig vereinbart worden sei. Über die oa. Feststellungen des Finanzamtes sowie über die Erörterungen der Sach- und Rechtslage und die Einwendungen der Vertreter der Bw. wurde anlässlich der Schlussbesprechung vom 28. Jänner 2002 vom Finanzamt eine Niederschrift aufgenommen, worauf verwiesen wird.

Zur Frage der Wiederaufnahme wurde seitens des Finanzamtes im Zuge der Schlussbesprechung lt. oa. Niederschrift den Vertretern der Bw. mitgeteilt, dass die seinerzeitige Vorlage der Genussscheinbedingungen, in denen von einer allfälligen Mittelzuführung die Rede ist, einer Wiederaufnahme von Amts wegen nicht entgegenstünde. Für die Behörde ergebe sich daraus keine zwingende Verpflichtung eine diesbezügliche Anfrage zu stellen. Im Zeitpunkt der Anzeige seien im gegenständlichen Fall die Mittel noch gar nicht geleistet worden.

Das Gesellschaftsteuerverfahren betreffend die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die Genussscheinserie A wurde mit Bescheid vom 11. Februar 2002 von Amts wegen wieder aufgenommen und die Gesellschaftsteuer auf Grund des § 2 Z 1 in Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z 2 KVG in der Fassung vor BGBI. 1994/629 (in der Folge KVG) ausgehend von einer Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Z 1 lit a KVG von € 8,445.310,06 mit € 168.906,20 festgesetzt.

Das Gesellschaftsteuerverfahren betreffend die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die Genussscheinserie B wurde mit Bescheid vom 8. Februar 2002 von Amts wegen wieder aufgenommen und die Gesellschaftsteuer auf Grund des § 2 Z 1 in Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z 2 KVG ausgehend von einer Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Z 1 lit a KVG von € 7,280.001,16 mit € 145.600,02 festgesetzt.

Das Gesellschaftsteuerverfahren betreffend die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die Genussscheinserie C wurde mit Bescheid vom 8. Februar 2002 von Amts wegen wieder aufgenommen und die Gesellschaftsteuer auf Grund des § 2 Z 1 in Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z 2 KVG ausgehend von einer Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Z 1 lit a KVG von € 2,912.000,47 mit € 58.240,01 festgesetzt.

Das Gesellschaftsteuerverfahren betreffend die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die Genussscheinserie D wurde mit Bescheid vom 8. Februar 2002 von Amts wegen wieder aufgenommen und die Gesellschaftsteuer auf Grund des § 2 Z 1 in Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z 2 KVG ausgehend von einer Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Z 1 lit a KVG von € 10.921.273,52 mit € 218.425,47 festgesetzt.

Das Gesellschaftsteuerverfahren betreffend die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die Genussscheinserie E wurde mit Bescheid vom 8. Februar 2002 von Amts wegen wieder aufgenommen und die Gesellschaftsteuer auf Grund des § 2 Z 1 in Zusammenhang mit

§ 6 Abs. 1 Z 2 KVG ausgehend von einer Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Z 1 lit a KVG von € 47.174.407,53 mit € 943.488,15 festgesetzt.

In den Begründungen wurde auf die oa. Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Gegen die Wiederaufnahmen und die Gesellschaftsteuerfestsetzungen brachte die T. GmbH als Rechtsnachfolgerin der A. GmbH rechtzeitig eine Berufung ein.

Die Berufungswerberin führte in Wiederholung bzw. Ergänzung der bereits anlässlich der Prüfung vorgebrachten Einwendungen im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Inhaber der von der A. GmbH begebenen Genussrechte hätten sich erst nach der Ausgabe der Genussrechte entschlossen, Zuschüsse an die L. GmbH zu leisten. Diese Zuschüsse seien zum Zeitpunkt der Begebung der jeweiligen Genussrechte keineswegs vorgeplant gewesen. Sie seien ausschließlich auf freiwilliger Basis erfolgt. Tatsächlich seien die Zuschüsse auch in unterschiedlichem Ausmaß erfolgt. Eine wie immer geartete Verpflichtung überhaupt einen Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft zu leisten oder aber gar in einer bestimmten Höhe zu leisten habe nicht bestanden.

Ein Kausalzusammenhang zwischen dem Erwerb der Gesellschaftsrechte und den Zuschüssen läge keineswegs vor, da die Zuschüsse zu einem späteren Zeitpunkt auf völlig freiwilliger Basis und noch dazu von Nicht-Gesellschaftern erfolgt seien.

Selbst bei gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation, welche aber für Gesellschaftsteuertatbestände vor 1.1.1995 nicht Anwendung finden könne, sei eine Einbeziehung der Zuschüsse als Gegenleistung auf Grund des unterschiedlichen Sachverhaltes zu den dem EuGH vorgelegten Fällen nicht gerechtfertigt. So seien im Fall Tech Gate die Aufzahlungen und die Begebung der Genussrechte in einem untrennbaren Zusammenhang gestanden, was der Steuerpflichtige selbst eingeräumt habe.

Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme lägen nicht vor, da die Genussrechtsbedingungen bereits bekannt waren. Die in den Genussrechtsbedingungen enthaltene Möglichkeit, zu einem späteren Zeitpunkt freiwillig nach eigenem Ermessen Zuschüsse gewähren zu können, sei der Behörde bekannt gewesen.

In der Folge wurde seitens des unabhängigen Finanzsenates der Zeitpunkt der anlässlich der Genussrechtsausgabe erfolgten Leistungen an die A. GmbH erfragt. Aus den vorgelegten Belegen geht hervor, dass die Erlöse aus den Zeichnungen unmittelbar zum Zeitpunkt der Ausgabe der Genussrechte erfolgte.

Auf Grund eines Antrages der Bw. wurde am 13. Jänner 2004 eine mündliche Verhandlung durchgeführt.

Im Zuge der Verhandlung wurden den Vertretern der Bw. vom Referenten im Rahmen der Betriebsprüfung bereits erhobene und den Feststellungen des Finanzamtes bereits zu Grunde

gelegenen Beweise (Verwendungszweck der Ertragszuschüsse und zeitlicher Zusammenhang) mit der Ergänzung vorgehalten, dass insbesondere bei der Serie E eine Gleichmäßigkeit hinsichtlich Zeit und Betrag zwischen den Genussrechtsleistungen und den Zuschüssen besteht. Weiters wurde auf den Vermerk "Ertragszuschuss laut Vereinbarung" auf einem (bereits ebenfalls im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten) Kontoauszug der L. GmbH hingewiesen.

Die Vertreter der Bw. verneinten dazu im Wesentlichen eine Bedeutung der Vermerke auf den Belegen und meinten, dass das Investitionsvolumen bekannt gewesen wäre, was im Hinblick darauf, dass es sich um ein Immobilienprojekt handelte, bedeute, was benötigt worden sei, nicht aber was jeder Einzelne gebe. Als Zahlungsgrund wurde auf die Genussscheinbedingungen verwiesen.

Auf die Frage des Referenten, was wäre wenn ein Genussrechtswerber "zuviel" geleistet hätte, also eine nicht benötigte Überfinanzierung gegeben wäre, erklärten die Vertreter der Bw. im Wesentlichen, dass eine solche "Gefahr" nie bestanden habe. Das Investitionsvolumen habe 2-3 Milliarden Schilling betragen, es habe aber neben dem bestehenden Projekt noch ein weiteres Projekt bestanden.

Zum Ablauf der Investitionsentscheidung von der Vorstellung des Projektes bis zur Investitionsentscheidung konnten die Vertreter der Bw. keine konkreten Angaben machen. Die Vertreter der Bw. mutmaßten jedoch im Wesentlichen, dass im Zuge der Leistung der Ertragszuschüsse eine telefonische Kontaktaufnahme mit der A. GmbH erfolgt sei, um zu erfahren, welche anderen Genussrechtsinhaber in welchem Ausmaß auch noch überlegten, Zuschüsse bei der L. GmbH zu geben und dass der Zeitraum von der Vorstellung des Projektes gegenüber potentiellen Investoren bis zu den Genussrechtserwerbern wohl unterschiedlich gewesen sein werde. Es seien wohl individuelle Gespräche mit den Finanzverantwortlichen in den einzelnen Unternehmen geführt worden, bei denen der Entwurf der Genussrechtsvereinbarung vorgestellt und erläutert worden sei. Der relativ geringe Genussrechtsbetrag hätte auch auf eine Vermarktungsstrategie zurückzuführen sein können. Die Investoren hätten sich zunächst mit einem geringen Betrag beteiligt, um sich dadurch die Möglichkeit offen zu halten, zu einem späteren Zeitpunkt einen höheren Betrag zu leisten oder eben keine weiteren Zahlungen vorzunehmen.

Im Zuge der weiteren Verhandlung erklärten die Vertreter der Bw., dass selbst wenn man die Genussscheinbedingungen als Anbot sehe, mangels kausalem Zusammenhang nur eine Einordnung unter § 2 Z. 3 lit. a KVG denkbar wäre, und auch dann nur, wenn die Leistung von einem unmittelbaren Gesellschafter erfolgt wäre. Die Vertreter der Bw. betonten jedoch, die Genussscheinbedingungen nicht als Anbot zu sehen. Die konstitutive Bedeutung der

Genussrechtsbedingungen läge, wenn überhaupt, bloß in der Sicherstellung des Verwässerungsschutzes.

Im übrigen wird auf die Niederschrift verwiesen.

Die mündliche Verhandlung wurde mit der Verkündung des Beschlusses geschlossen, die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorzubehalten.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Feststellungen und Beweiswürdigung:

Die den erstinstanzlichen Wiederaufnahme- und Gesellschaftsteuerbescheiden zu Grunde gelegte Prüfungsfeststellung des Finanzamtes, dass auf Grund des Zusammenhangs zwischen dem jeweiligen Erwerb der Genussrechte und der Zahlung der Ertragszuschüsse durch die jeweiligen Erwerber, diese als weitere Leistungen für den jeweiligen Erwerb der Genussrechte anzusehen sind, wurde im Berufungsverfahren nicht entkräftet und war auch der Berufungsentscheidung zu Grunde zu legen.

Vorweg ist dazu festzuhalten, dass die Genussscheine ein Recht auf Gewinnanteil und auf Liquidationserlös, aber entsprechend den Bedingungen, keine Gesellschafterrechte gewähren. Es handelt sich hier grundsätzlich um entgeltliche Geschäfte.

Entgeltlich ist jede Leistung, für die eine Gegenleistung erfolgt. Beiderseitige Verpflichtung ist nicht vorausgesetzt. Es genügt eine konditionale oder kausale Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung (Reischauer in Rummel, Rdz 1 zu § 917).

Die Leistungen müssen nicht zwischen den Vertragspartnern ausgetauscht werden. Die Gegenleistung kann auch vereinbarungsgemäß an einen Dritten zu erfolgen haben (Gschnitzer in Klang 2 IV/1, 429, 431).

Die Zur-Verfügung-Stellung des Kapitals durch Kapitalzuführungen (Ertragszuschüsse) und die (erhöhten) Gewinn- und Liquidationsansprüche stehen in einer synallagmatischen Beziehung zueinander und bedurften ungeachtet der Frage, ob die Ertragszuschüsse vereinbarte Gegenleistung für den Ersterwerb oder einer nachträglichen Erhöhung der Genussrechte waren, jedenfalls hinsichtlich der Leistungen einer entsprechenden vertraglichen Einigung.

Die Bw. sieht einerseits die Genussscheinbedingungen als Zahlungsgrund, andererseits misst sie diesen keine konstitutive Bedeutung zu.

Folgt man der Ansicht, dass den Erwerbern der Genussrechte die Möglichkeit eingeräumt war, nach eigenem Ermessen genussrechtserhöhende Leistungen zu einem späteren Zeitpunkt zu

erbringen, wäre es einzelnen Erwerbern von Genussrechten ua. offen gestanden, zu einem vom Ausgabetag der Genussrechte losgelösten Zeitpunkt unabhängig vom Zeitwert bereits bestehender Genussrechte erhöhte Genussrechte zum Nominale zu erwerben, was insbesondere im Lichte des von der Bw. ins Treffen geführten Verwässerungsschutzes nicht verständlich wäre.

Die Genussscheinbedingungen beinhalten keine Vereinbarung über den Umfang und auch nicht über den Zeitpunkt zu leistender genussrechtserhöhender Ertragszuschüsse. Auch räumen sie den Genussrechtserwerbern weder ein Gestaltungsrecht ein, genussrechtserhöhende Ertragszuschüsse in einem bestimmten Umfang oder in einem bestimmten Zeitraum zu leisten, noch in einem Umfang oder zu einem Zeitpunkt nach eigenem Ermessen.

Die Genussscheinbedingungen legen in Bezug auf die Ertragszuschüsse lediglich ein Verhältnis der Gewinnbeteiligungen und der Liquidationserlöse fest und scheiden für sich alleine als Zahlungsgrund aus.

So kann entsprechend den obigen Ausführungen den Mutmaßungen der Bw. nicht gefolgt werden, dass im Zuge der Leistungen der Ertragszuschüsse lediglich eine telefonische Kontaktaufnahme mit der A. GmbH erfolgte um zu erfahren, welche anderen Genussrechtsinhaber in welchem Ausmaß auch noch überlegten, Ertragszuschüsse zu geben.

Auch wäre es nicht nachvollziehbar, dass Großinvestoren, welche bereit sind in ein Immobilienprojekt Millionenbeträge zu investieren, zwei bis drei Wochen nach einer Investitionsentscheidung plötzlich die Investitionssumme bis zum Zwanzigfachen erhöhen. Dies umso weniger als unterstellt werden müsste, dass alle zweihundvierzig Investoren eine solche Entscheidung trafen.

Bei der Serie E, deren Genussrechte von insgesamt 38 Investoren erworben wurden (die Serien A bis D wurde jeweils nur von einem Investor erworben) besteht neben dem zeitlichen Zusammenhang auch ein beträchtlicher Zusammenhang.

Alle 38 Genussrechtswerber der Serie E zahlten die Ertragszuschüsse zum gleichen Zeitpunkt und im gleichen Verhältnis zum jeweiligen Nominale.

Allein dies beweist schon den vertraglichen Zusammenhang zwischen Ersterwerb und Ertragszuschüssen.

Auch kommt dem in den Überweisungsbelegen angegeben Verwendungszweck (...Ertragszuschuss in Höhe von... auf Grund von Nominale) und dem Vermerk auf dem vorgelegten Kontoauszug (..Ertragszuschuss laut Vereinbarung...) hinsichtlich der

Zahlungsgründe eine beweiskräftige Bedeutung zu, zumal die Genussscheinbedingungen alleine als behaupteter Zahlungsgrund entsprechend obiger Schlussfolgerungen auszuschließen sind.

Es ist unwahrscheinlich, dass die o.a. Zahlungsgründe (für Millionenbeträge auf den Überweisungsbelegen fremder Investoren) das Ergebnis einer bedeutungslosen Abstimmung waren.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes kann nicht davon ausgegangen werden, dass den Genussrechtswerbern das Recht eingeräumt war, losgelöst vom Ausgabetag nach eigenem Ermessen genussrechtserhöhende Leistungen erbringen zu dürfen.

Auch war entsprechend dem Gesamtbild davon auszugehen, dass die Ausgabe der jeweiligen Genussrechte und die dazu gehörenden genussrechtserhöhenden Ertragszuschüsse auf einheitlichen Willenserklärungen gründeten.

Selbst wenn nach der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes die Ausgabe der Genussrechte und die Ertragszuschüsse getrennt gesehen werden könnten, so waren die jeweiligen Zahlungen an die A. GmbH zum Zeitpunkt der Ausgabe und die Ertragszuschüsse an die L. GmbH jedenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einheitliche Gegenleistung für die Ausgabe der Genussrechte in deren jeweiligem Gesamtumfang.

Zur gesellschaftsteuerrechtlichen Würdigung:

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

Gemäß § 6 Z 2 KVG gelten Genussrechte als Gesellschaftsrechte. Nach Abs. 2 leg.cit. gelten die Personen als Gesellschafter, denen die im Absatz 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Gemäß § 8 Z 1 lit.a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Ziffer 1), wenn die Gegenleistung in Geld besteht, vom Geldbetrag berechnet.

Gegenstand der Gesellschaftsteuer ist hier der Erwerb der Genussrechte. Die von den Erwerbern erbrachte Gegenleistung ist lediglich der Steuermaßstab.

Entsprechend obiger Feststellung basierten die Gewährung der Genussrechte sowie die im Rahmen des Genussrechtsmodells dafür zu erbringenden Gegenleistungen einschließlich der Ertragszuschüsse auf einheitlichen Willenserklärungen und waren jedenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einheitliche Gegenleistung für die Ausgabe der Genussrechte in deren jeweiligem Gesamtumfang.

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 (vgl Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz2, 31). Eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechts 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 (VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273 unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 29.1.1975, 607-633/74, und 14.5. 1975, 531, 532/74).

Das obige Erkenntnis zeigt auch auf, dass eine allfällige wirtschaftliche Betrachtungsweise jedenfalls bei der Beurteilung, ob eine Leistung Gegenleistung für den Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber ist, nicht Ergebnis einer gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation ist, sondern im Bereich der Gesellschaftsteuer immer dann zu tragen kommt, wenn eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des KVG klar zuwider laufen würde.

Bemessungsgrundlage im Sinne des § 8 Z1 lit.a KVG ist die von den Genussrechtserwerbern für den Erwerb der Genussrechte bewirkte Leistung.

Zur Wiederaufnahme:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist ua. 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.

Die Erstbescheide ergingen entsprechend den Anmeldungen der A. GmbH. Mit diesen Anmeldungen wurde neben dem jeweiligen Nominale auch der Preis erklärt. In den seinerzeitigen Gesellschaftsteuerverfahren war aber weder aus den Anmeldungen noch aus den dazu beigelegten Genusscheinbedingungen oder der sonstigen Aktenlage erkennbar, dass zum Zeitpunkt der Erlassung der Gesellschaftsteuerbescheide zu den einzelnen Tranchen Ertragszuschüsse erbracht waren, die in einem vertraglichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Ausgabe selbst standen. Die entsprechenden Feststellungen erfolgten erst im Zuge der Prüfung.

Da die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten von der bewirkten Gegenleistung zu bemessen ist, und die jeweiligen Ertragszuschüsse zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide bereits geleistet waren, waren die Gesellschaftsteuerbescheide wieder aufzunehmen.

Dies entspricht den tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen und es war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der

Vorrang gegenüber dem Interesse der Partei an der Rechtskraft (der Erstbescheide) einzuräumen.

Ein Verschulden am Unterbleiben der für die Feststellung der tatsächlichen Sachverhalte erforderlichen Erhebungen in den Erstverfahren ist dem Finanzamt angesichts obiger Ausführungen nicht vorzuwerfen.

Zum Verböserungsverbot des § 117 BAO:

Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabenentrichtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf gemäß § 117 BAO eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden.

Die Anschauung, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich des Verkehrsteuerrechts immer dann gilt, 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, stellt keine geänderte Rechtsauslegung dar, sondern war angesichts der nachträglich festgestellten Sachverhalte geboten, da die kurz nach der Ausgabe der Genussrechte geleisteten genussrechtserhöhenden Ertragszuschüsse im Rahmen der Genussrechtsmodelle den Feststellungen entsprechend auf einheitlichen Willenserklärungen anlässlich der Ausgabe der Genusscheine gründeten und jedenfalls wirtschaftlich betrachtet mit der Ausgabe der Genussrechte eine Einheit bildeten.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 3. Februar 2004