



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Juvavum WirtschaftstreuhandgmbH, 1210 Wien, Holzmeistergasse 7, vom 12. Dezember 2003 unter Beitritt der B, ebenfalls vertreten durch Juvavum WirtschaftstreuhandgmbH, 1210 Wien, Holzmeistergasse 7, gegen die Bescheide 1.) und 2.) gemäß §§ 303ff BAO vom 19. November 2003 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien

ad 1.) Bescheid gemäß §§ 303ff BAO, ErfNr. 1111, nunmehr 1112, StNr. 1113 (StNr. alt 1114, vorherige UFS-Zahl RV/1229-W/2002, UFS-Zahl neu RV/1220-W/09 [RV/0184-W/04]) Wiederaufnahme zum Bescheid vom 29. Mai 1996 für am 30.12.1994 geleistete Treugeberzahlungen zum Zusammenschlussvertrag vom 29.9.1994 und vom 27.12.1994 (T 16/94); [Gesellschaftsteuer Euro 39.535,48].

ad 2.) Bescheid gemäß §§ 303ff BAO, ErfNr. 1115, nunmehr 1116, StNr. 1113 (StNr. alt 1117 vorherige UFS-Zahl RV/1228-W/2002, UFS-Zahl neu RV/1222-W/09 [RV/0186-W/04]) Wiederaufnahme zum Bescheid vom 29. Mai 1996 für am 27.12.1995 geleistete Treugeberdirektzahlungen zum Zusammenschlussvertrag vom 25.9.1995 (T 16/95); [Gesellschaftsteuer Euro 27.397,66].

betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide 1.) und 2.) bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Streitpunkte im gesamten Projekt

Im gegenständlichen Projekt, das im ersten Verfahrensgang 17 gleich gelagerte Fälle umfasste und sechs Berufungswerberinnen, unter anderem die Bw. betraf, steht immer dieselbe Rechtsfrage, ob Treugeberdirektzahlungen in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einzubeziehen sind, im Zentrum des Verfahrens.

Bei den sechs Berufungswerberinnen inklusive der Bw. handelt es sich um Publikumsgesellschaften, die mit Finanzierungsprojekten (Errichtung und Verwaltung von Wohnparks) Kapital sammeln wollten. Diese Kapitalbeschaffung beim anlagesuchenden Publikum erfolgte allein über die Treuhandkonstruktion (sowie den Zusammenschlussverträgen) zwischen jeweils den Kapitalgesellschaften (den sechs Berufungswerberinnen inklusive der Bw.) und der „stillen Treuhandgesellschafterin“. Werbestrategisch wurde das Projekt so aufgebaut, dass dem anlagesuchenden Publikum nur Treuhandanteile, welche zumindest wirtschaftlich einen Bruchteil der stillen Beteiligung repräsentieren, angeboten wurden. Diese treugeberische Beteiligung wurde in einer an Wertpapiere angelehnten Form verbrieft („Zeichnungsscheine“) und in mehreren Tranchen ausgegeben.

Im Innenverhältnis verpflichteten sich diese Treugeber gegenüber der Treuhänderin zur Leistung von Treugeberdirektzahlungen.

Gesellschaftsteuerlich stellen nach dem Gesamtkonzept des Projektes die Zusammenschlussverträge zwischen den Berufungswerberinnen und der Treuhänderin einen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z. 1 KVG dar. Die Treugeberdirektzahlungen haben aufgrund des Vertragsgeflechtes Einlagencharakter und sind damit integraler Bestandteil der durch die Zusammenschlussverträge erfolgten Kapitalerhöhung. Durch die Treugeberdirektzahlungen im Zusammenhang mit der Leistung der stillen Einlage wurde die Kapitalverbreiterung der Berufungswerberinnen bewirkt.

Übersicht über die Verfahren des gesamten Projektes bisher:

Die 17 gleichgelagerten Fälle (der sechs Berufungswerberinnen inklusive Bw.) wurden in eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat zusammengefasst. Am 29. Juli 2003 entschied der Berufungssenat über diese Fälle. In 11 Fällen erging eine Abweisung. Hinsichtlich der abweisenden Berufungsentscheidungen wurde der Verfassungsgerichtshof angerufen.

In 6 Fällen – wobei einer davon der Vorliegende ist – erging eine Stattgabe aus verfahrsrechtlichen Gründen.

1. RV/1114-W/2002, "H": 1x Abweisung weiterer vorläufiger Bescheid, VfGH, RG/1119 – VwGH 23.11.2005, 2005/16/0041

2. Bw.: RV/1228-W/2002, RV/1229-W/2002, RV/1230-W/2002, "E": 3x Stattgabe aus verfahrensrechtlichen Gründen (2. Bescheid in ein und derselben Sache), „Fortgesetztes Verfahren“ beim UFS RV/1220-W/09, UFS RV/1221-W/09 (Beitritt), UFS RV/1222-W/09, UFS RV/1223-W/09 (Beitritt), UFS RV/0189-W/04

UFS RV/0188-W/04 war nicht Gegenstand des früheren Verfahrens und betrifft einen endgültigen Gesellschaftsteuerbescheid zum vorläufiger Bescheid vom 21. Mai 1999

3. RV/1169-W/2002, RV/1170-W/2002, RV/1171-W/2002, "TG I": 3x Abweisung Bescheide gemäß §§ 303 ff BAO, VfGH, RG/1120, VwGH 15.12.2008, 2005/16/0044

4. RV/0541-W/2003, RV/642-W/2003, "TG II": 1x Abweisung (endgültiger Bescheid), 1x Abweisung (Wiederaufnahme des endgültigen Bescheides), VfGH, RG/1118, VwGH 23.11.2005, 2005/16/0042

5. RV/0641-W/2003, RV/0787-W/2003, RV/0788-W/2003, "D": 2x Abweisung Bescheid gemäß §§ 303 ff BAO, 1x Abweisung endgültiger Bescheid, VfGH, RG/1121, VwGH 15.12.2008, 2005/16/0045

6. RV/0789-W/2003, RV/0791-W/2003, RV/792-W/2003, RV/0793-W/2003, "C":
1x Abweisung endgültiger Bescheid, VfGH, RG/1122, VwGH 15.12.2008, 2005/16/0043

3x Stattgabe Bescheide gemäß §§ 303 ff BAO aus verfahrensrechtlichen Gründen (Wechsel der Wiederaufnahmegründe nicht möglich), „Fortgesetztes Verfahren“ beim UFS RV/0181-W/04, UFS RV/0182-W/04 und UFS RV/0183-W/04.

7. RV/1236-W/2002, "M": 1x Abweisung Bescheid gemäß §§ 303 ff BAO, VfGH, RG/112305, VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040.

Mit Beschluss vom 16.12.2004, Zahlen B 1545/03, B 1546/03, B 1547/03, B 1548/03, B 1549/03 und B 1550/03 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden mit der Begründung ab, dass spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen zur Beantwortung der letztlich allein strittigen Frage, ob die so genannten Treugeberdirektzahlungen unter den gegebenen Umständen der Gesellschaftsteuerpflicht unterliegen, nicht anzustellen sind und trat die Beschwerden dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerden mit mehreren Erkenntnissen vom 23. November 2005 und vom 15. Dezember 2008 ab.

Verfahren der Bw. speziell:

Die A beteiligte sich mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Juli 1994, in der Fassung des Gesellschaftsvertrages vom 22. Oktober 1996 mit einer Einlage von S 1000.- als atypisch stille Gesellschafterin an der Bw. Die Einlage konnte sie teilweise oder zur Gänze auch treuhändig für Dritte, die so genannten Treugeber, halten. Hintergrund dieses Gesellschaftsvertrages war die Aufbringung von Eigenkapital am privaten Kapitalmarkt für das Unternehmen der Bw. (Gegenstand des Unternehmens ist die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern, insbesondere eines Wohnparks in der E-straße) in dessen Rahmen die stille Gesellschafterin der Bw., die A als Treuhänderin für die diversen Zeichner (Treugeber), die sich an den Beteiligungsanboten "T 16/94" und "T 16/95" und 1996/1997 (T-gasse) mittels Zeichnungsscheinen als atypisch stiller Gesellschafter in Höhe von S 2,170.000.-, S 3,770.000.- und S 1,600.000.-/1,150.000.- beteiligten (Gesellschaftsteuerbescheide 29. Mai 1999 und 29. Jänner 1997, vorläufiger Bescheid vom 21. Mai 1999), fungierte.

Über Vorhalt gab die Bw. bekannt,

dass für "T 16/94" stille Einlagen in Höhe von S 2,721.000.-, Treugeberdirektzahlungen in Höhe von S 24,480.000.-,

für "T 16/95" stille Einlagen in Höhe von S 3,770.000.-, Treugeberdirektzahlungen in Höhe von S 33,930.000.-,

für "1996 (T-gasse)" stille Einlagen in Höhe von S 1,600.000.-, Treugeberdirektzahlungen in Höhe von S 14,400.000.- [Berufungsentscheidung RV/0189-W/04] und für "1997 TG" eine stille Einlage von S 1,150.000.- geleistet wurden [Berufungsentscheidung RV/0188-W/04]

Das Finanzamt setzte mit 3 Bescheiden vom 9. November 1999 die Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z. 2 KVG für die Treugeberdirektzahlungen fest.

In den Berufungen wurde die Festsetzung der Gesellschaftsteuer von den Treugeberdirektzahlungen bekämpft.

Die Berufungsbehörde setzte mit Bescheid gemäß § 281 BAO vom 3. Mai 2000 die 3 Verfahren bis zur Entscheidung über das in einer ähnlichen Rechtsfrage durch den Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 1.9.1999, 98/16/0324 beantragte Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH aus.

Am 17.10.2002 ergingen die Urteile des EuGH C-339/99, C-138/00 und C-71/00. Über die ähnliche Rechtsfrage entschied der Verwaltungsgerichtshof im fortgesetzten Verfahren am 6.11.2002, Zl. 2002/16/0240.

Der Unabhängige Finanzsenat gab mit Berufungsentscheidungen vom 1. Oktober 2003 den Berufungen gegen die drei Bescheide statt und hob diese auf § 2 Z. 2 KVG gestützten Bescheide, mit welchen Gesellschaftsteuer von den Treugeberdirektzahlungen festgesetzt wurden, auf. Dies deshalb, weil nach dem Gesamtkonzept des Projektes die Zusammenschlussverträge zwischen Bw. und A einen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten darstellen. Die Treugeberdirektzahlungen sind keine Leistungen im Sinne des § 2 Z. 2 KVG, da sie nicht durch satzungsgemäße Handlungen der Gesellschaftsorgane nach Durchführung der Kapitalerhöhung entstanden sind. Grundsätzlich ist ein Wechsel zwischen den Ziffern des § 2 KVG möglich, da nach allen Ziffern Leistungen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft besteuert werden. Hier liegt aber eine verfahrensrechtliche weitere Dimension vor. In die ursprünglichen Bescheide hätten die Treugeberdirektzahlungen einbezogen werden müssen, bzw. hätten diese Bescheide vorläufig ergehen müssen. Ein weiterer Bescheid in ein und derselben Sache begründet seine Rechtswidrigkeit, da er gegen den Grundsatz ne bis in idem verstößt.

Mit 3 Bescheiden gemäß § 303 ff BAO vom 19. November 2003 nahm das Finanzamt die Verfahren wieder auf und zwar

ad 1.) Bescheid gemäß §§ 303ff BAO, ErfNr. 1111 , nunmehr 1112 , StNr. 1113 (StNr. alt 1114) vorherige UFS-Zahl RV/1229-W/2002, UFS-Zahl neu RV/1220-W/09 [RV/0184-W/04] Wiederaufnahme zum Bescheid vom 29. Mai 1996) für am 30.12.1994 geleistete Treugeberzahlungen zum Zusammenschlussvertrag vom 29.9.1994 und vom 27.12.1994 (T 16/94);

Geleistete stille Einlage S 2,721.000,00 + Treugeberdirektzahlungen S 24,480.000,00 ergibt eine Bemessungsgrundlage S 27,201.000,00 x 2% (Fassung vor dem 1.1.1995)=
S 544.020,00 = Euro 39.535,48

ad 2.) Bescheid gemäß §§ 303ff BAO, ErfNr. 1115 , nunmehr 1116 , StNr. 1113 (StNr. alt 1117 vorherige UFS-Zahl RV/1228-W/2002 , UFS-Zahl neu RV/1222-W/09 [RV/0186-W/04] Wiederaufnahme zum Bescheid vom 29. Mai 1996) für am 27.12.1995 geleistete Treugeberdirektzahlungen zum Zusammenschlussvertrag vom 25.9.1995 (T 16/95);

Geleistete stille Einlage S 3,770.000,00 + Treugeberdirektzahlungen S 33,930.000,00 ergibt eine Bemessungsgrundlage S 37,700.000,00 x 1% = S 377.000,00 = Euro 27.397,66

Bescheid gemäß §§ 303ff BAO, ErfNr. 1124, StNr. 1125 (StNr. alt 1127 vorherige UFS-Zahl RV/1230-W/2002, UFS-Zahl neu RV/0189-W/04 Wiederaufnahme zum Bescheid vom 29. Jänner 1997) für am 19.12.1997 geleistete Treugeberdirektzahlungen zum Zusammenschlussvertrag vom 3./12.12.1996 (1996 (T-gasse));

Geleistete stille Einlage S 1,600.000,00 + Treugeberdirektzahlungen S 14,400.000,00 ergibt eine Bemessungsgrundlage S 16,000.000,00 x 1% = S 160.000,00 = Euro 11.627,65
[Berufungsentscheidung RV/0189-W/04]

Fristgerecht wurden gegen diese drei Bescheide gemäß § 303 ff BAO Berufungen erhoben. Eingewendet wurde: Die Wiederaufnahme sei unbegründet bzw. basiert auf einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung der gegebenen Verhältnisse, da sich die Wiederaufnahme nunmehr auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO stütze. Die über die Rechtsvorgänge aufgenommenen Urkunden seien bereits den Abgabenerklärungen in Kopie angeschlossen gewesen, die entsprechenden Vereinbarungen seien der Abgabenbehörde daher bereits vor Erlassung der endgültigen Bescheide bekannt gewesen, womit keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO seien daher nicht erfüllt, da weder ein Vorfragentatbestand gegeben sei, noch neue Tatsachen hervorgekommen seien. Dies deshalb, da die hier vorliegenden Leistungen von Treugebern im Sinne der Rechtsprechung des VwGH und des EuGH, der herrschenden Literatur sowie der damit übereinstimmenden Erlässe des BMF nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen. Ein Abweichen von dieser Rechtsauffassung sei nur dann möglich, wenn diese unter Anlegung eines rechtsmethodisch adäquat weiten „Richtigkeitskalküls“ unvertretbar gewesen sein sollte, was hier keineswegs der Fall sei. Die Bw. gab zur Unterstützung ihres Vorbringens folgende Literaturstellen an. Tanzer, Das Verböserungsverbot bei Wiederaufnahme eines Besteuerungsverfahrens, GesRZ 1995, 213 ff; Heidinger, Rechtsstaat und Rückwirkungsverbot im Steuerrecht, ÖStZ 1995, 92ff, sowie Ritz, Bundesabgabenordnung², § 307 Rz.15.

Zur gesellschaftsteuerlichen Behandlung der Zahlungen meinte die Bw., dass die vorliegenden Fälle anders zu betrachten seien, als die Sachverhalte, die den Vorabentscheidungen des EuGH in den Rechtssachen C-339/99 Energie Steiermark Holding AG, sowie C-71/00 Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH zugrunde lägen. Denn hier erfolge die Zahlung des Treugebers aus eigener wirtschaftlicher Motivation und nicht für den Treuhänder.

Die Einbeziehung der Treugeberzahlungen widerspreche der Rechtsprechung des EuGH, des VwGH und des BFH, der herrschenden Literatur sowie der damit übereinstimmenden Rechtsansicht des BMF. Eine allfällige spätere Änderung dieser Rechtsauslegung dürfe gemäß § 117 BAO (in der durch den VfGH aufgehobenen Fassung) nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden.

Mit Bescheiden vom 10. Februar 2004 setzte der UFS die Entscheidungen über die Berufungen zu den Bescheiden 1.) und 2.) bis zur Beendigung des schwebenden Verfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof aus und zwar unter RV/0184-W/04 und RV/0186-W/04 für die Bw. und unter RV/0185-W/04 und RV/0187-W/04 für die der Berufung Beigetretene.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2004 stellten die Bw. und die der Berufung Beigetretene den Antrag, diese Bescheide gemäß § 281 BAO gemäß § 293 BAO zu berichtigen in eventu auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO, da kein dementsprechender Antrag auf Aussetzung gestellt worden sei.

Mit Bescheiden zu den Zahlen RV/0184-W/04 [neu RV/1220-W/09] und RV/0186-W/04 [neu RV/1222-W/09] für die Bw. und zu RV/0185-W/04 [neu RV/1221-W/09] und RV/0187-W/04 [neu RV/1223-W/09] für die der Berufung Beigetretene vom 1. März 2004 (<https://findok.bmf.gv.at>) wies der UFS diese Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens ab, da nicht vorgebracht worden sei, dass ein Normenprüfungsverfahren tatsächlich anhängig gewesen sei und die Zahlen des Verfassungsgerichtshofes durch den Buchstaben B vor der Zahl auch nicht auf ein solches Verfahren hingewiesen hätten, weiters sei nicht angegeben worden, welcher Paragraph des Kapitalverkehrsteuergesetzes von einem solchen Normenprüfungsverfahren betroffen gewesen sei. Weiters teilte der UFS mit, dass es sich beim Spruch der Bescheide, mit denen das Verfahren gemäß § 281 BAO ausgesetzt worden sei, nicht um einen unterlaufenen Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhenden Unrichtigkeiten gehandelt hätte, sondern um die Willensbildung des UFS im Sinne der Prozessökonomie.

Mit Beschluss vom 16.12.2004, Zahlen B 1545/03, B 1546/03, B 1547/03, B 1548/03, B 1549/03 und B 1550/03 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden ab und trat die Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Erkenntnis vom 15.12.2008, Zlen 2005/16/0043, 0044, 0045 betreffend dasselbe Projekt wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerden als unbegründet ab:

„Alle drei Beschwerdefälle betreffen in der Hauptsache jeweils die Frage der gesellschaftssteuerlichen Beurteilung von Direktzahlungen an die Beschwerdeführerinnen, die jeweils von Treugebern der Gesellschafter geleistet wurden; die zweite und der dritte Beschwerdefall betreffen jeweils auch die Frage der Berechtigung einer Wiederaufnahme des Gesellschaftssteuerverfahrens.

Alle drei Fälle gleichen sowohl vom Sachverhalt her als auch betreffend die geltend gemachten Beschwerdepunkte (Recht auf Gesellschaftssteuerfreiheit bzw. im zweiten und dritten Beschwerdefall auch das Recht auf Unterbleiben einer Wiederaufnahme) dem bereits mit hg Erkenntnis vom 23. November 2005, Zl. 2005/16/0040, entschiedenen Fall. Aus den dort genannten Gründen, auf die begründungsökonomisch gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen werden kann, erweisen sich auch die vorliegenden Beschwerden als unbegründet....“

und verwies auf die Erkenntnisse vom 23. November 2005, 2005/16/0040, 2005/16/0041 und 2005/16/0042 in den Parallelfällen

1.) Wiederaufnahme des Verfahrens:

„....Der Gesellschaftsteuerbescheid vom 1. März 1999 erging auf Grund der Abgabenerklärung vom 14. Jänner 1999. Der Abgabenbehörde lag im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 16./17. Dezember 1998, in dem die Möglichkeit von Direktzahlungen von Treugebern an die Beschwerdeführerin vereinbart wurde, der Zusammenschlussvertrag vom 11./12. Jänner 1999 sowie eine Liste der Zeichner des Beteiligungsanbots „T – 20/98“ vor. Der Behörde wurde vor Ergehen des Gesellschaftsteuerbescheides vom 1. März 1999 gegenüber keine Erklärung über Direktzahlungen der Treugeber an die Beschwerdeführerin abgegeben. Erst im Zuge von Ermittlungen wurden der Behörde durch das Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 19. Oktober 1999 diese Direktzahlungen dem Grunde und der Höhe nach bekannt. Damit lagen neue Tatsachen vor, die die Abgabenbehörde zur amtswegigen Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 1. März 1999 abgeschlossenen Verfahrens berechtigte.“

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, der Wiederaufnahmegrund sei schon deshalb nicht gegeben, weil die belangte Behörde im wieder aufgenommenen Verfahren zu keinem anderen Ergebnis kommen könne. Dies deshalb, weil ein Anwendungsfall des § 117 BAO gegeben sei. Überdies habe die belangte Behörde argumentiert, dass für die Auslegung die bisherigen Anordnungen und die bisherige Rechtsprechung grundsätzlich weiter anzuwenden seien.

§ 117 BAO in der Fassung vor Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Dezember 2004, G 95/04 u.a. lautete....

Im Beschwerdefall liegt entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin deswegen kein Anwendungsfall des § 117 BAO in der genannten Fassung vor, weil „das andere Ergebnis“ nicht auf einer „Änderung der Rechtsauslegung“ beruht. Für die Wiederaufnahme des Verfahrens war allein die Tatsache ausschlaggebend, dass der belangten Behörde die – auf Grund der angewandten wirtschaftlichen Betrachtung der Treuhänderin zugerechneten – Direktzahlungen der jeweiligen Treugeber an die Beschwerdeführerin nicht bekannt waren. Von einer Änderung der Rechtsauslegung kann keine Rede sein. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides wird mit diesem Beschwerdevorbringen nicht aufgezeigt...“

2.) Gesellschaftsteuer:

„Steuergegenstand nach § 2 Z. 1 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten, und zwar der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung, Eingliederung und Umwandlung vorliegt (vgl. Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar⁴, 104). Die auch als Gründungssteuer bezeichnete Gesellschaftsteuer wird grundsätzlich jeden Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen (Dorazil, KVG-Kurzkommentar, II 1 zu § 2 KVG; hg. Erkenntnis vom 17. Februar 2000, Zl. 97/16/0369).“

Die belangte Behörde vertrat die Ansicht, die Zusammenschlussverträge stellten das Sachverhaltsmerkmal dar, mit welchem die stille Einlage erhöht worden sei. Mit den Zusammenschlussverträgen sei der Tatbestand des § 2 Z. 1 KVG verwirklicht worden.

Ersterwerber ist derjenige, der ein neu geschaffenes Gesellschaftsrecht als erster als Bestandteil seines Vermögens für eigene Rechnung dauerhaft erwirbt (vgl. Brönner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, RZ 26 zu § 2).

Bei Treuhandverhältnissen erwirbt der Treuhänder zivilrechtlich das Gesellschaftsrecht; er ist somit Gesellschafter. Das gilt auch für den Bereich der Gesellschaftsteuer. Weder er noch der Treugeber können sich daher bei der Gründung der Gesellschaft darauf berufen, dass der Treugeber der eigentliche Gesellschafter sei. Denn der Treuhänder leitet im Innenverhältnis

*seine Rechtsstellung aus einer Vereinbarung mit dem Treugeber her. Dies wäre ein widersprüchliches Verhalten und deshalb als *venire contra factum proprium* unzulässig. Sofern allerdings die eigentlichen Geldgeber, die Treugeber Leistungen an die Gesellschaft erbringen, sind diese Leistungen gesellschaftsteuerpflichtig, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaften fließen. Insoweit muss durch wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Gesetzeszweck Rechnung getragen werden, weil andernfalls die Steuerpflicht solcher Leistungen bei Treuhandverhältnissen nicht zum Tragen käme. Denn der Treuhänder erbringt diese Leistung nicht aus seinem Vermögen und die Treugeber haben keinen Anlass, der Gesellschaft ihre Leistungen über den Treuhänder zuzuführen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet hier eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (Brönnner/Kamprad, aaO, Rz 27 zu § 2).*

Die belangte Behörde hat nach der Darstellung der Rechtslage und der Wiedergabe der zwischen den Beteiligten abgeschlossenen Verträge mit Recht die Ansicht vertreten, im Beschwerdefall sei nur die Treuhänderin und es seien nicht auch die Treugeber Gesellschafter der Beschwerdeführerin. Dennoch war aber bei der Zurechnung der von den Treugebern vereinbarungsgemäß geleisteten Direktzahlungen an die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten und waren diese Direktzahlungen als Teil der Leistung und damit Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer heranzuziehen.

Die Beschwerde vertritt die Ansicht, der Richtlinienbegriff „Einlagen jeder Art“ habe im nationalen Gesetz keinen Niederschlag gefunden. Es bestehe keine Rechtsgrundlage für eine Besteuerung des Vorgangs, weil das Tatbestandsmerkmal der Richtlinie „Einlagen jeder Art“ nicht ins nationale Recht umgesetzt worden sei.

Eine wortwörtliche Umsetzung des Artikels 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG in das nationale Recht ist zwar nicht erfolgt, der im Beschwerdefall zu beurteilende Rechtsvorgang verwirklicht aber sowohl den Tatbestand der genannten Richtlinienbestimmung als auch § 2 Z. 1 KVG. Die im Zusammenschlussvertrag vom 11./12. Jänner 1999 angeführte „Einlage“ und die von den Treugebern geleisteten Direktzahlungen sind Einlagen, die das Kapital der Kapitalgesellschaft erhöhten, und es wurden damit durch einen ersten Erwerber Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft erworben. Damit konnte die belangte Behörde die Gesellschaftsteuer nach § 2 Z. 1 KVG vorschreiben, ohne gegen das Gemeinschaftsrecht zu verstößen, weil die Vorschreibung im Rahmen der genannten Richtlinie erfolgte (vgl. hiezu auch das zu diesem Tatbestand bereits ergangene hg. Erkenntnis vom 6. November 2002, Zl. 2002/16/0240).

Mit Urteil vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, Energie Steiermark Holding AG, Slg. 2002, I-08837, hat der EuGH unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 13. Oktober 1992, Rs C-49/91, Weber Haus, Slg. 1992, I-5207, entschieden, dass für die Feststellung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG fallen, zu untersuchen sei, wem die Zahlung zuzurechnen sei und es nicht genüge, ihre formale Herkunft festzustellen.

Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga-omnes beizumessen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 2000, Zl. 2000/16/0338, und vom 18. November 2004, Zl. 2001/07/0166, mit angeführter Rechtsprechung und Literatur). Das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, ist daher entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt, sondern auch im Beschwerdefall verbindlich. Bei der Zurechnung der von den Treugebern vereinbarungsgemäß geleisteten Direktzahlungen an die Beschwerdeführerin war daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Bei Anwendung dieser Betrachtungsweise waren diese Direktzahlungen Teil der Leistung und Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer.

Soweit sich die Beschwerde mit Fragen wie Besteuerung „freiwilliger Leistungen“ und der „Haftung“ befasst, ist darauf mangels Relevanz im Beschwerdefall nicht weiter einzugehen. Zur aufgeworfenen und im Beschwerdefall nicht entscheidenden Frage der Berechtigung der Erhebung der Gesellschaftsteuer im Hinblick auf unterschiedliche Steuersätze in der Richtlinie 69/335/EWG und der nationalen Bestimmung in bestimmten Zeiträumen und Zeitpunkten wird auf das hg Erkenntnis vom 18. Oktober 2005, Zl. 2004/16/0243, hingewiesen.

Die „nur aus Gründen advokatorischer Vorsicht“ vorgetragenen Anregungen auf Einholung einer Vorabentscheidung erübrigen sich im Hinblick auf die bereits zitierte Rechtssprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes....“

Aus all diesen Gründen war den Berufungen der Erfolg zu versagen. Die beiden Bescheide gemäß §§ 303 ff BAO vom 19. November 2003 bleiben unverändert.

Wien, am 14. April 2009