

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/9/30 2004/16/0061

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.09.2004

## Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBI 6/1945 zuzurechnen sind;

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);

10/10 Grundrechte;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/06 Verkehrssteuern;

## Norm

BAO §114;

BAO §115 Abs1;

BAO §119 Abs1;

BAO §167 Abs2;

B-VG Art7 Abs1;

KVG 1934 §8;

StGG Art2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, über die Beschwerde der T GmbH in W, vertreten durch Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien, Friedrichstraße 10, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 3. Februar 2004, Zlen. RV/3274 bis 3278- W/02, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO und Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die A Finanzierungs- und Beteiligungs GmbH (in der Folge: A. GmbH), die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin, erklärte dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien (in der Folge: Finanzamt), mit den Anmeldungen vom 24. Jänner 1994, 11. März 1994, 6. April 1994, 26. August 1994 und 19. Dezember 1994 jeweils am 21. Jänner 1994

(Serie A), bzw. 10. März 1994 (Serie B), 31. März 1994 (Serie C), am 24. August 1994 (Serie D) und 15. Dezember 1994 (Serie E) Genussscheine in einem bestimmten Nominale zu einem bestimmten Preis begeben zu haben.

Das Finanzamt setzte für die Genussrechte der Serien A bis E mit Bescheiden vom 23. Februar 1994, 13. April 1994, 4. Mai 1994, 11. November 1994 und 16. Jänner 1995 ausgehend von dem jeweils erklärten Preis als Gegenleistung die Gesellschaftsteuer fest.

In der dem Finanzamt anlässlich der Verschmelzung der A. GmbH mit der Beschwerdeführerin vorgelegten Verschmelzungsbilanz war ein wesentlich höheres als das erklärte Genussscheinkapital ausgewiesen. Die nachfolgenden Ermittlungen, insbesondere die durchgeführte Betriebsprüfung, ergaben folgenden Sachverhalt:

Die L Bau-, Planungs-, Errichtungs- und Verwertungsgesellschaft m.b.H. (in der Folge: L. GmbH) hat im Jahre 1994 Genussscheine (Serien A bis E) in der Höhe von insgesamt S 53,400.000,-- ausgegeben, die zur Gänze von der A. GmbH erworben wurden. Die A. GmbH hat im Jahre 1994 jeweils zeitgleich Genussscheine (Serien A bis 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 Genussscheinbedingungen an die L. GmbH geleistet. Die vereinbarten Genussscheinbedingungen lauten auszugsweise wie folgt:

#### "§ 3 Gewinnbeteiligung

(1) Die Genussscheine gewähren einen Anteil am Bilanzgewinn gemäß § 231 Abs. 2 Z 29 HGB der Gesellschaft zuzüglich allfälliger gebildeter Rückstellungen betreffend die Ausschüttung an die Genussrechtinhaber 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 Rückzahlung des Genussrechtskapitals

...

(2) Der auf die Genussscheine entfallende Anteil des Liquidationserlöses bemisst 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."

Bei der Serie A (6 Genussscheine an einen Investor) betrug die gesamte gewinn- und erlöswirksame Leistung S 116 Mio., wovon auf das am 21. Jänner 1994 ausgegebene Nominale S 6 Mio. und auf den am 7. Februar 1994 geleisteten Zuschuss 110 Mio. entfielen.

Bei der Serie B (5 Genussscheine an einen Investor) betrug die gesamte gewinn- und erlöswirksame Leistung S 100 Mio., wovon auf das am 10. März 1994 ausgegebene Nominale S 5 Mio. und auf den am 24. März 1994 geleisteten Zuschuss S 95 Mio. entfielen.

Bei der Serie C (2 Genussscheine an einen Investor) betrug die gesamte gewinn- und erlöswirksame Leistung S 40 Mio., wovon auf das am 31. März 1994 ausgegebene Nominale S 2 Mio. und auf den am 12. April 1994 geleisteten Zuschuss S 38 Mio. entfielen.

Bei der Serie D (8 Genussscheine an einen Investor) betrug die gesamte gewinn- und erlöswirksame Leistung S 150 Mio., wovon auf das am 24. August 1994 ausgegebene Nominale S 8 Mio. und auf den am 5. September 1994 geleisteten Zuschuss S 142 Mio. entfielen.

Bei der Serie E (54 Genussscheine an 38 Investoren) betrug die gesamte gewinn- und erlöswirksame Leistung S 648 Mio., wovon auf das am 15. Dezember 1994 ausgegebene Nominale S 32,400.000,-- 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 gleich war.

Auf den von der Beschwerdeführerin 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" angeführt. Auf einem Kontoauszug der L. GmbH zur Serie C scheint im Buchungstext der Vermerk "Ertragszuschuss lt. Vereinbarung" auf. Die Investoren erhielten nach Leistung des jeweiligen Zuschusses an die L. GmbH eine schriftliche Bestätigung der A. GmbH über den geleisteten Zuschuss und die sich gemäß § 3 der Bedingungen für die Genussscheine der A. GmbH ergebende Erhöhung der Gewinnbeteiligung.

Mit Bescheiden vom 8. und 11. Februar 2002 wurden die Gesellschaftsteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder aufgenommen und die Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 1 iVm § 6 Abs. 1 Z 2 KVG ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von EUR 8,445.310,06 mit EUR 168.906,20 (Serie A), EUR 7,280.001,16 mit EUR 145.600,02 (Serie B), EUR 2,912.000,47 mit EUR 58.240,01 (Serie C), EUR 10,921.273,52 mit EUR 218.425,47 (Serie D) und EUR 47,174.407,53 mit EUR 943.488,15 (Serie E) festgesetzt.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die Inhaber der begebenen Genussrechte hätten sich entschlossen, Zuschüsse an die L. GmbH zu leisten. Diese Zuschüsse seien zum Zeitpunkt der Begebung der jeweiligen Genussrechte keineswegs vorhergeplant gewesen. Sie seien ausschließlich auf freiwilliger Basis gegeben worden. Tatsächlich seien diese Zuschüsse auch in unterschiedlichem Ausmaß erfolgt. Eine wie immer geartete Verpflichtung, überhaupt einen Zuschuss an die Tochtergesellschaft oder gar in einer bestimmten Höhe zu leisten, habe nicht bestanden. Offenbar sei die Behörde davon ausgegangen, dass die Gesellschaftsteuerpflicht auf Grund der Begebung der Genussrechte bestehe und der zu einem späteren Zeitpunkt auf freiwilliger Basis geleistete Zuschuss eines Nichtgesellschafters in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wäre. Damit habe die Behörde aber die Rechtslage verkannt. Wolle man eine Leistung als Gegenleistung qualifizieren, müsse diese Leistung kausal für den Erwerb der Gesellschaftsrechte gewesen sein. Entscheidend sei somit, dass es zum Erwerb der Gesellschaftsrechte nicht gekommen wäre, wenn nicht auch diese Leistung erfolgt wäre, die dann als Gegenleistung zu qualifizieren sei. Im Beschwerdefall könne keineswegs davon ausgegangen werden, dass einer der später gezahlten Zuschüsse eines Nichtgesellschafters als Gegenleistung für den ursprünglichen Erwerb der Gesellschaftsrechte qualifiziert werden könne. Infolge dessen könne es auch zu keiner Erhöhung der Bemessungsgrundlage kommen. Der erforderliche Kausalzusammenhang zwischen dem Erwerb der Gesellschaftsrechte und den Zuschüssen liege nämlich keineswegs vor, weil die Zuschüsse zu einem späteren Zeitpunkt auf völlig freiwilliger Basis und noch dazu von Nichtgesellschaftern geleistet worden seien. Der Beschwerdefall unterscheide sich von den bisher anhängigen und entschiedenen Verfahren, weil weder eine ausdrückliche noch eine stillschweigende Verpflichtung der Genussscheininhaber bestanden habe, zu einem späteren Zeitpunkt an irgendjemanden Zahlungen zu leisten und es sich auch tatsächlich gezeigt habe, dass Zahlungen von den einzelnen Genussscheininhabern - wenn überhaupt - in völlig unterschiedlichem Ausmaß geleistet worden seien. Es bestehe daher kein Anhaltspunkt zu glauben, eine spätere Zahlung in bestimmter Höhe wäre von vornherein abgesprochen gewesen. Der Beschwerdefall unterscheide sich überhaupt nicht von irgendwelchen anderen Fällen, in denen Nichtgesellschafter Zuschüsse auf freiwilliger Basis gewährten. Wären die Zuschüsse in diesem Fall gesellschaftsteuerpflichtig, müsste auch jeder "Großmutterzuschuss", egal ob er Wochen oder Jahre nach dem Erwerb von Gesellschaftsrechten durch die Muttergesellschaft erfolgt sei, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden. Dies sei mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht vereinbar.

Zwar sei die Rechtslage nach dem Beitritt Österreichs zur EU nicht anzuwenden, aber auch in diesem Fall wäre die Auffassung der Behörde rechtswidrig.

Die Behörde habe die Wiederaufnahme des Verfahrens abgesehen von allgemeinen Floskeln nicht begründet. All das, was zum Erwerb der Genussrechte erforderlich gewesen sei, ergebe sich aus dem Inhalt des Vertrages. Die Genussrechtsvereinbarungen seien der Behörde bereits bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide vorgelegen. Auch die in den Genussrechtsbedingungen enthaltene Möglichkeit, zu einem späteren Zeitpunkt freiwillig nach eigenem Ermessen Zuschüsse gewähren zu können, sei daher der Behörde bekannt gewesen. Im Beschwerdefall sei daher nichts hervorgekommen, was der Behörde nicht schon bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide bekannt gewesen sei. Einzig neu sei der Behörde, dass später auf freiwilliger Basis von Investoren in unterschiedlicher Höhe Zuschüsse geleistet worden seien. Dies sei aber im Hinblick auf § 2 Z 1 KVG völlig irrelevant. Ein späterer Zuschuss eines Nichtgesellschafters an einen Dritten löse weder für sich betrachtet Gesellschaftsteuerpflicht aus, noch könne er als Indiz dafür gewertet werden, dass bereits zum Zeitpunkt der Begebung der Genussrechte der Zuschuss vereinbart

gewesen sei. Somit liege allenfalls eine neue inhaltlich unzutreffende rechtliche Würdigung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde vor. Eine neue rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes berechtige aber keineswegs zur Wiederaufnahme des Verfahrens.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung die Berufung als unbegründet ab. Sie führte aus, die den erstinstanzlichen Wiederaufnahme- und Gesellschaftsteuerbescheiden zugrunde gelegte Prüfungsfeststellung des Finanzamtes, wonach auf Grund des Zusammenhanges zwischen dem jeweiligen Erwerb der Genussrechte und der Zahlung der Zuschüsse diese als weitere Leistungen für den jeweiligen Erwerb der Genussrechte anzusehen seien, sei im Berufungsverfahren nicht entkräftet worden. Folge man der Ansicht der Beschwerdeführerin, den Erwerbern der Genussrechte sei die Möglichkeit eingeräumt worden, nach eigenem Ermessen genussrechtserhöhende Leistungen zu einem späteren Zeitpunkt zu erbringen, dann wäre es den einzelnen Erwerbern von Genussrechten offen gestanden, zu einem vom Ausgabebetrag der Genussrechte losgelösten Zeitpunkt an unabhängig vom Zeitwert bereits bestehender Genussrechte erhöhte Genussrechte zum Nominale zu erwerben. Dies wäre insbesondere im Lichte des von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten "Verwässerungsschutzes" nicht verständlich. Die Genussscheinbedingungen beinhalteten keine Vereinbarung über den Umfang und auch nicht über den Zeitpunkt zu leistender genussrechtserhöhender Zuschüsse. Auch räumten sie den Genussrechtserwerbern kein Gestaltungsrecht ein, genussrechtserhöhende Zuschüsse in einem bestimmten Umfang oder in einem bestimmten Zeitraum nach eigenem Ermessen zu leisten. Die Genussscheinbedingungen legten in Bezug auf die Zuschüsse lediglich ein Verhältnis der Gewinnbeteiligungen und der Liquidationserlöse fest und schieden für sich alleine als Zahlungsgrund aus. So könne den Mutmaßungen der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, dass im Zuge der Leistungen der Zuschüsse lediglich eine telefonische Kontaktaufnahme mit der A. GmbH erfolgt sei, um zu erfahren, welche anderen Genussrechtsinhaber in welchem Ausmaß auch noch überlegten, Zuschüsse zu geben. Auch wäre es nicht nachvollziehbar, dass Großinvestoren, welche bereit seien in ein Immobilienprojekt Millionenbeträge zu investieren, zwei bis drei Wochen nach einer Investitionsentscheidung plötzlich die Investitionssumme bis zum Zwanzigfachen erhöhten. Dies umso weniger als unterstellt werden müsse, dass alle 42 Investoren eine solche Entscheidung getroffen hätten. Bei der Serie E, deren Genussrechte von insgesamt 38 Investoren erworben worden seien (die Serien A bis D seien jeweils nur von einem Investor erworben worden) bestehe neben dem zeitlichen auch ein betraglicher Zusammenhang. Alle 38 Genussscheinrechtsinhaber der Serie E hätten die Zuschüsse zum gleichen Zeitpunkt und im gleichen Verhältnis zum jeweiligen Nominale gezahlt. Allein dies beweise schon den vertraglichen Zusammenhang zwischen Ersterwerb und den Zuschüssen. Auch komme den in den Überweisungsbelegen angegebenen Verwendungszwecken hinsichtlich der Zahlungsgründe eine beweiskräftige Bedeutung zu, zumal die Genussscheinbedingungen alleine als behaupteter Zahlungsgrund auszuschließen seien. Es sei unwahrscheinlich, dass die Zahlungsgründe für Millionenbeträge auf den Überweisungsbelegen fremder Investoren das Ergebnis einer bedeutungslosen Abstimmung gewesen seien. Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes könne nicht davon ausgegangen werden, dass den Genussscheinrechtsinhabern das Recht eingeräumt gewesen sei, losgelöst vom Ausgabebetrag nach eigenem Ermessen genussrechtserhöhende Leistungen erbringen zu dürfen. Auch sei entsprechend dem Gesamtbild davon auszugehen, dass die Ausgabe der jeweiligen Genussrechte und die dazu gehörenden genussrechtserhöhenden Zuschüsse sich auf einheitlichen Willenserklärungen gründeten. Selbst wenn nach den äußeren Erscheinungsformen des Sachverhaltes die Ausgabe der Genussrechte und die Zuschüsse getrennt gesehen werden könnten, so wären die jeweiligen Zahlungen an die A. GmbH zum Zeitpunkt der Ausgabe und die Zuschüsse an die L. GmbH jedenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die einheitliche Gegenleistung für die Ausgabe der Genussrechte in deren jeweiligem Gesamtumfang. Entsprechend dieser Feststellung basierten die Gewährung der Genussrechte sowie die im Rahmen des Genussrechtsmodells dafür zu erbringenden Gegenleistungen einschließlich der Zuschüsse auf einheitlichen Willenserklärungen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege eine einheitliche Gegenleistung für die Ausgabe der Genussrechte in dem jeweiligem Gesamtumfang vor. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei nicht das Ergebnis einer gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation, sondern im Bereich der Gesellschaftsteuer stets dann zum Tragen gekommen, wenn eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führe, die dem Sinn und Zweck des KVG klar zuwiderlaufe.

Die Erstbescheide seien auf Grund der Anmeldungen der A. GmbH ergangen. Mit diesen Anmeldungen sei neben dem jeweiligen Nominale auch der Preis erklärt worden. In den seinerzeitigen Gesellschaftsteuerverfahren sei weder aus den Anmeldungen noch aus den dazu beigelegten Genussscheinbedingungen oder der sonstigen Aktenlage erkennbar

gewesen, dass zum Zeitpunkt der Erlassung der Gesellschaftsteuerbescheide zu den einzelnen Tranchen Zuschüsse erbracht worden seien, die in einem vertraglichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Ausgabe selbst gestanden seien. Die entsprechenden Feststellungen seien erst im Zuge der Prüfung erfolgt. Da die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten von der bewirkten Gegenleistung zu bemessen sei und die jeweiligen Zuschüsse zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide bereits geleistet gewesen seien, seien die Gesellschaftsteuerverfahren wieder aufzunehmen gewesen. Dies entspreche den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundlagen und es sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang gegenüber dem Interesse der Partei an der Rechtskraft einzuräumen gewesen. Die Ansicht, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich des Verkehrssteuerrechts immer dann gelte, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbiete, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufe, stelle keine geänderte Rechtsauslegung dar, sondern sei angesichts der nachträglich festgestellten Sachverhalte geboten, weil sich die kurz nach der Ausgabe der Genussrechte geleisteten genussrechtserhöhenden Zuschüsse im Rahmen der Genussrechtsmodelle auf einheitlichen Willenserklärungen anlässlich der Ausgabe der Genussscheine gründeten und wirtschaftlich betrachtet mit der Ausgabe der Genussrechte eine Einheit bildeten. Ein Verstoß gegen das Verböserungsverbot gemäß § 117 BAO liege nicht vor.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, mit der sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Nichteinbeziehung von bestimmten Leistungen in die Bemessungsgrundlage, auf Nichtwiederaufnahme des Verfahrens mangels Vorliegens der Voraussetzungen und in ihrem Recht nach der zum Zeitpunkt der Abgabenerklärung existierenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes behandelt zu werden, verletzt.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In der Beschwerde werden die Wiederaufnahme der Verfahren und die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer in den von Amts wegen wieder aufgenommen Verfahren bekämpft.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Die belangte Behörde stützt die Wiederaufnahme der Verfahren auf die erst im Zuge der Prüfung, neu hervorgekommene Tatsache, dass zu den einzelnen Serien der Genussscheine Zuschüsse erbracht worden seien, die in einem vertraglichen und wirtschaftlichen Verhältnis mit der Ausgabe der Genussscheine gestanden seien und weder aus den seinerzeitigen Gesellschaftsteuerverfahren, den Anmeldungen und der sonstigen Aktenlage erkennbar gewesen seien. Diese geleisteten Zuschüsse seien Teil der Bemessungsgrundlage und nach Wiederaufnahme der Verfahren (die Ermessensentscheidung wurde näher begründet) in die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer einzubeziehen.

Mit diesen zutreffenden Feststellungen konnte die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren rechtmäßig begründen. Wenn die Beschwerdeführerin behauptet, der Behörde seien die Genussrechtbedingungen bereits bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide vorgelegen und damit die Möglichkeit der Leistung von Zuschüssen bekannt gewesen, so dass nichts neu hervorgekommen sei, dann übersieht sie, dass sich aus den Genussrechtbedingungen zwar die Möglichkeit der Leistung von Zuschüssen nicht aber deren Verpflichtung und tatsächliche Leistung ergibt. Dass die Leistung der Zuschüsse entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin nicht auf freiwilliger Basis erfolgte, sondern auf Grund von Verpflichtungen, wird im Folgenden noch dargestellt. Damit aber kam den Zuschüssen rechtliche Relevanz zu und die Beschwerdeführerin wäre im Rahmen ihrer Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verhalten gewesen, diese Zuschüsse offen zu legen.

Mit ihrem Vorbringen zeigte die Beschwerdeführerin daher keine Rechtswidrigkeit des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens auf.

Gemäß § 38 Abs.1 Z 1 KVG ist Teil I in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 629/1994 auf alle Rechtsvorgänge anzuwenden, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 1994 entsteht.

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

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 KVG (in der Fassung vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 629/1994 und § 5 Abs. 1 Z 2 KVG in der Fassung nach Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 629/1994) gelten Genussrechte als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften.

Der Erwerb der Genussrechte erfolgte in den im Beschwerdefall zu beurteilenden Fällen im Jahre 1994. Die Steuerschuld entstand im Jahre 1994. Es ist demnach das KVG in der Fassung vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 629/1994 anzuwenden.

Gemäß § 8 Z 1 lit. a KVG in der Fassung vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 629/1994 wird die Steuer berechnet beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Ziffer 1), wenn die Gegenleistung in Geld besteht: vom Geldbetrag. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist.

Zur Gegenleistung gehört alles, was der Erwerber tatsächlich für die Gesellschaftsrechte aufwenden muss, nicht nur dasjenige, was der Gesellschaft zufließt (Brönner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz<sup>4</sup>, Rz 3 zu § 8).

Die Leistungen müssen demnach nicht zwischen den Vertragspartnern ausgetauscht werden. Vereinbarungsgemäß an einen Dritten erbrachte Leistungen sind als Gegenleistung in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Gesellschaftsteuer einzubeziehen. Die Zuschüsse der Investoren wurden an die L. GmbH erbracht, was zur bestätigten Erhöhung der auf die Genussscheine entfallenden Anteile am Gewinn und Liquidationserlös führte.

Die belangte Behörde vertritt mit der bereits näher dargestellten Begründung die Ansicht, die Ausgabe der jeweiligen Genussrechte und die dazu gehörenden genussrechtserhöhenden Zuschüsse gründeten sich auf einheitliche Willenserklärungen. Die Leistung der Zuschüsse sei daher Teil der Gegenleistung. Auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise handle es sich um eine einheitliche Gegenleistung. Die belangte Behörde stützt dabei ihre Auffassung insbesondere auf den jeweils zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Genussrechte und den geleisteten Zuschüssen.

Mit der Feststellung, die Zuschüsse gründeten sich auf einheitliche Willenserklärungen, hat die belangte Behörde auch festgestellt, dass ein Zusammenhang zwischen dem Erwerb der "Gesellschaftsrechte" und den Zuschüssen bestanden hat.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde festgehalten, dass nach den unbestritten gebliebenen Prüfungsfeststellungen bei allen ausgegebenen Serien die Zuschüsse jeweils zeitnah nach der Begebung der Genussscheine und im Wesentlichen in einem annähernd gleichen Zeitabstand erfolgten (12, 14 und 17 Tage: in diesem Fall erfolgte die Begebung an einem Freitag und der Zuschuss an einem Montag). Bei der Serie E haben alle 38 Investoren den Zuschuss am gleichen Tag geleistet. Alle Investoren haben Zuschüsse geleistet und die Zuschüsse sind in Relation zu den Nominalen der Genussscheine bei den Serien A bis D annähernd gleich (ca. das Zwanzigfache) und bei der Serie E genau gleich hoch.

Nach den Genussscheinbedingungen bestand weder eine Verpflichtung auf Leistung von Zuschüssen noch eine Berechtigung dazu. Die Zahlung der tatsächlich geleisteten Zuschüsse, die genussrechtserhöhend sind (dies wurde jeweils nach Leistung schriftlich bestätigt) gründen sich daher auf Vereinbarungen, die nicht in den Genussscheinbedingungen enthalten sind.

Auf einigen Zahlungsbelegen (Serien B und C, bei denen jeweils nur ein Investor auftrat) finden sich Vermerke über den Verwendungszweck, die auf eine bestimmte Vereinbarung hinweisen. Auf dem Zahlungsbeleg beim Zuschuss für die Serie C ist sogar ausdrücklich auf eine "Vereinbarung" Bezug genommen.

Der auf die Genussscheine entfallende Anteil am Gewinn und Liquidationserlös (§ 3 und § 5 der Genussscheinvereinbarung) hängt auch von den zusätzlich geleisteten Zuschüssen der Genussscheininhaber ab. Das Verhältnis der Berechtigungen der einzelnen Genussscheininhaber der Serie E bleibt gleich, wenn die Zuschüsse gleich

geleistet werden.

Alle Zuschüsse erfolgten von allen Investoren durch Leistung an ein einziges Unternehmen.

In der Frage der Beweiswürdigung ist die Kontrollbefugnis des Verwaltungsgerichtshofes in der Richtung eingeschränkt, ob der maßgebende Sachverhalt ausreichend ermittelt wurde und ob die hierbei angestellten Erwägungen schlüssig sind, weshalb es dem Gerichtshof verwehrt ist, die vorgenommene Beweiswürdigung darüber hinaus auf ihre Richtigkeit hin zu prüfen (Erkenntnis vom 20. Februar 2003, Zl. 2001/16/0477).

Alle dargestellten Umstände lassen die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht unschlüssig erscheinen. Sie konnte daher mit Recht davon ausgehen, dass bereits vor Begebung der Genussscheine außerhalb der schriftlichen "Genussscheinvereinbarungen" für alle Investoren gleiche Vereinbarungen über die Leistung von Zuschüssen bestanden haben und es sich nicht um zufällige und freiwillige Leistung der Investoren gehandelt hat, sondern ein Kausalzusammenhang zwischen dem Erwerb der Gesellschaftsrechte und den Zuschüssen bestanden hat.

Wäre die belangte Behörde der Behauptung der Beschwerdeführerin gefolgt und hätte die Zuschüsse als freiwillige Leistungen der "Investoren" behandelt, dann hätte dies im Beschwerdefall hinsichtlich der Steuerpflicht der Zuschüsse zu keinem anderen Ergebnis geführt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 KVG (in der Fassung vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 629/1994 und § 5 Abs. 1 Z 2 KVG in der Fassung nach Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 629/1994) gelten Genussrechte als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften.

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

Demnach gelten auf Grund dieser Bestimmungen des KVG in den Angelegenheiten der Gesellschaftsteuer Inhaber von Genussrechten als Gesellschafter.

Freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft unterliegen der Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 3 lit. a leg. cit., wenn das Entgelt in der Gewährung höherer Gesellschaftsrechte besteht oder nach § 2 Z 3 lit. b leg. cit., wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Die Investoren erhielten nach Leistung des jeweiligen Zuschusses an die L. GmbH eine schriftliche Bestätigung der A. GmbH über den geleisteten Zuschuss und die sich gemäß § 3 der Bedingungen für die Genussscheine der A. GmbH ergebende Erhöhung der auf die Genussscheine entfallenden Anteile am Gewinn und Liquidationserlös. Mit dieser Erhöhung der Anteile erhöhten sich auch die Gesellschaftsrechte der Inhaber der Genussrechte. Damit ergäbe sich die Gesellschaftsteuerpflicht für freiwillige Leistungen der als Gesellschafter geltenden Inhaber der Genussrechte nach § 6 Abs. 1 Z 2 und Abs. 2 iVm § 2 Z 3 lit. a leg. cit. Die behaupteten bloß informativen telefonischen Kontaktaufnahmen der Investoren mit der A. GmbH als Grundlage für die geleisteten Zuschüsse konnte die belangte Behörde frei von Unschlüssigkeit als unglaubwürdig ansehen. Abgesehen davon, dass es sich dabei nur um Mutmaßungen der Beschwerdeführerin handelte, erklärt dies allein nicht die annähernd gleiche Vorgangsweise bei der Leistung der Zuschüsse.

Weiter konnte die belangte Behörde ohne Verstoß gegen die Denkgesetze oder allgemeines Erfahrungsgut feststellen, dass es nicht nachvollziehbar sei, dass Großinvestoren, welche bereits Millionenbeträge (in S) investiert hätten, jeweils im Gleichklang zwei bis drei Wochen später die Investitionssumme um ca. das Zwanzigfache erhöhten. Nach den Beschwerdebehauptungen hätten die Investoren nur die Nominale der Genussscheine gezeichnet und dann nachfolgend Überlegungen angestellt, das bis zu 20-fache als Zuschüsse zu leisten. Solche Investitionen ( in S 111 Mio., 95 Mio., 38 Mio., 142 Mio und 615 Mio. - hier von 38 Investoren insgesamt) bedürfen aber in der Regel einer weiteren unternehmensinternen Abstimmung, die eine gewisse Zeit in Anspruch nimmt. Dabei hat die Beschwerdeführerin nicht glaubhaft dargestellt, dass die den Investoren zur Verfügung bleibende Zeit dazu ausgereicht hätte, und überdies wurde nicht bekannt gegeben, welche besonderen Anreize damit verbunden waren, so zeitnah derart außergewöhnlich hohe Zuschüsse (insgesamt ging es im Beschwerdefall um ein damaliges Investitionsvolumen von mehr als S 1 Mia.) zu leisten.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, jeder Investor habe die Möglichkeit gehabt, die Genussrechte zu einem relativ geringen Betrag zu erwerben, um sich zu einem späteren Zeitpunkt mit einem viel größeren Betrag beteiligen zu können, dann liegt es nahe anzunehmen, dass diese Vorgangsweise, insbesondere auch wegen der durch den

Investitionsbedarf gebotenen Zeitnähe zwischen Begebung der Genussrechte und der Zuschüsse, in der Absicht einer geringeren Steuerzahlung erfolgt ist. Andere plausible Gründe für diese Vorgangsweise wurden nicht vorgebracht.

Wenn die Beschwerde zu der Feststellung der belangten Behörde, bei der Serie E hätten alle 38 Investoren am selben Tag in derselben Relation an das selbe Unternehmen Zuschüsse geleistet, mutmaßt, dies sei unmittelbar vor dem Ende des Kalenderjahres erfolgt und es habe nur wenige Tage zwischen Weihnachten und dem Ende des Kalenderjahres gegeben, dann wird mit dieser die allgemeine Lebenserfahrung völlig negierenden Argumentation die Ebene einer sachlichen Auseinandersetzung verlassen. Ebenso verhält es sich mit dem Versuch einer Erklärung für die auf den Zahlungsbelegen der Zuschüsse für die Serien B und C angeführten Vermerke.

In der Beschwerde wird behauptet, die Notwendigkeit der Begebung von insgesamt fünf Serien von Genussscheinen hätte bestanden, weil nach Ausgabe der ersten Serie von Genussscheinen Zuschüsse nicht in hinreichender Höhe geleistet worden seien, um den Investitionsbedarf zu decken. Dies stelle eindrucksvoll unter Beweis, dass zum Zeitpunkt der Begebung der Genussscheine das "Ob und die Höhe von späteren Zuschüssen" keineswegs festgestanden sei.

Dieser Beschwerdeeinwand besagt keineswegs, dass sich die Leistung der Zuschüsse nicht auf Vereinbarungen gegründet hat. Er lässt aber erkennen, dass jedenfalls "Zuschüsse" in einem großen Ausmaß von den Investoren erwartet wurden und daher offensichtlich nur solche zur Zeichnung der Genussscheine kamen, die dazu in der Lage und dazu bereit waren. Ferner ergibt sich aus der Argumentation der Beschwerdeführerin, dass die Nominale der ausgegebenen Genussscheine von vornherein geplant weit unter den Beträgen lagen, die als Investitionsvolumen für die L. GmbH benötigt wurde, und der weit überwiegende Teil mit solchen "Zuschüssen" abgedeckt werden sollte. Auch dies zeigt, dass die belangte Behörde nicht rechtswidrig entschieden hat.

Die Aufklärungspflicht des Abgabepflichtigen bildet das Gegenstück zu der amtlichen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde. Die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde und die Aufklärungspflicht des Abgabepflichtigen dienen der Verwirklichung einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung, verfolgen also ein schwerwiegendes öffentliches Interesse. Auf die Mitwirkung des Abgabepflichtigen an der Aufklärung kann insbesondere nicht verzichtet werden, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen eines Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen. Wollte man in solchen Fällen dem Abgabepflichtigen gestatten, die Mitwirkung an der Sachaufklärung zu verweigern, so würde die Arbeit der Abgabenbehörde ungebührlich erschwert und das öffentliche Interesse an einer gleichmäßigen Besteuerung gefährdet werden (Erkenntnis vom 18. April 1990, Zl. 89/16/0204).

Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens befreit die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen, die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Letztere Pflicht kommt insbesondere dann zum Tragen, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen zu Zweifel Anlass gibt (nochmals Erkenntnis vom 18. April 1990, Zl. 89/16/0204).

Die Behauptungen der Beschwerdeführerin wurden mit nachvollziehbaren Feststellungen der Abgabenbehörde schlüssig als unglaubwürdig beurteilt. Es hätten daher schon im verwaltungsbehördlichen Verfahren von der Beschwerdeführerin glaubhafte Argumente vorgebracht werden müssen, die die Feststellungen der Behörde entkräften hätten können. Es war der Beschwerdeführerin unbenommen, alle im Zusammenhang mit dem Erwerb der Genussrechte relevanten Vertragsbeziehungen, Abmachungen und Vereinbarungen mit ihren Vertragspartnern, den Investoren, offen- und der Behörde vorzulegen. Musste sie doch ein vitales Interesse daran haben, wegen allfälliger - aus der Sicht der Beschwerdeführerin - gegen Vereinbarungen geleistete Zuschüsse zur Abgabepflicht herangezogen zu werden. Solche Offenlegungen erfolgten im verwaltungsbehördlichen Verfahren nicht.

In der Beschwerde wird nun gerügt, dass die Investoren und damit die Vertragspartner weder schriftlich noch mündlich befragt worden seien und es sich im Fall der Befragung gezeigt hätte, dass keine Verpflichtung auf Leistung von Zuschüssen bestanden habe.

Verfahrensmängel können nur dann zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen, wenn sie wesentlich sind, wobei die Wesentlichkeit des behaupteten Verfahrensmangels von der Beschwerde darzutun ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 1993, Zl. 93/16/0050).

Die Beschwerdeführerin wurde anlässlich der Betriebsprüfung mit den Feststellungen der Finanzbehörden konfrontiert. Sie hatte sodann in der Berufung und in der durchgeführten Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat Gelegenheit zur Offenlegung und Stellungnahme sowie zur Einbringung von Beweisanträgen, wie z.B. der Einvernahme der Investoren zu bestimmten Beweisthemen. Solche Beweisanträge wurden jedoch nicht gestellt.

In der Beschwerde wird die Einvernahme der Investoren beantragt und wiederum nur bestritten, dass keine Verpflichtung zur Leistung von Zuschüssen bestanden habe. Dabei wird aber nicht einmal behauptet, dass die Investoren in ihren Aussagen eine solche Verpflichtung in Abrede stellen werden. Es wird überdies im Zusammenhang mit diesem Verfahrensmangel nichts Konkretes vorgebracht, wonach durch die Einvernahme der Investoren bestimmte Tatsachen aufgezeigt werden können, die die Feststellungen der belangten Behörde entkräften könnten, sondern es wird nur allgemein behauptet, es werde sich zeigen, dass keine derartigen Verpflichtungen vorgelegen seien. Der Beschwerdeführerin wäre es jedoch oblegen, durch konkretes Vorbringen glaubhaft zu machen, dass es durch die Einvernahme der Investoren zu einem anderslautenden Bescheid kommen könnte. Dies ist aber nicht erfolgt. Demnach hat die Beschwerdeführerin die Wesentlichkeit des behaupteten Verfahrensmangels nicht dargetan. Dieser Verfahrensrüge war daher ein Erfolg zu versagen.

Die Beschwerde behauptet auch, es liege ein Verstoß gegen das Verböserungsverbot nach § 117 BAO vor. Begründet wird diese Auffassung damit, die zu beurteilenden Steuerfälle lägen zwar vor der Anwendung des Gemeinschaftsrechtes, aber im Fall der Anwendung gemeinschaftsrechtlicher Grundsätze greife die Regelung des § 117 BAO. Gleiches gelte, wenn eine spätere Änderung der Rechtsauslegung sich auf eine in der Zwischenzeit ergangene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes stütze.

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 Abgabentrachtung 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 in dieser Bestimmung enthaltene Voraussetzung einer "späteren Änderung der Rechtsauslegung" ist im Beschwerdefall nicht gegeben. Es erübrigen sich daher insofern weitere Ausführungen.

Aus den dargestellten Gründen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG Abstand genommen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 30. September 2004

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2004160061.X00

#### **Im RIS seit**

18.11.2004

#### **Zuletzt aktualisiert am**

23.01.2015

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)