



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X. vormals Y, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 31. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. September 2008, ErfNr. betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge eines Ermittlungsverfahrens wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien eine Liste mit der Bezeichnung „Übersicht gezeichnete Genußrechte versus dafür gegebene Garantien“ übermittelt und dazu mit Schriftsatz vom 6. Mai 2008 Folgendes bekanntgegeben:

„Wie in Ihrem Vorhalt gewünscht übermitteln wir Ihnen in der Beilage eine detaillierte Aufstellung, wann und in welcher Höhe die Genussrechte gezeichnet wurden und die Kopie einer unterschriebenen Genussrechtsvereinbarung zwischen X und B, die als Anlage I die Genussrechtsbedingungen enthält. Die Genussrechtsvereinbarungen mit den anderen Gesellschaften waren gleichlautend.

Aus der Übersicht ist ersichtlich, dass insgesamt Genussrechte im Nominale von EUR 86.399.377,06 gezeichnet wurden, davon EUR 83.399.377,06 im Jahr 2002 und EUR 3.000.000,00 im Jahr 2004.

..... Weiters ist anzuführen, dass - wie aus den beiliegenden Genussrechtsbedingungen

ersichtlich ist - die Gegenleistung nicht in der Einzahlung von Kapital in entsprechender Höhe bestanden hat, sondern nur in Übernahme einer Haftungsverpflichtung für Verbindlichkeiten der U bis zum Höchstbetrag des gezeichneten Genussrechtes.

Die Zeichnung der Genussrechte wurde von unserer Mandantin nicht angezeigt, da sie die Rechtsansicht vertritt, dass es sich bei der Zeichnung dieser Genussrechte nicht um einen der Gesellschaftsteuer unterliegenden Tatbestände handelt. Durch die vorliegenden Genussrechte haben die Genussrechtszeichner nämlich keine Gegenleistung gegenüber der X sondern gegenüber der U, die zum damaligen Zeitpunkt eine Tochtergesellschaft der X und somit eine Enkel- bzw. Urenkelgesellschaft der Genussrechtszeichner gewesen ist, erbracht. Daher hat es sich um keine Leistung eines direkten Gesellschafters gehandelt, die der Gesellschaftsteuer unterliegen würde.

Weiters ist anzuführen, dass durch die Genussrechte der X kein Kapital zugeführt wurde, sondern nur die Übernahme einer Haftung vorgelegen ist."

Gemäß der o.a. Aufstellung wurden von den Gesellschaftern der Berufungswerberin (Bw) folgende Genussrechte gezeichnet:

Gesellschafter	gezeichnete Genussechte Mai 2004
B	€ 160.000
E	€ 640.000
K	00
O	€ 480.000
S	€ 480.000
T	€ 600.000
V	00
W	€ 640.000
Gesamt	€ 3.000.000

Bei der dem Schriftsatz beigelegten Genussrechtsvereinbarung zwischen X und B handelte es sich um eine Vereinbarung vom 2. Juli 2002 mit dem Inhalt:

„Die X.. (Emittentin) und
die B. (B) (Zeichner)
vereinbaren hiermit nachstehendes:

Die B. (B) zeichnet hiermit ein Genussrecht an der „X..“ gemäß der einen integrierenden Vertragsbestandteil darstellenden Genussrechtsbedingungen (Stand 28.3.2002) (Beilage .11) im Betrag von € 1,647.250,91 (Euro eine Millionen sechshundertsiebenundvierzigtausendzweihundertfünfzig Komma einundneunzig) und verpflichtet sich dementsprechend, für Bankverbindlichkeiten, die die U bei der t im Betrag von ATS 150.000.000,- (Schilling einhundertfünfzig Millionen) und bei der z im Betrag von ATS 700.000.000,- (Schilling siebenhundert Millionen) aufgenommen hat, folgende persönliche Garantien gegenüber diesen Gläubigerbanken (gemäß der Muster-Garantieerklärung Beilage .11) abzugeben, und zwar:

- a) gegenüber der t bis zum Höchstbetrag von € 290.691,34 (Euro zweihundertneunzigtausendsechshundteinundneunzig Komma vierunddreißig), maximal jedoch in Höhe von 5,33 % der Hälfte der jeweils aushaltenden Bankverbindlichkeit der U gegenüber dieser Bank;
- b) U. gegenüber der z bis zum Höchstbetrag von € 1.356.559,57 (Euro eine Millionen dreihundertsechsundfünfzigtausendfünfhundertneunundfünfzig Komma siebenundfünfzig), maximal jedoch in Höhe von 5,33 % der Hälfte der jeweils aushaltenden Bankverbindlichkeit der U gegenüber dieser Bank.

Die angeführten Beträge verstehen sich als Kapitalbeträge und gelten zuzüglich Zinsen, Verzugs- und Zinseszinsen sowie Kosten und Spesen.

Anlagen: Genussrechtsbedingungen ./I

Muster-Garantieerklärung ./II

Wien, .am 2. Juli 2002"

Die Genussrechtsbedingungen lauteten auszugsweise:

„Ausgabe von Genussrechten, Gegenleistung“

1. Der Zeichner dieses Genussrechts verpflichtet sich, für Bankverbindlichkeiten, die die U bei Kreditinstituten aufgenommen hat oder aufnehmen wird und welche dem Zeichner von der U namentlich bekanntgegeben werden, eine persönliche Garantie für diese Bankverbindlichkeiten in dem im Zeichnungsschein ausgewiesenen Höchstbetrag zu übernehmen und schriftlich, unter Zugrundelegung der in Anlage ./1 des Zeichnungsscheins genannten Bedingungen, gegenüber dieser Bank abzugeben. Diese Garantieerklärung ist unwiderruflich und unkündbar auf Dauer des Bestehens dieses Genussrechts und sohin auf Dauer des Bestehens der X.. (nachstehend auch kurz „Emittentin“ genannt). Sollte die zuvor genannte Garantie des Genussrechtszeichners gegenüber einer Gläubigerbank erloschen, so ist der Genussrechtszeichner auf Verlangen der Emittentin verpflichtet, für Bankverbindlichkeiten der Emittentin oder der U neue Garantieerklärungen, maximal aber bis zum Höchstbetrag des gezeichneten Genussrechts, abzugeben.

2. Soweit Gläubigerbanken, zu deren Gunsten diese Garantie des Zeichners abgegeben ist, den Zeichner aus dieser Garantie in Anspruch nehmen, ist der Zeichner zur Leistung der entsprechenden Haftungsbeträge an die betreffenden Gläubigerbanken verpflichtet.

3. Unter der aufschiebenden Bedingung, dass der Zeichner diese persönliche Garantie längstens binnen acht Werktagen nach Zeichnung dieses Genussrechts ordnungsgemäß schriftlich firmenmäßig gefertigt gegenüber der Bank abgibt, wird dem Zeichner hiemit von der Emittentin ein Genussrecht (iSd § 174 AktG und der §§ 8 Abs 3 Z 1 Genussrechtsbedingungen X;./ 28.3.2002 und 10 Abs 1 Z 3 KStG) im Nennbetrag des gezeichneten Haftungshöchstbetrages (nachstehend kurz „Nennbetrag“ genannt) eingeräumt.
....."

In weiterer Folge setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien mit Bescheid vom 29. September 2008 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 30.000,- fest und begründete dies damit:

„Der Erwerb von Genussrechten unterliegt der GesST gem. § 2Z1KVG.
Das Einstehen für eine fremde Schuld ist Gegenleistung im Sinne des KVG.
Zur Gegenleistung zählt auch das, was vereinbarungsgemäß an einen Dritten zu zahlen ist.
Die Haftungsübernahmen sind keine kapitalbildende Arbeit.“

Mit Schriftsatz vom 31. Oktober 2008 wurde dagegen Berufung erhoben, die sich

- a. gegen die Festsetzung der Gesellschaftsteuer dem Grunde nach und
- b. alternativ gegen die Festsetzung der Gesellschaftsteuer der Höhe nach richtete.

Nach Abweisung der Berufung beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

In der Folge stellte der unabhängigen Finanzsenat insbesondere unter Hinweis auf Artikel 4 lit. d der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG eine Anfrage an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel und führte aus:

„Im Berufungsfall wurden der Enkelgesellschaft gegenüber Haftungs- bzw Garantieerklärungen abgegeben und Genussrechte an der Tochtergesellschaft gezeichnet. Die Tochtergesellschaft (die Bw.) wurde seitens des Finanzamtes als Steuerschuldnerin der Gesellschaftsteuer herangezogen.“

In seinem Urteil vom 12. Jänner 2006 in der Rechtssache C-494/03, SENIOR Engineering hat der EuGH festgestellt, dass nach dem Aufbau der Richtlinie 69/335 und ihrer Systematik diese Gesellschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft erhoben wird, die Empfängerin der fraglichen Kapitalzuführung ist. Dies ist gewöhnlich die Gesellschaft, der die in Rede stehenden Mittel

oder Leistungen physisch übertragen werden. Nur ausnahmsweise kann es sich anders verhalten und muss der „eigentliche Empfänger“ der fraglichen Mittel oder Leistungen ermittelt werden.

Im gegenständlichen Fall ist aus der Aktenlage nicht ersichtlich, woraus man schließen könnte, dass die Bw. Leistungsempfängerin ist und wodurch die Gesellschaftsteuerpflicht grundsätzlich begründet wäre.

Es werden daher die Fragen an das Finanzamt herangetragen:

Worin erkennt das Finanzamt die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Berufungswerberin?

Inwiefern sieht das Finanzamt in der Übernahme einer Haftung – der ja grundsätzlich eine Regressforderung gegenübersteht – eine Leistung.“

Folgende Stellungnahme wurde dazu seitens des Finanzamtes abgegeben:

„In der berufungsgegenständlichen Genussrechtsvereinbarung ist die Genussrechtseinräumung als Gegenleistung für die abzugebende persönliche Garantie für bestimmte Bankverbindlichkeiten in dem im Zeichnungsschein ausgewiesenen Höchstbetrag erfolgt.

Die Bw. hat das Genussrecht begeben; sie ist Steuerschuldnerin gern. § 9 Abs. 1 KVG. Da es um einen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten geht, ist das im Schreiben des UFS v.

19.4.2013 genannte Urteil des EuGH v. 12.1.2006, C-494/03 nicht anwendbar, weil es dort um die Zurechnung einer freiwilligen Gesellschafterleistung ging und nicht um die Frage, ob bei einem Ersterwerb von Gesellschaftsrechten die Gegenleistung an die das Gesellschaftsrecht gewährende Kapitalgesellschaft geleistet werden muss.

Zur Gegenleistung gehört alles, was der Erwerber tatsächlich für die Gesellschaftsrechte aufwenden muss, nicht nur dasjenige, was der Gesellschaft zufließt (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0061); zur Erhöhung des Gesellschaftsvermögens durch Einlagen jeder Art kommt es auch durch finanzielle Beiträge, die nicht an die Kapitalgesellschaft, sondern etwa an Tochtergesellschaften dieser Kapitalgesellschaft gezahlt werden (EuGH 17.10.2002, C-339/99). Durch Vereinbarung der Zahlung nicht an die begebende Kapitalgesellschaft sondern über deren Anordnung an einen Dritten können die Steuerbarkeit und damit die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens nicht verneint werden.

Von einer Gegenleistung geht selbst die Bw. aus. Nur wäre diese nicht ihr gegenüber erbracht worden.

Inhalt der Genussrechtsvereinbarung mit der Bw. ist die Zeichnung des Genussrechtes mit der Verpflichtung eine Garantieerklärung für die Bankverbindlichkeiten in dem im

Zeichnungsschein ausgewiesenen Höchstbetrag. Das Genussrecht gewährt einen Anteil am Bilanzgewinn. Auch im Sinne der genannten Rechtsprechung liegt hier ein der Gesellschaftsteuer unterliegender Ersterwerb von Gesellschaftsrechten vor. In der Vorhaltsbeantwortung v. 6.5.2008 (Akt S. 59) ist die Zeichnung von Genussrechten im Jahr 2004 im Nominale v. 3 Mio. Euro bestätigt. In der Beilage .jC zum Notariatsakt GZ. 2273 ist eine Aufstellung der Genussrechte enthalten (Akt Seite 51).

Für die persönliche Garantie für bestimmte Bankverbindlichkeiten (Übernahme der Haftung) wurde in der Genussrechtsvereinbarung und den Genussrechtsbedingungen das Genussrecht eingeräumt wird. Das heißt für die Garantie ein Genussrecht oder Einräumung des Genussrechtes für die Garantie. In dieser Gegenleistungsbetrachtung scheidet nach Ansicht des FA daher ein Miteinbeziehen einer allfälligen Regressmöglichkeit aus. Das FA hat auch nicht die Garantie- oder Haftungsbeträge herangezogen, sondern ist vom Genussrechtsnominale ausgegangen und hat damit den Wert der Garantie so wie ihn die Bw. damit für sich zum Ausdruck brachte angesetzt."

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die Steuer wird gemäß § 7 Abs.1 Z 1 beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1) berechnet:

- a) wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gegenleistung. 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,
- b) wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte;

Nun sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (im Folgenden auch kurz Richtlinie) unmittelbar anzuwenden.

Diese Richtlinien einschließlich der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkommentar², Pkt. I.1. zu § 2).

Die richtlinienkonforme Interpretation umfasst das gesamte nationale Recht. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien (wenn auch nur teilweise) basieren, richtlinienkonform auszulegen.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstößen würden (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Nach Art. 4 Abs. 1 lit. d dieser Kapitalansammlungsrichtlinie in der hier anzuwendenden Fassung unterliegt die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die Rechte gewährt werden, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, der Gesellschaftsteuer. Solche Rechte sind insbesondere das Stimmrecht und das Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse der betreffenden Gesellschaft.

Darunter sind auch Genussrechte zu verstehen. Genussrechte werden zwar nicht immer, wohl aber sehr oft als Gegenleistung für eine zugesagte bzw. erbrachte Unternehmensfinanzierung gewährt.

In der Regel wird das Genussrecht gewährt, weil der Genussberechtigte dem Verpflichtenden Kapital zur Verfügung stellt.

Nach Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie wird die Steuer erhoben bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a), c) und d): auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen; den Mitgliedstaaten steht es frei, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden;

Im Berufungsfall wurden der Enkelgesellschaft gegenüber Haftungs- bzw Garantieerklärungen abgegeben und Genussrechte an der Tochtergesellschaft gezeichnet. Die Tochtergesellschaft (die Bw.) wurde seitens des Finanzamtes als Steuerschuldnerin der Gesellschaftsteuer herangezogen.

Auch wenn das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vermeint, den Ausführungen des EUGH vom 12.1.06, C-494/3 in der Rechtssache *SENIOR Engineering Käme*, bezogen auf den Berufungsfall keine Bedeutung zu, so ergibt sich aus der Richtlinie alleine, dass eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Kapitalgesellschaft bewirkt werden muss, um die Gesellschaftsteuerpflicht auszulösen.

In der Übernahme von Haftungen - denen Regressansprüche gegenüberstehen - für Verbindlichkeiten der Enkelgesellschaft, kann eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens aber nicht erblickt werden.

Somit kann im gegenständlichen Fall nicht vom Vorliegen eines gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestandes ausgegangen werden, weshalb dem Berufungsbegehren zu entsprechen und spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 5. Juli 2013