



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 21

GZ. RV/0314-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch E., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. November 1997, St. Nr. XY, betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschafterbeschluss vom 6. Dezember 1995 fasste die CB als Alleingesellschafterin der Berufungswerberin (Bw.) folgenden Beschluss:

"Die Geschäftsführung wird ermächtigt, bis zu einer Nominale von S 2,000,000,00 Genussrechtskapital gemäß § 174 Abs. 3 Aktiengesetz bis zum 31.12.1995 zu begeben. Im Zuge der Emission ist vorgesehen, in einer oder mehreren Tranchen einen Betrag von insgesamt S 100,000.000,00 der Gesellschaft zuzuführen, der sich aus einem Genussrechtskapital von bis zu S 2,000.000,00 und einem Zuschuss von bis zu S 98,000.000,00 ergibt.

Die Genussrechtsemission wird zur Substitution von Fremdkapital durch Eigenmittelsurrogate und damit zur Ergebnisverbesserung durchgeführt....."

Mit Schreiben vom 9. Jänner 1996 gab die Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien in der Folge bekannt, dass sie Genussrechte im Nominale von ATS 2,000.000,00 emittiert hätte. Gleichzeitig wurden die Genussrechtsbedingungen sowie ein Bankbeleg als Nachweis des Einlangens des Betrages beigelegt.

Im § 2 der Genussrechtsbedingungen wurde der Gegenstand des Genussrechtes wie folgt definiert:

"(1) Gegenstand des Genussrechts ist eine Gewinnbeteiligung gemäß den nachfolgenden Bestimmungen dieser Genussrechtsbedingungen. Die Genussrechte gewähren den

Inhabern darüber hinaus eine anteilmäßige Beteiligung am Unternehmenswert einschließlich aller stillen Reserven und dem Firmenwert sowie am Liquidationsgewinn der Emittentin.

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

Dieser Anspruch ist nachrangig gegenüber den Forderungen der sonstigen Gesellschaftsgläubiger und vorrangig gegenüber den Ansprüchen der Gesellschafter aus dem Gesellschaftsverhältnis auf Rückzahlung ihrer Einlage.....

(3)

Die Beteiligung der Inhaber der Genussscheine am Unternehmenswert sowie am Liquidationsgewinn bestimmt sich nach dem Verhältnis des Gesamtnennbetrages der Genussscheine zuzüglich allfällig geleisteter Aufzahlungen zum Stammkapital bezogen auf den dem Emissionszeitpunkt der Genussscheine folgenden Bilanzstichtag."

Gemäß § 3 der Bedingungen werden die Genussscheine auf Bestehensdauer der Emittentin begeben.

Betreffend die Auseinandersetzung bestimmt § 4 der Genussrechtsbedingungen, dass im Fall der Liquidation der Emittentin die Inhaber der Genussscheine sinngemäß am tatsächlich erzielten Liquidationsgewinn beteiligt sind.

Mit vorläufigem Bescheid vom 13. März 1997 forderte das Finanzamt vom Nennbetrag der Genussscheine von S 2.000.000,00 Gesellschaftsteuer in Höhe von S 20.000,00 von der Bw. an. Gleichzeitig wurde die Bw. aufgefordert bekannt zu geben, ob und wenn ja, in welcher Höhe ein Agio entrichtet worden sei.

In der Bilanz zum 31. Dezember 1995 wurde ein Genussrechtskapital von S 100.000.000,00 ausgewiesen, dessen Zusammensetzung lautete:

20 Inhaber Genussscheine, Gesamtnominale	S	2.000.000,00
Zuschuss (Aufzahlung)	S	98.000.000,00

Mit Schreiben vom 9. April 1997 wurde dem Finanzamt seitens der Bw. mitgeteilt, dass vom zivilrechtlichen Eigentümer der Genussrechte, der M.GmbH kein Agio entrichtet worden sei.

Ergänzend dazu wurde angeführt, dass die M.GmbH die gegenständlichen Genussrechte nur treuhändig für die H&P.KEG als Treuhänder hält. Diese habe der Bw. einen nicht rückzahlbaren Zuschuss in Höhe von S 98.000.000,00 gewährt.

Mit dem bekämpften Bescheid vom 25. November 1997 wurde der vorläufige Bescheid vom 13. März 1997 ersetzt und nunmehr unter Bezugnahme auf den Gesellschafterbeschluss vom 6. Dezember 1995 und den Jahresabschluss 1995 für die Hinausgabe von Genussrechten im Gesamtwert von S 100.000.000,00 Gesellschaftsteuer in Höhe von S 1.000.000,00 angefordert. Gleichzeitig wurde der Bescheid gemäß § 200 BAO für endgültig erklärt.

In der dagegen erhobenen Berufung bringt die Bw. vor, dass als Erwerber der begebenden Genussrechte im Gesamtnennbetrag von S 2.000.000,00 ein Treuhänder aufgetreten sei, der

die Genussrechte im eigenen Namen und auf Rechnung der H&P.KEG erworben habe. Gleichzeitig habe diese Gesellschaft einen Zuschuss in Höhe von S 98.000.000,00 direkt der Bw. gewährt. Dieser Zuschuss sei aber nicht der Kapitalverkehrsteuer zu unterziehen, da der H&P.KEG keine Gesellschafterstellung im Sinne des KVG zukomme. Es könne nur der Treuhänder oder der Treugeber Gesellschafter sein. Unbestritten sei, dass Treuhänder, die im eigenen Namen und auf fremde Rechnung tätig werden, Gesellschafter im Sinne des § 5 KVG sind.

Weiters führte die Bw. aus, dass diese direkte Zahlung der H&P.KEG an die Bw. keine zusätzliche Bedingung bzw. Voraussetzung für den Erwerb der Genussrechte war.

Auch bedurfte es auf Grund der Genussrechtsbedingungen keiner weiteren Regelung, da die H&P.KEG an den Ergebnissen und Liquidationsüberschüssen der Bw. ohnedies teilnehme.

Mit Bescheid vom 4. Mai 2001 wurde das Berufungsverfahren von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland bis zur Entscheidung über die in einer ähnlichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Beschwerde gemäß § 281 BAO ausgesetzt.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Zuständigkeit zur Entscheidung über die Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

Da mittlerweile ein abweisendes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist, ist das gegenständliche Berufungsverfahren nunmehr fortzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 2 KVG gelten Genussrechte als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften und gemäß § 5 Abs. 2 KVG gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im Absatz 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Im Berufungsfall ergibt sich aus den Genussscheinbedingungen, dass dem Inhaber des Genussscheines eine Gewinnbeteiligung, eine anteilmäßige Beteiligung am Unternehmenswert und auch eine Beteiligung am Liquidationserlös eingeräumt wird und somit der Inhaber des Genussscheines als derjenige anzusehen ist, dem das Genussrecht gegenüber der Bw. zusteht. Entsprechend dem vorgelegten Treuhandvertrag vom 7. Dezember 1997 erfolgte die Zeichnung der Genussscheine durch die M.GmbH und ist auf Grund der Bestimmungen des § 5 Abs. 2 iVm § 5 Abs. 1 Z. 2 KVG die M.GmbH als Gesellschafterin iSd KVG anzusehen.

Nach § 7 Abs. 1 Z. 1 lit a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z. 1 KVG) berechnet:

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Zuschüsse Dritter, die den Anteil der Genussscheinerwerber am Liquidationserlös erhöhen, jedenfalls dann als Gegenleistung für die Einräumung der Genussrechte anzusehen, wenn dies schon bei der Einräumung der Genussrechte vereinbart wird. (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 6.11.2002, 2002/16/0241, 0242 und vom 19.12.2002, 2002/16/0239). In beiden Erkenntnissen wurde bestätigt, dass auch die als "Aufzahlung" oder "Zuschuss" bezeichneten Leistungen Dritter in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Erwerb der Genussrechte besteht.

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

Im gegenständlichen Fall bestimmt sich das Ausmaß der Beteiligung der Genussscheininhaberin nach dem Verhältnis des Gesamtbetrages der Genussscheine zuzüglich etwaig gewährter direkter oder indirekter Zuschüsse zum gesamten bilanziellen Eigenkapital. Auch direkte oder indirekte Zuschüsse erhöhen somit den Anteil der Genussscheinerwerberin am Liquidationserlös.

Zum Einwand der Bw., dass die H&P.KEG den Zuschuss erst 10 Tage nach Erwerb der Genussrechte durch die M.GmbH geleistet hat, sodass der Zuschuss und der Erwerb des Genussrechtes nicht zum gleichen Zeitpunkt erfolgten, ist zu sagen, dass in der Bilanz zum 31.12.1995 der Betrag von S 98.000.000,00 neben den S 2.000.000,00 als materielles Eigenkapital auf Grund der Genussrechtsbedingungen bezeichnet wird. Wie sich aus den oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, wurden auch in den dortigen Beschwerdefällen die "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" nicht exakt im gleichen Zeitpunkt mit den als "Kaufpreis" deklarierten Zahlungen geleistet.

Für die Beurteilung, ob eine Leistung als Gegenleistung anzusehen ist, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates vor allem entscheidend, ob ein Kausalzusammenhang zwischen

dem Erwerb des Gesellschaftsrechtes iSd KVG und der Leistung besteht. Da sich, wie bereits ausgeführt, aus den Erläuterungen zum Jahresabschluss 1995 ergibt, dass der Zuschuss der H&P.KEG in Höhe von S 98.000.000,00 im Zusammenhang mit der Begebung der Genussscheine steht, ist im vorliegenden Fall der Zusammenhang gegeben und ist daher auch der Betrag von S 98.000.000,00 in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einzubeziehen.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. April 2005