

GZ. RV/0093-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH., gegen den Bescheid vom 5. September 1996 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird jedoch gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abgeändert als die Worte "2. vorläufiger Gesellschaftsteuerbescheid gemäß § 200 BAO" durch die Worte "endgültiger Gesellschaftsteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO" ersetzt werden.

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

Am 28. Juni 1994 wurde die 3. ordentliche Hauptversammlung der Bw. abgehalten, dessen 5. Tagesordnungspunkt lautete " Beschlussfassung über eine Kapitalerhöhung über S 2.500.000,00". Zu diesem Tagesordnungspunkt heißt es im Protokoll wie Folgt:

"Die Hauptversammlung beschließt einstimmig die Ausgabe von Genussrechten in Höhe von S 2,5 Millionen und überlässt dem Vorstand, die näheren Bedingungen unter Beachtung der Satzung und Geschäftsordnung festzulegen."

Aktieninhaber an der Bw. waren damals die W AG mit einem Aktiennominalen von S 24 Millionen und die A GmbH mit einem Aktiennominalen von S 16 Millionen.

Mit Anzeige gemäß § 10 KVG vom 7. April 1995 überreichte die Bw. die Bedingungen des Vertrages über die Genussscheine vom 25. Juli 1994 und ersuchte um entsprechende Festsetzung der Gesellschaftssteuer.

Im § 2 der Genussscheinbedingungen wurde festgehalten, dass die Bw. gemäß dem Beschluss der Hauptversammlung vom 28. Juni 1994 Genussrechte gemäß § 174 (3) AktG im Gesamtnennbetrag von S 2.500.000,00. begibt und dass eine Aufstockung bis zum Höchstbetrag von S 4 Millionen jederzeit möglich ist.

Der Gegenstand des Genussrechtes wurde in § 3 der Bedingungen wie Folgt definiert:

"(1) Gegenstand des Genussrechts ist eine Ergebnisbeteiligung gemäß den nachfolgenden Bestimmungen. Die Genussscheine gewähren dem Inhaber darüber hinaus eine anteilmäßige Beteiligung am Unternehmenswert einschließlich der stillen Reserven, sowie am Liquidationsgewinn der Gesellschaft.

(2) Die Beteiligung der Inhaber der Genussscheine am laufenden Ergebnis, am Unternehmenswert, sowie am Liquidationsgewinn bestimmt sich nach dem Verhältnis des Gesamtvertrages der Genussscheine, zuzüglich etwaig gewährter direkter oder indirekter Zuschüsse, zum gesamten bilanziellen Eigenkapital, bezogen auf den dem Emissionszeitpunkt der Genussscheine folgenden Bilanzstichtag."

Die Auseinandersetzung wurde in § 4 der Genussscheinbedingungen wie Folgt geregelt:

- (1) *Die Genussscheine werden auf Unternehmensdauer der Gesellschaft begeben;*
- (2) *Eine Rückzahlung des Genussrechtskapitals und der Zuschüsse kann nur unter Anwendung der aktienrechtlichen Kapitalherabsetzungsvorschriften erfolgen;*
- (3) *Im Falle der Liquidation der Gesellschaft gewähren die Genusscheine dem Inhaber eine anteilmäßige Beteiligung am Liquidationsgewinn gem. Par. 3; eine Rückzahlung des Genussrechtskapitals und der Zuschüsse ist erst nach Befriedigung oder Sicherstellung aller anderen Gläubiger vorgesehen."*

Mit vorläufigem Bescheid vom 13. November 1995 forderte das Finanzamt vom Nennbetrag der Genussscheine von S 2,500.000,-- 2 % Gesellschaftssteuer, sohin S 50.000,-- von der Bw. an. Gleichzeitig wurde die Bw. aufgefordert bekannt zu geben, wie hoch der tatsächlich eingezahlte Betrag gewesen sei.

In der Bilanz zum 31. Dezember 1994 wurde Partizipationskapital gemäß § 23 Abs. 4 BWG in Höhe von S 2,500.000,00 und unter sonstige Rücklagen ein Betrag von S 22,500.000,00 ausgewiesen.

Bei diesen sonstigen Rücklagen handelt es sich nach den Erläuterungen zur Bilanz *"um einen Zuschuss der D GmbH im Zusammenhang mit den Genussscheinen. Der Zuschuss wird ebenfalls bei der Berechnung des Anteils am Ergebnis, Unternehmenswert einschließlich stille Reserven sowie Liquidationsgewinn berücksichtigt."*

Mit Schreiben vom 16. Oktober 1995 zeigte die K AG dem Finanzamt den Erwerb von 15 Genussscheinen der Bw. mit Kaufvertrag vom 27. September 1995 an. In diesem Kaufvertrag, abgeschlossen von der D GmbH als Verkäuferin und der K AG als Käuferin, wurde unter Punkt I. festgehalten, dass auf das Gesamtnominal in Höhe von S 2,5 Mio. ein Zuschuss gemäß § 3 der Genussscheinbedingungen in Höhe von S 22,5 Mio. geleistet wurde. Im Punkt II wurde der Kaufpreis für Genussscheine im Gesamtnennwert von S 1,5 Mio. mit S 15 Mio. festgelegt.

In der Bilanz 1995 wurde der Betrag von S 22,500.000,00 unter "gebundene Kapitalrücklagen" ausgewiesen. Nach den Erläuterungen zur Bilanz handelt es sich bei den gebundenen Rücklagen um *"einen Zuschuss der D GmbH im Zusammenhang mit der Begebung der Genussscheine. Der Zuschuss wird ebenfalls bei der Berechnung des Anteils am Ergebnis, Unternehmenswert einschließlich stille Reserven sowie Liquidationsgewinn berücksichtigt."*

Mit dem gegenständlich bekämpften weiteren vorläufigen Bescheid vom 5. September 1996 wurde der vorläufige Bescheid vom 13. November 1995 ersetzt und nunmehr unter Bezugnahme auf die Bilanz 31. Dezember 1994 für die Hinausgabe der Genussscheine von einer Bemessungsgrundlage von S 25,000.000,-- 2 % Gesellschaftssteuer angefordert. In der

Bescheidbegründung wurde um die "*Bekanntgabe des tatsächlich bezahlten Genusscheinbetrages*" ersucht.

In der dagegen erhobenen Berufung bringt die Bw. vor, dass als Erwerber der begebenden Genussrechte im Gesamtnennbetrag von S 2.500.000,00 ein Treuhänder aufgetreten sei, der die Genussrechte im eigenen Namen und auf Rechnung der D GmbH erworben habe.

Gleichzeitig habe diese Gesellschaft einen Zuschuss in Höhe von S 22,5 Millionen direkt an die Bw. gewährt. Dieser Zuschuss sei allerdings nicht der Kapitalverkehrsteuer zu unterziehen, da der D GmbH keine Gesellschafterstellung im Sinne des KVG zukomme. Gesellschafter sei, wer berechtigt ist, Gesellschaftsrechte im Sinne des § 5 KVG im eigenen Namen auszuüben. Es könne nur entweder der Treuhänder oder der Treugeber Gesellschafter sein. Unbestritten sei daher, dass Treuhänder, die im eigenen Namen und auf fremde Rechnung tätig werden, Gesellschafter im Sinne des § 5 KVG sind. Auch Takacs vertrete die Ansicht, dass gegenüber der Gesellschaft und gegenüber Dritten der Treuhänder Gesellschafter ist (vgl. Takacs, Kommentar zum KVG, Wien 1990, zu § 2 Rz. 10).

Über entsprechende Aufforderung übermittelte die Bw. dem Finanzamt eine Kopie des Treuhandvertrages vom 25. Juli 1994 abgeschlossen zwischen der L GmbH als Treuhänder und der D GmbH als Treugeber.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend ausgeführt, dass eine entsprechend vertragliche Verpflichtung bestehen müsse, damit eine Leistung als "Gegenleistung" qualifiziert werden könne. Keine Voraussetzung für den Erwerb der Genusscheine sei die Erbringung weiterer, über den Kaufpreis hinausgehender Leistungen gewesen. § 3 der Genusscheinbedingungen sehe lediglich vor, dass bei Beteiligung der Inhaber am Ergebnis etwaig gewährte direkte oder indirekte Zuschüsse zu berücksichtigen seien. Weiters sei festzuhalten, dass der Erwerb der Genussrechte und die Gewährung des mittelbaren Zuschusses zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 2 KVG (idF vor BGBI. 629/94) gelten Genussrechte als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften und gemäß § 6 Abs. 2 KVG (idF vor BGBI. 629/94) gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im Absatz 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus den Genusscheinbedingungen, dass dem Inhaber des Genusscheines eine Ergebnisbeteiligung, eine Beteiligung am Unternehmenswert und auch eine Beteiligung am Liquidationsgewinn der Bw. eingeräumt wird und ist somit der Inhaber des Genusscheines als derjenige anzusehen, dem das Genussrecht gegenüber der Bw. zusteht. Nach dem vorgelegten Treuhandvertrag vom 25. Juli 1994 erfolgte die Zeichnung der Genusscheine durch die L GmbH und ist auf Grund der Bestimmungen des § 6 Abs. 2 iVm § 6 Abs. 1 Z. 2 KVG (idF vor BGBI. 629/1994) die L GmbH als Gesellschafterin iSd KVG anzusehen.

Nach § 8 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG (idF vor BGBI. 629/1994) wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z. 1 KVG) berechnet:

- a) wenn die Gegenleistung in Geld besteht: vom Geldbetrag;
- b) wenn die Gegenleistung nicht in Geld besteht (Sacheinlagen): vom Wert der Gegenleistung. Als Wert der Gegenleistung gilt mindestens der Wert der Gesellschaftsrechte;
- c) wenn eine Gegenleistung nicht zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte.

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

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. Eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechtes 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. VwGH 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 des Genusscheininhabers nach dem Verhältnis des Gesamtbetrages der Genusscheine zuzüglich etwaig gewährter direkter oder indirekter Zuschüsse zum gesamten bilanziellen Eigenkapital. Auch direkte oder indirekte Zuschüsse erhöhen somit den Anteil der Genusscheinerwerberin am Liquidati-

onserlös. In der Berufung spricht die Bw. selber noch von einem "gleichzeitig" gewährten Zuschuss, woraus sich auch ein zeitliches Naheverhältnis zwischen der Leistung des "Zuschusses" und dem Erwerb des Genussrechtes ableiten lässt. Wie sich aus den oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, wurde auch in den dortigen Beschwerdefällen die "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" nicht exakt im gleichen Zeitpunkt mit den als "Kaufpreis" deklarierten Zahlungen geleistet, weshalb der Einwand im Vorlageantrag, dass der Zuschuss und der Erwerb des Genussrechtes zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt sei, unbeachtlich ist. 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 aus den Erläuterungen zur Bilanz 1995 ergibt, dass die Zuschüsse der D GmbH in Höhe von S 22.500.000,00 im Zusammenhang mit der Begebung der Genussscheine stehen, ist im vorliegenden Fall der Kausalzusammenhang gegeben und ist auch der Betrag von S 22.500.000,00 in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einzubeziehen.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss aber wahrscheinlich ist. Die Ersetzung eines vorläufigen Bescheides durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist nach Abs. 2 leg.cit. die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Im gegenständlichen Fall wurde der kapitalverkehrsteuerpflichtige Vorgang bereits im Jahr 1994 verwirklicht und ergibt sich aus den Bilanzen zum 31.12.1994 und zum 31.12.1995 kein Hinweis, dass im zeitlichen Naheverhältnis weitere Leistungen auf das Genussrecht als jene in Höhe von S 22.500.000,-- erfolgt sind, weshalb der unabhängige Finanzsenat davon ausgeht, dass die Gegenleistung für den Erwerb der Genussrechte im Nominalbetrag von S 2.500.000,-- insgesamt S 25.000.000,-- (entspricht Euro 1.816.820,85) betragen hat. Auch wenn die Genussrechtsbedingungen eine Aufstockung des Genussrechtes auf S 4.000.000,-- vorsieht, bildet dies keinen Grund für eine (weitere) vorläufige Festsetzung der Gesellschaftsteuer. Sowohl eine allfällige Aufstockung des Genussrechtes als auch spätere direkte oder indirekte Zuschüsse auf bereits bestehende Genussrechte wären nicht mehr Teil der Gegenleistung für

den gegenständlichen kapitalverkehrsteuerpflichtigen Vorgang, sondern wären als selbständige Vorgänge gesellschaftsteuerrechtlich zu würdigen.

Da die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jene der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abändern darf, war der angefochtene Bescheid vom unabhängigen Finanzsenat insoweit abzuändern, als die Worte "2. vorläufiger Gesellschaftsteuerbescheid gemäß § 200 BAO" durch die Worte "endgültiger Gesellschaftsteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO" zu ersetzen waren.

Bemerkt wird, dass zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 11. April 2003 bislang ho. keine Stellungnahme eingelangt ist.

Wien, 13. Juni 2003