



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dorda Brugger & Jordis Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Dr. Karl Lueger-Ring 12, gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 15. Februar 2002 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und angefochtene endgültige Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert:

Bemessungsgrundlage gemäß § 7 KVG: € 11.100.438,40 x 1% = € 111.004,00

Entscheidungsgründe

In der außerordentlichen Generalversammlung der Bw. vom 25. Oktober 2001 wurde der Beschluss gefasst, das Stammkapital von € 35.000,00 um € 9.965.000,00 auf € 10.000.000,00 zu erhöhen. Davon übernahm unter anderem der Gesellschafter, die A-AG, eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft gemäß § 6bKStG, 25,82%, nämlich € 2.573.361,60 und die B-AG 6,46%, nämlich € 643.340,40. Zusätzlich leistete die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft einen Gesellschafterzuschuss von € 1.291.200,00 und die B-AG einen Zuschuss von € 322.800,00.

Die A-AG wies auf ihre Eigenschaft als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft hin und legte die Bescheinigung des BMfF vom 20. Juli 2001, GZ. 06 5221/2-IV/6/01, vor.

Der vorläufige Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO erging am 23. Jänner 2002.

Mit endgültigem Bescheid vom 15. Februar 2002, Erf.Nr. 378.173/2001, StNr. 043/6138 setzte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer für die Bw. für die Kapitalerhöhung von € 9.965.000,00

und Gesellschafterzuschüsse von insgesamt € 5.000.000,00 fest. Es berechnete die Gesellschaftsteuer so, dass es die auf Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft entfallende anteilige Kapitalerhöhung gemäß Art. 27 § 2 StRefG steuerfrei ließ (Kapitalerhöhung: € 9.965.000,00 – 2.573.361,60 = € 7.391.638,40 + Gesellschafterzuschüsse € 5.000.000,00 = Bemessungsgrundlage € 12.391.638,40 x 1% = € 123.916,41), hinsichtlich des Zuschusses der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Ausmaß von € 1.291.200,00 diese Befreiung aber verwehrte.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Strittig ist, ob der von der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft geleistete Zuschuss in Höhe von € 1.291.200,00 gemäß Art. 27 § 2 StRefG 1993 von der Gesellschaftsteuer befreit ist.

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

Die Einsicht in

<http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Körperschaftsteuer/Mittelstandsfinanz...> Stand 30. Dezember 2005, Liste der im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung veröffentlichten Aktiengesellschaften, die die Voraussetzungen erfüllen, ergab, dass es sich bei der Gesellschafterin der Bw. um eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft handelt.

Im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung und des Gesellschafterzuschusses war die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft an der Bw. als Beteiligungsunternehmen zu 25,82% beteiligt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Art. 27 Steuerreformgesetz 1993, BGBl. 1993/818, Sonderregelungen zur Mittelstandsfinanzierung auf dem Gebiet der Gebühren sowie der Verkehrsteuern in der derzeitigen Fassung lautet:

§ 1 Die Ausgabe von Aktien und Genussrechten (§ 174 des Aktiengesetzes) durch Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften (§ 5 Z. 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sowie sonstige bei diesen als Steuerschuldner (§ 9 Abs.1 Kapitalverkehrsteuergesetz) verwirklichte Rechtsvorgänge gemäß § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind von der Gesellschaftsteuer befreit.

§ 2 Rechtsvorgänge über den Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften (§ 5 Z. 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sind von den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von der Kapitalverkehrsteuer befreit.

1.) Allgemeines

Es ist nicht die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft selbst von der Gesellschaftsteuer befreit. In § 1 sind die gesellschaftsteuerlichen Vorgänge zwischen Gesellschaftern und Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft, in § 2 die gesellschaftsteuerlichen Vorgänge zwischen der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft und ihren Beteiligungsunternehmen befreit.

Im vorliegenden Fall leistete die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft an die Bw., ihr Beteiligungsunternehmen eine anteilige Kapitalerhöhung und einen Gesellschafterzuschuss. Nun ist zu untersuchen, ob ein Gesellschafterzuschuss unter die Wortfolge „Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften“ subsumiert werden kann. Der Finanzierungsbereich ist der Bereich, in welchem die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ihr Kapital für ihren eigentlichen Tätigkeitsbereich zu verwenden hat, nämlich sich an bestimmten Betrieben unternehmerisch zu beteiligen und ihnen in diesem Wege Eigenkapital zuzuführen.

Die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft hat mindestens 70 % des zu veranlagenden Eigenkapitals in Form von nachhaltigen Beteiligungen an gewerblichen Betrieben zu halten.

Gemäß § 6b Abs.1 Z. 6 KStG hat im Finanzierungsbereich der Gesamtbetrag der Veranlagung in Beteiligungen zu mindestens zwei Drittel solche mit Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert zu umfassen (Substanzwertbeteiligungen: Aktien, GmbH-Anteile, Kommanditanteile, stille Beteiligungen und Genussrechte bei Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös). Maximal ein Drittel des im Finanzierungsbereich zu veranlagenden Eigenkapitals darf ohne Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert an die gewerblichen Betriebe hingegeben werden (Nicht-Substanzwertbeteiligung: Beteiligungen iS der lit. e und f, Darlehen, Schuldverschreibungen usw.).

§ 6b Abs. 2 Z. 2 KStG besagt, dass die (eine) Beteiligung höchstens 20% des Eigenkapitals der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ausmachen darf. Das Höchstbeteiligungsmaß beträgt 49% des Betriebsvermögens oder Nennkapitals am Beteiligungsunternehmen und darf keine beherrschende Stellung vermitteln (§ 6b Abs. 2 Z. 3 KStG).

Gemäß § 6 Abs. 1 der VO-Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften, übertitelt mit „Beteiligungen“, erfüllt die Veranlagung des Eigenkapitals einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Finanzierungsbereich die Voraussetzungen des § 6b Abs. 1 Z. 6 KStG nur dann, wenn die neben einer Beteiligung iS des § 6b Abs. 2 Z. 1 lit. a bis d des KStG iS des § 6b Abs. 2 Z 1 lit. f des KStG die Anschaffungskosten der jeweiligen Beteiligung nicht übersteigt.

2.) Der Begriff der „Anschaffungskosten“ kommt in der Gesellschaftsteuer nicht vor, eine Interpretation ist daher über andere Gesetze vorzunehmen.

Das EStG spricht in § 6 von Anschaffungskosten, enthält aber keine ausdrückliche Definition. Für Zwecke der Einkommensteuer wird auf die Definition des § 203 Abs. 2 HGB zurückgegriffen: Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören daher Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen. Nachträgliche Anschaffungskosten sind solche Anschaffungskosten, die anfallen, nachdem das Wirtschaftsgut in die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Erwerbers gelangt ist und mit dem Erwerbsvorgang in kausalem oder zeitlichem Zusammenhang stehen (VwGH 28.11.2001, 99/13/0254, Hofstätter/Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, zu § 6, TZ 8).

Der Buchwert der Beteiligung ist jener Wert, der in der Steuerbilanz für die Beteiligung zu Buche steht. Dieser Buchwert geht von den Anschaffungskosten der Beteiligung einschließlich nachträglicher Anschaffungskosten in Form von Gesellschafterzuschüssen, verdeckten Einlagen uä. aus (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Kommentar zum KStG, zu § 10 TZ 92).

Bewertet werden Beteiligungen, Anteile an Kapitalgesellschaften, mit den Anschaffungskosten zuzüglich der angefallenen Nebenkosten, wozu insbesondere die vom Gesellschafter übernommenen Gründungskosten, Gesellschaftsteuer, Provisionen, Kosten der Vertragserrichtung sowie eine allfällige Grunderwerbsteuer zu zählen sind. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählen bei Beteiligungen insbesondere: Auffüllungsverpflichtungen, Gesellschafterzuschüsse (zB Sanierungszuschüsse), Ordentliche Kapitalerhöhungen, verdeckte Einlagen (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162), Verlustabdeckungen (VwGH 29.4.1992, 90/13/0228).

Bei den Kapitalverkehrsteuern werden Rechtsvorgänge des Gesellschafters an seine Gesellschaft im Rahmen der unternehmerischen Betätigung besteuert. Beteiligung iS des Art. 27 StRefG 1993 und Gesellschaftsrechte iSd § 5 KVG sind weitestgehend deckungsgleich. Zwischen den Anschaffungskosten und der kapitalverkehrsteuerlichen Gegenleistung ist jedoch eine Divergenz zu verorten: Der Begriffsradius der Anschaffungskosten ist weiter als der der Leistung und Gegenleistung. Sowohl Anschaffungskosten und als auch Gegenleistung werden hingegeben, um in den Besitz der Beteiligung, des Gesellschaftsrechtes zu kommen. Darüber hinaus umfassen die Anschaffungskosten auch die Leistungen, die aufgewendet werden, um den erworbenen Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu

versetzen, sowie die nachträglichen Anschaffungskosten, zu welchen nach der Literatur und Judikatur auch die Gesellschafterzuschüsse und verdeckten Einlagen gehören.

Bei den Kapitalverkehrsteuern entsteht die Steuerschuld im Zeitpunkt der Erfüllung des Vorganges, wenn die Leistung oder Gegenleistung in die Verfügungsmacht der Gesellschaft übergegangen ist. All die Vorgänge, die bei den Ertragssteuern unter „Anschaffungskosten“ fallen, sind wegen der verkehrsteuereigentümlichen Situation der „Momentaufnahme“ in unterschiedlichen Tatbeständen untergebracht. Sämtliche Gesellschafterzuschüsse iS des § 2 KVG werden in aller Regel nachträgliche Anschaffungskosten sein und damit den „Wert der Beteiligung“, die Anschaffungskosten der Beteiligung, erhöhen. Die Gesellschafterzuschüsse sind damit im ertragssteuerlichen Lichte der Befreiung keine „Geldveranlagung“, sondern sind durch Subsumtion unter die „Anschaffungskosten“ zu den „Substanzwertbeteiligungen“ zu rechnen. Das entspricht grundsätzlich der Ordnungsstruktur des KVG, da diese Zuschüsse entweder aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht, oder wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte (=die Beteiligung) zu erhöhen. Bei Geldleistungen wird die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein (Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, Kurzkommentar, zu § 2 Rz 29).

3.) Zusammenfassung

Die Befreiung von der Gesellschaftsteuer für Mittelstandsfinanzierungen kommt für Rechtsvorgänge zwischen der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft und „ihrem“ Beteiligungsunternehmen auch für „Geldveranlagungen“ neben einer Beteiligung zum Tragen, wenn sie die Anschaffungskosten der jeweiligen Beteiligung nicht übersteigt. Ein Gesellschafterzuschuss ist allerdings nicht unter die in § 6 Abs. 2 Z. 1 lit. e bis f KStG („hybride Finanzierungsformen“ (stille Gesellschaft, Genussrechte) und Darlehen, Schuldverschreibungen, wirtschaftliche Zuzahlungen) aufgezählte Geldveranlagung zu subsumieren, sondern unter die „Beteiligung“ selbst. Ertragssteuerlich geht der Buchwert der Beteiligung von den Anschaffungskosten der Beteiligung einschließlich nachträglicher Anschaffungskosten, zu welchen auch Gesellschafterzuschüsse gehören, aus. Das entspricht auch der Ordnungsstruktur des KVG, wonach durch die Gesellschafterzuschüsse der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht wird. Gesellschafterzuschüsse fallen unter diesen Voraussetzungen „als Beteiligung“ und nicht als „Geldveranlagung“ unter die Befreiung für Mittelstandsfinanzierung.

Gesellschafterzuschüsse sind gemäß Art. 27 § 2 StRefG 1993, als „Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften“ von der

Gesellschaftsteuer befreit, wenn sie handelsrechtlich bzw. körperschaftsteuerlich
Anschaffungskosten der Beteiligung sind was in der Regel der Fall sein wird.

Berechnung daher wie folgt:

Kapitalerhöhung	€ 9,965.000,000
Gesellschafterzuschüsse	€ 5,000.000,00
Summe	€ 14,965.000,00
Kapitalerhöhung der MFG, frei gemäß Art. 27 § 2 StRefG	- € 2,573.361,60
Gesellschafterzuschuss der MFG, frei gemäß Art. 27 § 2 StRefG iVm § 6 EStG	- € 1,291.200,00
Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer	11,100.438,40 x 1%=
Steuer	€ 111.004,00

Aus all diesen Gründen wurde der Berufung stattgegeben und der Bescheid abgeändert.

Wien, am 3. Oktober 2006