

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Niederösterreich Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Gesellschaftsteuer vom 16. Mai 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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 21. Dezember 2000 schlossen 5 als "Altgesellschafter" bezeichnete Personen mit X eine Rahmenvereinbarung betreffend die Beteiligung von X an der nunmehrigen Berufungswerberin (kurz Bw.) ab, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"X verpflichtet sich, Zug um Zug mit der Errichtung notarieller Abtretungsverträge und Übertragung eines Geschäftsanteiles im Nominale von insgesamt € 46.186,00 (wobei davon ein

Teil im Nominale von insgesamt € 13.762,00 von X für Zwecke der Mitarbeiterbeteiligung gehalten wird) den Kaufpreis in Höhe des Nominales an die abtretenden Gesellschafter zu überweisen.

X verpflichtet sich zur Leistung eines Gesellschafterzuschusses unverzüglich nach Errichtung der notariellen Abtretungsverträge (spätestens jedoch bis 31. Dezember 2000) in Höhe von € 1.500.000,00. X ist bekannt, dass mit diesen Mitteln auch das von W (Anm: einer der Altgesellschafter) gegebene Darlehen in Höhe von S 380.000,00 getilgt wird."

Mit Bescheid vom 16. Mai 2001 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. Gesellschaftsteuer in Höhe von S 206.404,00 (entspricht € 14.999,96) = 1 % von S 20.640.450,00 (entspricht € 1.500.000,00) fest. In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass auf Gesellschafterzuschüsse die Befreiung nach § 6b KStG keine Anwendung finde.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass der Vorgang unter die Befreiung gemäß Art XXII § 2 BGBI. 818/93 falle. X habe sich in der Rahmenvereinbarung an der Bw. beteiligt und zur Leistung in Höhe von € 48.636,00 gegenüber einzelnen Gesellschaftern und zur Leistung von € 1.500.000,00 gegenüber der Gesellschaft verpflichtet. Diese Variante sei nur deshalb so gewählt worden, da die historisch vorgelegene Beteiligungsvereinbarung, die eine Kapitalerhöhung mit Leistung eines Aufgeldes vorgesehen habe, eine Verwässerung sämtlicher Alteigentümer bewirkt hätte. X hat ihre Anteile von den nicht im Unternehmen tätigen Alteigentümern erworben, dies vor allem, weil X unter den Anteilsinhabern einen hohen Managementanteil belassen wollte. Weiters habe die Beteiligung einer Mittelstandsförderungsgesellschaft nur dann Sinn, wenn der erhebliche Teil der Mittel dem Unternehmen und nicht den Eigentümern zufließt. Wirtschaftlich sei ein Vorgang gegeben, der einer Kapitalerhöhung unter Ausgabe von "Gratisanteilen" an das Management gleichkomme. Die oben angeführte Vorgangsweise zwischen dem Beteiligungserwerb und dem Gesellschafterzuschuss könne bei einer isolierten Betrachtung zu einer Differenzierung bei der Einordnung in den Finanzierungsbereich einer Mittelstandsförderungsgesellschaft führen. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile um Nominale und die zusätzliche Leistung eines vertraglichen Gesellschafterzuschusses stelle einen Rechtsvorgang über den Erwerb einer Beteiligung (Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber) dar. Dies insbesondere aufgrund der engen wirtschaftlichen und vertragsrechtlichen Verbindung der Rechtsvorgänge, sodass im Ergebnis lediglich von einem zusammenhängenden Rechtsvorgang gesprochen werden könne, welcher über den Erwerb einer Beteiligung nach § 2 Z. 1 KVG abgeschlossen worden sei. Ohne Vereinbarung eines Zuschusses hätten die Alteigentümer die Geschäftsanteile nicht abgetreten. Eindeutiges Ziel des Beteiligungsvertrages sei die Zufuhr von Venture Capital gewesen um die Entwicklung und den Aufbau des Unternehmens zu

fördern. Es handle sich um einen Rechtsvorgang, der zum Erwerb einer Beteiligung im Finanzierungsbereich einer Mittelstandsförderungsgesellschaft führe. X gelte als Mittelstandsförderungsgesellschaft und sei daher beim Erwerb von Gesellschaftsrechten nach § 6b KStG iVm § 2 des Artikel XXVII BGBI 1993/818 für alle Rechtsvorgänge über den Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich von der Kapitalverkehrsteuer befreit.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt im Wesentlichen darauf, dass Gesellschafterzuschüsse auch handelsrechtlich keine Beteiligungen seien und auch die Rahmenvereinbarung zu keiner anderen Betrachtung führe. Das Berufungsvorbringen finde in § 2 Art. XXVII BGBI. 1993/818 keine Deckung. Der Versuch der Anwendungserweiterung scheitere am Gesetzeswortlaut.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde noch ergänzend ausgeführt, dass der Erwerb von bestehenden Gesellschaftsrechten zum Nominale und die Leistung eines Zuschusses in die Gesellschaft analog der Kapitalerhöhung mit Leistung eines Agios unter die Befreiungsbestimmung des Art XXII § 2 BGBI 818/93 zu subsumieren sei, da die wirtschaftliche Einheitlichkeit des Vertrages vertraglich deutlich ersichtlich sei. Bei einer teleologischen Interpretation der genannten Bestimmung könne auf eine einheitliche wirtschaftliche Betrachtungsweise abgestellt werden. Auch im Sinne einer historischen Interpretation sei ein Befreiung gedeckt, da die Regelungen zur Mittelstandsförderungsgesellschaft zur Förderung von Klein- und Mittelbetrieben eingeführt worden sei, dadurch habe eine vereinfachte und steuergünstige Stützung von Klein und Mittelbetrieben geschaffen werden sollen.

Über entsprechende Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates legte die Bw. mit Schreiben vom 3. Mai 2004 ua. noch folgende Unterlagen vor:

Zahlungsbelege über € 1.500.000,00 gezahlt in drei Tranchen zu je € 500.000,00 am 31. August 2001, 1. August 2001 und 25. Juni 2001,
Jahresabschluss der X zum 31. Dezember 2000 und zum 31. Dezember 2001
Jahresabschlüsse der Bw. zum 31. Dezember 2000, 31. Dezember 2001 und
31. Dezember 2002

Bestätigung des Wirtschaftstreuhänders nach § 6b KStG zum 31. Dezember 2000

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsaktes ErfNr. xxx sowie den von der Bw. mit Schreiben vom 4. Mai 2004 vorgelegten Unterlagen geht der unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Zwischen den 5 "Altaktionären" und X war zunächst geplant, die Beteiligung von X an der Bw. durch eine Erhöhung des Stammkapitals um Nominale € 22.960,00 und Übernahme dieser neuen Anteile durch X zu einem Übernahmspreis von € 1.500.000,00 herbeizuführen.

Schließlich kam man aber entsprechend der Rahmenvereinbarung vom 21. Dezember 2000 überein, dass die Beteiligung von X an der Bw. durch die Abtretung bestehender Geschäftsanteile zum Nominale von € 46.186,00 herbeigeführt wird und dass X daneben einen Zuschuss in Höhe von € 1.500.000,00 an die Bw. erbringt. Ohne die Verpflichtung auf Leistung eines Zuschusses in Höhe von € 1.500.000,00 hätten die 5 "Altgesellschafter" die Geschäftsanteile nicht abgetreten und wäre es X nicht möglich gewesen, die Beteiligung an der Bw. zu erwerben.

In der Bilanz der X zum 31. Dezember 2000 wird die Beteiligung an der Bw. mit Anschaffungskosten in Höhe von € 1.763.750,48 ausgewiesen. In der Bilanz der Bw. zum 31. Dezember 2000 wird der Betrag von S 20.640.450.00,00 (entspricht € 1.500.000,00) in der nicht gebundenen Kapitalrücklage ausgewiesen und dazu im Anhang erläutert, dass es sich um die Zuzahlung des Gesellschafters X handelt. Die Überweisung des Zuschusses in Höhe von insgesamt € 1.500.000,00 von X an die Bw. erfolgte in drei Tranchen zu je € 500.000,00 am 25. Juni 2001, am 1. August 2001 und am 31. August 2001.

Bei X handelt es sich um eine Aktiengesellschaft, deren Grundkapital mit Hauptversammlungsbeschluss vom 20. Dezember 2000 auf € 10.000.000,00 erhöht wurde. Diese Kapitalerhöhung wurde am 28. Dezember 2000 im Firmenbuch eingetragen. Für die Bw. liegt sowohl eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 6b KStG bei der Bw zum 31. Dezember 2000 als auch eine Bescheinigung des Bundesministeriums für Finanzen vor.

Die Feststellungen über die kausale Verknüpfung von Zuschussleistung und Beteiligungs erwerb gründet sich einerseits auf das nachvollziehbare Vorbringen der Bw, wonach die Beteiligung einer Mittelstandsförderungsgesellschaft nur dann Sinn macht, wenn der erhebliche Teil der Mittel dem Unternehmen und nicht den Eigentümern zufließt. Andererseits zeigt sich aus dem im Überschreibemodus vorgelegten Vertragsentwurf zur Rahmenvereinbarung, dass unabhängig von der Art des Beteiligungserwerbes (ob durch Erwerb neu

geschaffener Gesellschaftsrechte oder ob durch derivativen Erwerb) X jedenfalls eine Leistung in Höhe von € 1.500.000,00 anlässlich des Erwerbes der Beteiligung an die Bw. zu erbringen hatte.

Daraus folgt für die rechtliche Beurteilung Folgendes:

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

Im gegenständlichen Fall erwarb X die Gesellschaftsrechte nicht als erster Erwerber, weshalb kein Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG vorliegt.

Weiters unterliegen der Gesellschaftssteuer nach § 2 Z. 2 KVG Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse) der Gesellschaftssteuer.

Zuschüsse unterliegen als freiwillige Leistungen nach § 2 Z. 4 lit. a KVG der Gesellschaftssteuer, wenn sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Gemäß § 2 des Bundesgesetzes über Sonderregelungen zur Mittelstandsförderung auf dem Gebiet der Gebühren und Verkehrsteuern idF des Artikels XXVII des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, (kurz Art. 27 Abs. 2 StRefG 1993) sind Rechtsvorgänge über den Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich von Mittelstandsförderungsgesellschaften (§ 5 Z 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) von den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von der Kapitalverkehrsteuer befreit.

§ 5 Z. 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sieht eine Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht für Mittelstandsförderungsgesellschaften bis zum Ablauf des fünften auf das Jahr der Eintragung der neugegründeten Gesellschaft in das Firmenbuch folgenden Kalenderjahren und in der Folge hinsichtlich des dem Finanzierungsbereich zuzurechnenden Teiles des Einkommens nach Maßgabe des § 6b vor.

§ 6b Abs. 1 KStG (in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993) befreit Mittelstandsförderungsgesellschaften in dem in § 5 Z 14 genannten Umfang von der Körperschaftsteuer, wenn bestimmte dort genannte Voraussetzungen erfüllt sind.

Nach Abs. 2 leg. cit. bestimmt der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung die Art der Veranlagung des Eigenkapitals im Finanzierungsbereich. Weiters wird in Abs. 2 Z. 1 bis 4 gesetzlich definiert, was als Beteiligung gilt.

Nach Abs. 2 Z. 1 lit. c KStG gelten Aktien und Geschäftsanteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Beteiligung.

Der Wortlaut der Befreiungsbestimmung des Art 27 Abs. 2 StRefG 1993 wird der Systematik der Gesellschaftsteuer insofern nicht gerecht, als Gegenstand der Gesellschaftsteuer nicht Rechtsvorgänge über den Erwerb von Beteiligungen sind, sondern entweder der Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber (nach § 2 Z 1 KVG) oder bestimmte Leistungen eines Gesellschafters (nach § 2 Z. 2 bis 4 KVG).

Eine an der Systematik der Gesellschaftsteuer orientierte Auslegung der Befreiungsbestimmung ergibt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, dass die Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach Art. 27 § 2 StRefG 1993 für solche gesellschaftsteuerbare Tatbestände in Betracht kommt, mit denen der Erwerb einer Beteiligung iSd § 6 Abs. 2 KStG verknüpft ist. Diese Voraussetzungen wird bei Verwirklichung eines Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG typischerweise vorliegen. Umgekehrt wird bei einer freiwilligen Gesellschafterleistung iSd § 2 Z. 4 KVG in der Regel mit der Leistung kein Beteiligungserwerb iSd § 6 Abs. 2 KStG verbunden sein.

Neben der Gesellschaftsteuer war bis zum Außerkrafttreten des Teil III des Kapitalverkehrsteuergesetzes mit 30. September 2000 durch die Bestimmung des Art 27 Abs. 2 StRefG 1993 auch eine Befreiung von der Börsenumsatzsteuer gegeben. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Börsenumsatzsteuer waren neben dem jeweils fixierten Abtretungspreis auch noch alle anderen ziffernmäßig bestimmten Leistungen zum vereinbarten Preis zu rechen, wenn diese Leistungen des Erwerbers notwendig waren, um den Geschäftsanteil zu erhalten. Auch die Leistung eines Zuschusses durch die Erwerberin an die Gesellschaft, deren Anteile sie erworben hat, wurde im Bereich der Börsenumsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage einbezogen (vgl. dazu VwGH 4.3.1999, 98/16/0108 und VwGH 4.3.1999, 97/16/0424).

Unterlag ein Rechtsvorgang der Gesellschaftsteuer und der Börsenumsatzsteuer so war gemäß § 35 KVG die Börsenumsatzsteuer neben der Gesellschaftsteuer zu erheben. Ein Vorgang wie hier, bei dem als Teil des vereinbarten Preises eine Zuschussleistung an die Gesellschaft versprochen wurde, löste daher bis 30. September 2000 grundsätzlich (sofern keine Befreiungsbestimmung zur Anwendung kam) sowohl Börsenumsatzsteuer (für das Verpflichtungsgeschäft zwischen Alt- und Neugesellschafter) als auch Gesellschaftsteuer (für die Leistung des Zuschusses an die Gesellschaft) aus. Bei einem derivativen Erwerb eines GmbH-Anteiles durch eine Mittelstandsförderungsgesellschaft im Finanzierungsbereich wäre

für den Bereich der Börsenumsatzsteuer jedenfalls die Befreiungsbestimmung des Art 27 Abs. 2 StRefG 1993 anwendbar gewesen. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates spricht eine teleologische Interpretation der Befreiungsbestimmung des Art 27 Abs. 2 StRefG 1993 dafür, bei einer Konstellation wie der vorliegenden auch für den Bereich der Gesellschaftsteuer Steuerfreiheit zu gewähren. Dieser Auslegung steht der Wortlaut der Bestimmung nicht entgegen, da dort nur darauf abgestellt wird, dass ein Rechtsvorgang über den Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich vorliegt.

Durch den Verweis des Art 27 Abs. 2 StRefG 1993 auf das Körperschaftsteuergesetz ist der Begriff der Beteiligung nicht nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten zu betrachten, sondern entsprechend der in § 6b Abs. 2 KStG enthaltenen Legaldefinition.

Nach § 6b Abs. 2 Z. 1 lit. f KStG gelten ua. auch bestimmte Geldveranlagungen neben Beteiligungen im Sinne der lit. a bis d der genannten Gesetzesstelle als Beteiligung. § 6 der Verordnung Mittelstandsfianzierungsgesellschaften BGBl. 554/1994 bestimmt dazu, dass derartige Geldveranlagungen die Anschaffungskosten der jeweiligen Beteiligung nicht übersteigen dürfen. Dieses Abstellen auf die Anschaffungskosten einer Beteiligung spricht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates dafür, jene Leistungen, die Teil der Anschaffungskosten einer Beteiligung (hier von GmbH-Anteilen) sind, von der Gesellschaftsteuer zu befreien.

Als Anschaffungskosten gelten nach der Judikatur der Verwaltungsgerichtshofes alle Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Zu den Anschaffungskosten zählen auch nachträgliche Anschaffungskosten, die anfallen, nachdem das Wirtschaftsgut in die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Erwerbers gelangt ist, und mit dem Erwerbsvorgang in kausalem oder zeitlichem Zusammenhang stehen (vgl. ua. VwGH 28.11.2001, 99/13/0254). Diese Voraussetzungen liegen für den Zuschuss in Höhe von € 1.500.000,00 vor, weshalb dieser Betrag auch Teil der in den Büchern der X für die Beteiligung an der Bw. ausgewiesenen Anschaffungskosten ist.

X erbrachte die anlässlich des Beteiligungserwerbes versprochenen Zuschüsse in 3 Tranchen von je € 500.000,00 am 25. Juni 2001, am 1. August 2001 und am 31. August 2001. Zu diesen Zeitpunkten (= Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld) erfüllte die Bw. die gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen einer Mittelstandsfianzierungsgesellschaft, weshalb im vorliegenden Fall die Befreiung von der Gesellschaftsteuer zur Anwendung kommt.

Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Wien, 28. Mai 2004