

GZ. RV/2576-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 2. August 2001 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 18. Mai 2001 zeigte die nunmehrige Berufungswerberin (Bw.) beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien an, dass ein Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z. 1 KVG mit einer Gegenleistung von S 1.000.000,00 erfolgt sei. Angeschlossen war eine Genussscheinurkunde über eine Genussrechtsemmission vom 8. Jänner 2001 über ein Genussrechtsnominalkapital von S 1.000.000,00 sowie Genussrechtsbedingungen ebenfalls vom 8. Jänner 2001. Diese haben auszugsweise folgenden Inhalt:

"§ 1 Die Bw. gewährt unter Ausschluss öffentlicher Angebote im Sinne des Kapitalmarktgesetzes (KMG) Genussrechte im Wegen der Emmission eines Genussrechtsnominalkapitals von S 1.000.000,00.

§ 2 Die Genussrechte sind in Inhaber-Genusscheinen in Form einer oder bei Bedarf mehrerer Sammelurkunde verbrieft.

§ 3 Die Genussrechte können unter Ausschluss öffentlicher Angebote im Sinne des KMG im Wege der Übergabe der entsprechenden Genusscheine Dritten ohne Zustimmung der Bw. übertragen werden.

§ 4 Die Laufzeit der Genussrechte endet am 30. Dezember 2010 oder mit früherer Auflösung und Abwicklung der Bw.

.....

§ 6 Als Gegenleistung für das Genussrechtskapital (Genussrechtsnominalkapital zuzüglich allfälliger geleisteter Zuschüsse) gewährt die Bw. einen Gewinnanteil (§7). Das gesamte Genussrechtskapital ist innerhalb von 8 Wochen nach Abschluss der Genussrechtsvereinbarung zu entrichten. Das eingezahlte Genussrechtskapital ist Fremdkapital, das anderen Gläubigerforderungen gegen die Bw., mit Ausnahme jener der R AG, gleichrangig ist. Gegenüber Forderungen der R AG ist das Genussrechtskapital nachrangig.

§ 7 (1) Das nach Ende der Laufzeit (§ 4) ohne unnötigen Aufschub fällige Genussrecht gewährt dem Genussberechtigten eine Gewinnanteil in Höhe von 0,1200% pro S 1.000.000,00 Genussrechtskapital an der positiven Gesamtsumme aller im Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis zum Ablauf des Genussrechts erwirtschafteten Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gemäß Handelsgesetzbuch unter Beachtung der folgenden Bestimmungen (Bemessungsgrundlage)":

Mit vorläufigem Bescheid vom 6. Juni 2001 setzte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer vorläufig mit S 10.000,00 (1% von S 1.000.000,00) fest. Gleichzeitig forderte das Finanzamt die Bw. mit Schreiben vom 6. Juni 2001 auf, bekanntzugeben, ob und in welcher Höhe Aufzahlungen der Genussrechtsinhaber gemäß Punkt 6 der Genusscheinbedingungen geleistet wurden.

Diesen Vorhalt beantwortet die Bw. dahingehend, dass die C-P AG im Dezember 2000 das von der Bw. emittierte Genussrecht in Höhe von S 1 Mio. treuhändig für die C-V AG gezeichnet habe. Da das Kapitalverkehrsteuergesetz bei der Auslegung des Gesellschafterbegriffs des § 5 Abs. 2 KVG an das zivilrechtliche Eigentum anknüpfe, löse die Zeichnung des Genussrechts in Höhe von S 1 Mio durch den Treuhänder als zivilrechtlicher Eigentümer die Gesellschaftersteuer von 1% aus. Anfang 2001 sei ein 40%iger Anteil am wirtschaftlichen Eigentum am Genussrecht durch die C-V AG auf die I GmbH übertragen worden. Erst Ende Mai 2001 seien dann im Verhältnis 40:60 von der I GmbH und der C-V AG Zuschüsse von S 99 Mio geleistet worden. Diese Zuschüsse seien auf die Genussrechte geleistet, weswegen auch hier die zivilrechtliche Betrachtungsweise des KVG heranzuziehen sei. Diese Zuschüsse der I GmbH und der C-V AG als "lediglich" wirtschaftliche Eigentümer der Genussrechte könnten entsprechend der herrschenden Literatur und Rechtsprechung des VwGH keine Gesellschaftsteuer auslösen.

Mit endgültigem Bescheid vom 2. August 2001 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. die Gesellschaftsteuer endgültig mit S 1.000.000,00 (1% von S 100.000.000,00, das entspricht Euro 7.267.283,42) fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Zuschüsse in Höhe von S 99.000.000,00, welche auf die Genussrechte geleistet wurden, in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Gesellschaftsteuer miteinzubeziehen seien. In § 6 der Genussrechtsbedingungen sei ersichtlich, dass die Bw. als Gegenleistung für das Genussrechtskapital – welche das Genussrechtsnominalkapital zuzüglich allfällig geleisteter Zuschüsse beinhaltet- eine Gewinnanteil gewährt. Da die zu leistenden Zuschüsse aufgrund des § 6 der Genussrechtsbedingungen in unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausgabe des Genussrechte stehen würden, würden diese gemäß § 2 Z. 1 KVG in Verbindung mit § 5 (1) 2 KVG auch der Gesellschaftsteuer unterliegen.

In der dagegen eingebrauchten Berufung wurde geltend gemacht, dass der angefochtene Bescheid mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet sei. Die Behörde übersehe nämlich, dass die Leistung in Höhe von S 99,00 Mio. nicht vom Gesellschafter gemäß § 5 Abs. 2 KVG erbracht worden sei. Gesellschafter iSd KVG sei die C-P AG, die für den erstmaligen Erwerb der Gesellschaftsrechte S 1,00 Mio. aufgewendet habe. Der Zuschuss auf das Genussrechtskapital sei jedoch nicht durch den Gesellschafter C-P AG, in dessen zivilrechtlichem Eigentum die Genussrechte stehen, sondern durch dessen Treugeber erfolgt. Die Behörde stütze im angefochtenen Bescheid die Steuerpflicht auf § 2 Z. 1 KVG, also auf den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten. Dies sei unzutreffend, da weder die I GmbH noch die C-V AG irgendwelche Gesellschaftsrechte iSv § 5 Abs. 1 KVG an der Bw. erworben hätten. Weshalb die Leistung eines Dritten in (vorgeblich) "unmittelbarem Zusammenhang" mit der Ausgabe von Genussrechten auch bei einem Dritten Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z. 1 KVG auslösen solle, ohne dass dieser Gesellschaftsrechte gemäß § 5 Abs. 1 KVG erwirbt, sei dem Gesetz nicht zu entnehmen. Abgesehen davon sei auch der von der Behörde behauptete "unmittelbare Zusammenhang" selbst zu bestreiten. Die Genussrechte seien im Dezember 2000 im Wege der Zeichnung durch die C-P AG begründet worden. Alleinige Treugeberin der C-P AG sei zu diesem Zeitpunkt die C-V AG gewesen. Anfang 2001 haben die C-V AG 40% ihrer Treugeberposition an die I GmbH übertragen. Erst Ende Mai 2001 seien dann die bescheid-gegenständlichen Zuschüsse in Höhe von insgesamt S 99 Mio. geleistet worden. Abgesehen von dieser zeitlichen Distanz sei die I GmbH im Zeitpunkt der Genusscheinausgabe nicht einmal Treugeberin der C-P AG gewesen. Der von der Behörde behauptete "unmittelbare Zusammenhang" entbehre daher jeder Grundlage.

Mit Bescheid vom 21. November 2001 setzte die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland das gegenständliche Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO bis zur

Entscheidung über die in einer ähnlichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof unter den Zahlen 99/16/0192 und 99/16/0392 anhängigen Beschwerden aus. Diese Verfahren wurden mit abweisenden Erkenntnissen vom 6. November 2002 beendet.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Entscheidungsbefugnis über die o.a. Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen. Dieser erteilte am 22. Juli 2002 dem Finanzamt nach § 279 Abs. 2 BAO die notwendigen Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens durchzuführen.

Über Vorhalt des Finanzamtes legte die Bw. noch folgende Unterlagen vor:

- Zeichnungsschein über Genussrechte an der Bw., gezeichnet von der C-P AG und dem Vermerk über die Annahme der Zeichnung durch die Bw. am 8. Jänner 2001
- Bankbeleg über die Gutschrift eines Betrages von S 1.000.000,00 von der C-P AG mit Valuta 2. April 2001 auf dem Bankkonto der Bw. mit dem Verwendungszweck: "Treuhandbetrag Genussrechte gem. Fax v. 28.3.2001"
- Treuhandauftrag und Treuhandvertrag abgeschlossen am 8. Jänner 2001 zwischen der C-P AG als Treugeber und der Bw. als Treuhänder
- Vertrag über die Abtretung des wirtschaftlichen Eigentums an Genussrechten vom 24. Jänner 2001 zwischen der C-V AG und der I GmbH
- Aktennotizen vom 30. April 2001 der I GmbH und der C-V AG über am 30. April 2001 geleistet Zuschüsse an die Bw. in Höhe von S 39.600.000,00 bzw. S 59.400.000,00
- Bankbelege über die Gutschrift eines Betrages von S 39.600.000,00 von der I GmbH und von S 36.400.000,00 und von Euro 1.671.475,19 (entspricht S 23.000.000,06) von der C-V AG, alle mit Valuta 30. April 2001 auf Bankkonten der Bw. und dem Verwendungszweck: "Nachschuss Genussrecht"
- Jahresabschlüsse samt Lageberichten der Bw. zum 31. Dezember 2000 und zum 31. Dezember 2001.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat weiters noch erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt ErfNr. 338.775/2001, insbesondere in das dort inneliegende Teilnehmerverzeichnis zur 2. Ordentlichen Hauptversammlung der Bw. am 19. April 2001.

Aus diesen Unterlagen und dem bisherigen Vorbringen der Bw. ergibt sich folgender Sachverhalt:

Aktionäre der Bw. waren im Zeitraum 31. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2001 zu 60% die C-V AG und zu 40% die I GmbH.

Am 8. Jänner 2001 erteilte die C-V AG als Treugeber der C-P AG als Treunehmer den Auftrag, Genussrechte an der Bw. auftrags der C-V AG im eigenen Namen, jedoch auf fremde Rechnung und Gefahr der C-V AG zu zeichnen, das Genussrechtsnominalkapital in Höhe von S 1.000.000,00 zu leisten und die Genussrechte zu halten. In der Präambel des Treuhandvertrages wurde ausdrücklich festgehalten, dass sich die Wirkungen dieses Vertrages sinngemäß auch auf allfällige künftige dem Genussrechtskapital zuzurechnenden Zuschüsse erstreckt.

Ebenfalls am 8. Jänner 2001 zeichnete die C-P AG treuhändig für die C-V AG den Zeichnungsschein über Genussrechte an der Bw. gemäß den am Anfang dieser Berufungsentscheidung auszugsweise zitierten Genusscheinbedingungen vom 8. Jänner 2001. Im Zeichnungsschein verpflichtete sich die C-P AG unverzüglich ein Genussrechtsnominalkapital in Höhe von S 1.000.000,00 an die Bw. zu überweisen.

Am 24. Jänner 2001 trat die C-V AG als Treugeber das wirtschaftliche Eigentum an den ihr wirtschaftlich zuzurechnenden Genussrechten anteilig in Bezug auf ein eingezahltes Genussrechtsnominalkapital in Höhe von S 400.000,00 zu einem Abtretungspreis von S 400.000,00 an die I-GmbH ab.

Entgegen den Vereinbarungen im Zeichnungsschein und in den Genussrechtsbedingungen erfolgte die Zahlung des Genusscheinnominalkapitals weder unverzüglich nach Zeichnung des Genusscheines noch innerhalb von 8 Wochen nach Abschluss der Genussrechtsvereinbarung. Mit Valuta 2. April 2001 überwies die C-P AG das Genussrechtsnominalkapital in Höhe von S 1.000.000,00 an die Bw. Mit Valuta 30. April 2001 überwiesen die C-V AG einen Betrag von S 59.400.000,00 und die I GmbH einen Betrag von S 39.600.000,00 an die Bw. als Zuschuss auf das Genussrecht iSd § 6 der Genusscheinbedingungen.

Im Anhang zum Jahresabschluss der Bw. zum 31. Dezember 2001 wird erläutert, dass in den Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, obligatorische Genussrechte in Höhe von insgesamt Euro 7.267.283,42 (das entspricht S 100.000.000,00) enthalten sind und dass für die Ansprüche aus den thesaurierenden Genussrechten eine Rückstellung gebildet wurde.

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 § 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.

Nach § 2 und § 3 der Genusscheinbedingungen sind im gegenständlichen Fall die Genussrechte in Inhaber genusscheinen verbrieft und können die Genussrechte im Wege der Übergabe der entsprechenden Genusscheine Dritten übertragen werden. Daraus ergibt sich, dass der jeweilige Inhaber des Genusscheines als derjenige anzusehen ist, dem das Genussrecht gegenüber der Bw. zusteht und der somit als Gesellschafter iSd KVG gilt. Die Zeichnung der Genusscheine erfolgte durch die C-P AG, weshalb durch den zivilrechtlichen Erwerb des Genussrechts durch die C-P AG ein erster Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht wurde und die C-P AG als Gesellschafterin der Bw. gilt.

Nach 7 Z. 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z. 1 KVG), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

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 als "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 gewährte die Bw. nach § 6 der Genusscheinbedingungen nicht nur für das Genussrechtsnominalkapital in Höhe von S 1.000.000.000,00 sondern auch für die geleisteten Zuschüsse in Höhe von insgesamt S 99.000.000,00 einen Gewinnanteil. Das Genussrechtsnominalkapital und die Zuschüsse wurden entgegen den Ausführungen in der Berufung innerhalb eines Zeitabstandes von nicht einmal einem Monat geleistet. Wie sich aus den oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, wurde auch in den dortigen Beschwerdefällen die "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" des Dritten erst nach der Zeichnung des Genusscheines geleistet, findet sich auch dort in den Genusscheinbe-

dingungen keine dezidierte Verpflichtung zur Leistung der "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" und wurden auch in den dortigen Fällen die "Aufzahlungen" oder "Zuschüsse" des Dritten später geleistet als die als "Kaufpreis" oder "Genusscheinnominale" deklarierten Zahlungen des Genussrechtsberechtigten. 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. In § 6 der Genussrechtsbedingungen wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Bw. als Gegenleistung für die allfällig geleisteten "Zuschüsse" einen Gewinnanteil gewährt und stellen somit umgekehrt die "Zuschüsse" die Gegenleistung für den Gewinnanteil an der Bw. dar. Da die Bw. für die "Zuschüsse", unabhängig davon von wem sie geleistet werden, eine Gewinnbeteiligung gewährt, spielt der im gegenständlichen Fall hinsichtlich eines Teiles der Genussrechte erfolgte Treugeberwechsel keine Rolle. Die Bw. selber differenziert in ihrem Anhang zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 nicht zwischen dem Genussrechtsnominalkapital und den "Zuschüssen", sondern weist darin aus, dass obligatorische Genussrechte in Höhe von insgesamt Euro 7.267.283,42 (das entspricht der Summe von S 100.000.000,00 aus S 1.000.000,00 Genussrechtsnominalkapital und den S 99.000.000,00 aus "Zuschüssen") begeben wurden. Aus all diesen Erwägungen geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Gesamtbetrag von S 100.000.000,00 die Gegenleistung iSd § 7 Z. 1 lit. a KVG für den Erwerb des Genussrechtes durch die C-P AG darstellen.

Im Übrigen gelten gemäß § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG nicht nur Genussrechte sondern auch Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren, als Gesellschaftsrechte. Da in § 6 der Genussrechtsbedingungen eine Gewinnbeteiligung für die "Zuschüsse" vereinbart wurde, würden die "Zuschüsse" selbst bei Fehlen eines Kausalzusammenhangs mit dem Erwerb des Genussrechtes (wovon der unabhängige Finanzsenat jedoch aus den oben angeführten Gründen ausgeht) ein eigenständiges Gesellschaftsrecht iSd § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG darstellen, dessen erster Erwerb nach § 2 Z. 1 KVG der Gesellschaftsteuer unterliegt. Außerdem sind im gegenständlichen Fall die C-V AG und I GmbH nicht nur Treugeber hinsichtlich der Genussrechte, sondern gleichzeitig auch die alleinigen Aktionäre der Bw. und somit handelsrechtliche Gesellschafter der Bw., weshalb Leistungen der C-V AG und der I GmbH bereits auf Grund der Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z. 1 iVm Abs. 2 KVG Leistungen eines Gesellschafters iSd KVG darstellen.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 7. Oktober 2003