

GZ. RV/2199-W/02  
GZ. RV/2522-W/02  
GZ. RV/2523-W/02  
GZ. RV/3106-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Christian Zeidler & Mag. Reinhard Pinkel WT OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Gesellschaftsteuer 1) vom 3. April 2001, 2) und 3) vom 22. Juni 2001 und 4) vom 7. Februar 2002 entschieden:

Die Berufungen werden 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

1) Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 14. März 2001 zeigte die nunmehrige Berufungswerberin (Bw.) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien an, dass die S AG am 19. Jänner 2001 eine freiwillige Zuzahlung in Höhe von S 227.000.000,00 auf ihre Substanzgenussrechte geleistet habe. Eine Gesellschaftsteuerpflicht sei in Anbetracht der

Tatsache, dass Art. 4 und Art. 5 der GesSt-RL nur Leistungen, die Gesellschafter erbringen, der Gesellschaftsteuer unterwerfen, nicht gegeben, da die S AG nicht Gesellschafterin der Bw. sei.

Mit Bescheid vom 3. April 2001 setzte das Finanzamt hierfür Gesellschaftsteuer in Höhe von S 2.270.000,-- fest. In der Begründung wurde einerseits darauf verwiesen, dass freiwillige Leistungen eines Gesellschafters gemäß § 2 Z. 4 KVG der Gesellschaftsteuer unterliegen. Anderseits wurde dargelegt, dass Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sei, wem die in § 5 KVG angeführten Gesellschaftsrechte zustehen und dass gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 KVG Genussrechte als Gesellschaftsrechte an einer Kapitalgesellschaft gelten.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen eingewandt, dass sowohl der Tatbestand des Art. 4 Abs. 1 lit. d GesSt-RL aus auch der Tatbestand des Art. 4 lit. b GesSt-RL voraussetzen würden, dass die "Einlagen jeder Art" bzw. die "Leistungen" vom "echten" Gesellschafter (also vom Gesellschafter im handelsrechtlichen Sinn) stammen. Stammen die "Einlagen jeder Art" bzw. die "Leistungen" von einem "fiktiven" Gesellschafter , liege kein steuerbarer Vorgang vor. Daraus folge, dass § 5 Abs. 1 Z. 2 KVG insoweit nicht richtlinienkonform sei, als der Erwerb von Genussrechten durch Nichtgesellschafter (im handelsrechtlichen Sinn) für steuerbar erklärt werde.

2) und 3) Mit Gesellschaftsteuererklärungen vom 9. Mai 2001 und vom 6. Juni 2001 zeigte die Bw. dem Finanzamt an, dass die S AG am 14. März 2001 eine freiwillige Zuzahlung auf ihre Substanzgenussrechte in Höhe von S 25.000.000,00 und am 12. April 2001 in Höhe von S 21.000.000,00 geleistet habe.

Hierfür setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 22. Juni 2001 Gesellschaftsteuer in Höhe von S 210.000,00 und in Höhe von S 250.000,00 fest. Sowohl die Bescheidbegründungen des Finanzamtes als auch die Ausführungen der Bw. in den dagegen eingebrachten Berufungen decken sich mit jenen zum Bescheid vom 3. April 2001.

4) Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 6. Dezember 2001 zeigte die Bw. dem Finanzamt eine weitere freiwillige Zuzahlungen der S AG auf ihre Substanzgenussrechte in Höhe von S 5.000.000,00 an.

Hierfür setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 7. Februar 2002 Gesellschaftsteuer in Höhe von Euro 3.633,64 (entspricht S 50.000,00) fest. Auch in diesem Fall decken sich sowohl die Bescheidbegründungen des Finanzamtes als auch die Ausführungen der Bw. in den dagegen eingebrachten Berufungen mit jenen zum Bescheid vom 3. April 2001.

Alle 4 Berufungsverfahren wurden von der Finanzlandesdirektion bis zur Entscheidung über die in einer ähnlichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof unter Zahl 99/16/0392 anhängigen Beschwerde gemäß § 281 BAO ausgesetzt. Da der Verwaltungsgerichtshof nach Ergehen des Urteiles des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 17. Oktober 2002 zur ZI. Rs C-138/00 diese Beschwerde mit Erkenntnis vom 6. November 2002 zur ZI. 2002/16/0241, 0242 als unbegründet abgewiesen hat, sind die gegenständlichen Berufungsverfahren vom mittlerweile zuständigen unabhängigen Finanzsenat fortzusetzen.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes, in dem sich die am 30. Juni/5. Juli 2000 zwischen der Bw. und der S AG vereinbarten Genussrechtsbedingungen über Substanzgenussrechte befinden. Dadurch gelangte er zu folgenden Sachverhaltsfeststellungen:

Die S AG hat am 5. Juli 2000 Genussrechte im Nominalbetrag von S 3.000.000,-- an der Bw. erworben.

Nach § 3 der Genussrechtsbedingungen ist Gegenstand des Genussrechtes eine Gewinnbeteiligung und eine Beteiligung am Unternehmenswert und am Liquidationsgewinn der Gesellschaft und bestimmt sich die Beteiligung der S AG am laufenden Gewinn nach dem Verhältnis des Gesamtnennbetrages dieser Genussrechte zuzüglich allfällig darauf von wem immer geleisteter Zuschüsse zur Summe aus dem gesamten einbezahlten Stammkapital der Gesellschaft zuzüglich allfällig darauf von wem immer geleisteter Zuschüsse und dem Gesamtnennbetrag sonstiger Genussrechte zuzüglich allfälliger darauf von wem immer geleisteter Zuschüsse, bezogen auf den Emissionszeitpunkt der Genussrechte folgenden Bilanzstichtag.

In § 5 der Bedingungen wurde für den Fall der Auflösung des Genussrechtsverhältnisses festgelegt, dass der S AG ein Auseinandersetzungsbetrag in Höhe des anteiligen Unternehmenswertes einschließlich aller stillen Reserven bezogen auf den Auflösungszeitpunkt zusteht. Dabei bestimmt sich der Anteil der S AG am Unternehmenswert und am Liquidationserlös nach folgendem Berechnungsschema:

*"Aus dem Liquidationserlös wird zuerst ein Betrag im Ausmaß des Nominales der begebenen Genussrechte zuzüglich darauf geleisteter Zuschüsse an die Genussrechtsinhaber ausbezahlt.*

*Übersteigt der Liquidationserlös das Nominale der Genussrechte zuzüglich darauf geleisteter Zuschüsse, so ist aus dem verbleibenden Restliquidationserlös ein Betrag in Höhe der auf das Stammkapital geleisteten Zuschüsse an diese auszuzahlen. Reicht der Rest des Liquidationserlöses dafür nicht aus, so erfolgt die Auszahlung anteilig nach dem Verhältnis der geleisteten Zuschüsse.*

*Verbleibt danach noch ein Rest des Liquidationserlöses, so ist ein Betrag in Höhe des eingezahlten Stammkapitals an die Gesellschafter zu zahlen.*

*Verbleibt danach noch ein Rest des Liquidationserlöses, so wird dieser im Verhältnis a) des Nominales des Stammkapitals zuzüglich darauf geleisteter Zuschüsse zu b) dem Nominale der begebenen Genussrechte zuzüglich darauf geleisteter Zuschüsse verteilt."*

***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Gemäß § 2 Z. 3 KVG unterliegen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien).

Weiters unterliegen nach § 2 Z. 4 lit. a KVG freiwillige Leistungen wie Zuschüsse eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. Oktober 1990 zur ZI. 90/15/0027 ausgesprochen hat, ist Grundgedanke der Z. 3 des § 2 KVG (Anm: in der Fassung vor BGBI. 629/1994, entspricht nunmehr Z. 3 und 4 des § 2 KVG) alle jene freiwilligen Zuwendungen eines Gesellschafters steuerlich zu erfassen, die ihrem Wesen nach direkt oder indirekt eine Vergrößerung der Rechte oder eine Erhöhung des Wertes dieser Rechte herbeiführen.

Nach den Legaldefinitionen des § 5 Abs. 1 Z. 2 KVG und des § 5 Abs. 2 KVG gelten Genussrechte als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften und gelten als Gesellschafter jene Personen, denen die im Absatz 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen, weshalb nach innerstaatlichem Recht freiwillige Leistungen eines Genussrechtsberechtigten an die Kapitalgesellschaft bei Vorliegen der sonstigen in § 3 Z. 3 oder Z. 4 KVG genannten Voraussetzungen gesellschaftsteuerpflichtig sind.

Da sich aus den Bestimmungen der § 3 und § 5 der Genussrechtsbedingungen ergibt, dass für das Ausmass der Beteiligung der S AG am Gewinn, am Unternehmenswert und am Liquidationserlös der Bw. neben dem Gesamtnennbetrag der Genussrechte die Höhe der geleisteten Zuschüsse maßgeblich ist, haben sich durch die als freiwillige Zuzahlungen bezeichneten Leistungen von S 227.000.000,00, von S 25.000.000,00, von S 21.000.000,00 und von S 5.000.000,00 die Gesellschaftsrechte (im Sinne des KVG) der Bw. jeweils vergrößert und unterliegen die "freiwilligen Zuzahlungen" deshalb nach § 2 Z. 3 KVG der Gesellschaftsteuer.

Zum Einwand in der Berufung, dass § 5 Abs. 1 Z. 2 KVG insoweit nicht richtlinienkonform sei, als der Erwerb von Genussrechten durch Nichtgesellschafter (im handelsrechtlichen Sinn) für steuerbar erklärt werde, ist auf das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 17. Oktober 2002 zur Zl. Rs C-138/00 und auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. November 2002 zur Zl. 2002/16/0241, 0242 zu verweisen.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates liegt nicht nur bei der Begebung von Genussrechten, sondern auch im Falle von spätere Zuzahlungen auf das Genussrecht, die wie hier für das Ausmass der Beteiligung am Gewinn und am Unternehmenswert bestimmend sind, ein Vorgang im Sinne des Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie vor. Auch durch die freiwilligen Zuzahlungen erfolgte einerseits eine Erhöhungen des Gesellschaftsvermögens der Bw. und wurden andererseits der S AG hierfür Rechte, wie sie ansonsten Gesellschaftern gewährt werden, eingeräumt, weshalb die in den gegenständlichen Fällen erfolgten Festsetzungen von Gesellschaftsteuer im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht stehen.

Es waren daher die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, 24. Juli 2003