



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung der Bw., vertreten durch Hon. Prof. Mag. Dr. Josef Schlager, Wirtschaftsprüfer-Steuerberater-Unternehmensberater, 4046 Linz, Freistädter Straße 307, vom 3. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 7. November 2007 betreffend Gesellschaftsteuer (ErfNr.: XXX.XXX/XXXX) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Auf Grund des Prüfungsauftrages vom 21. Jänner 2007 wurde bei der Berufungswerberin (Bw.) eine Betriebsprüfung betreffend die Kapitalverkehrsteuern 2002 bis 2004 durchgeführt. Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass am 14.3.2002 zwischen der Firma A. F. AG und der T-GmbH eine Vereinbarung über die Begebung von Substanzgenussrechten abgeschlossen wurde. Für die Genussrechte wurde ein Nominale von € 550.000,00 festgelegt. Weiters wurde vereinbart, dass sich das Ausmaß der Beteiligung des Genussscheininhabers T. Beteiligungs-GmbH am Gewinn, Vermögen inklusive stiller Reserven und am Firmenwert und Liquidationserlös nach dem Genussscheinnominale zuzüglich allfällig geleisteter Aufzahlungen richtet.

In der Folge hat der X. S. reg.Gen.m.b.H. (gesellschaftsrechtliche Großmutter der T. Beteiligungs-GmbH) eine Aufzahlung in Höhe von € 4.950.000,00 geleistet. Durch den

zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Begebung der Genussrechte wurde die Leistung der Aufzahlung als Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte angesehen.

Dazu wurde im Betriebsprüfungsverfahren von der Bw. in der Stellungnahme vom 15. März 2007 vorgebracht, dass bei der Bw. im Geschäftsjahr 2001 eine äußerst schwierige Wirtschaftslage bestand, da bereits Verlustjahre vorangegangen waren und ein negatives Eigenkapital bestand, das zur Redepflicht des Wirtschaftsprüfers wiederum geführt hätte. Es sei ohne zusätzliche Maßnahmen wahrscheinlich nicht möglich gewesen nach going concern zum 31.12.2001 zu bilanzieren, wodurch der Fortbestand des Unternehmens nicht mehr gegeben gewesen wäre. Es hätten gegenüber dem X. S. die Hauptverbindlichkeiten bestanden. Für die Rettung der Kredite sei es notwendig gewesen, eine bessere Eigenkapitalstruktur auszuweisen. Zum 31.12.2001 hätten Bankverbindlichkeiten - überwiegend gegenüber dem X. S. - in Höhe von € 13,9 Mio. und zum 31.12.2002 von € 6,4 Mio. bestanden. Zum 31.12.2001 seien bereits die Genussrechtseinlagen verbucht worden, wobei auf der Aktivseite eine Forderung ausgewiesen worden wäre. Die Genussrechte in Höhe von € 550.000,00 (55 Stück à € 10.000,00) seien ausschließlich durch die T-GmbH gezeichnet worden. Der Vertrag über die Substanzgenussrechtsbedingungen sei am 14.3.2002 abgeschlossen worden. Die Aufzahlung von € 4,950.000,00 durch die X. S. reg. Gen.m.b.H. sei nicht im Interesse der Genussrechte zeichnenden T-GmbH bestanden, sondern ausschließlich im Interesse der Kredit gebenden X. S. reg. Gen.m.b.H. selbst, da mit dieser wirtschaftlichen und rechtlichen Abwicklung die Geschäftsverbindung mit der die Zahlungen empfangenden Bw. aufrecht erhalten werden sollte, was sonst mangels Unternehmensfortbestand wohl nicht möglich gewesen wäre.

Rechtlich vertrat die Bw. die Ansicht, aufgrund der österreichischen Rechtslage im Gesellschaftsteuerrecht seien „Großmutterzuschüsse“ zum Zeitpunkt der angesprochenen Maßnahmen nicht als gesellschaftsteuerpflichtig einzustufen gewesen. Dies hätte jedenfalls bis zur Veröffentlichung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes gegolten. Die Literatur bringe eindeutig zum Ausdruck, dass erst für Zeiträume und Fälle nach den EuGH Urteilen - zuletzt das klarstellende Erkenntnis des EuGH zu den „Großmutterzuschüssen“ vom 12.1.2006 - die neue Rechtslage aus dem Vertrauensschutzprinzip angewendet werden könne (s. *Tumpel*, EuGH zu den Großmutterzuschüssen, RdW 2006, 120 ff., weiters *Aigner*, Gesellschaftsteuerpflicht für Großmutterzuschüsse?, taxlex 2006, 148 ff. und *Fraberger*, *Zöchling*, Großmutterzuschüsse in Österreich gesellschaftsteuerpflichtig? Aktuelles EuGH-Urteil zur GesSt sorgt für Verwirrung EuGH zur Gesellschaftsteuer, in SWK 2006, S 275 ff.). Der EuGH hätte, wie auch die Erlässe des BMF anerkannt, nicht die mittelbaren Beteiligungen in seine Rechtsauffassung einbezogen (siehe auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II, 5. Auflage, Wien 2006, Seite 96, weiters *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer Kurzkommentar,

Wien 2006, S. 59 ff). Ob der Zuschuss der Großmuttergesellschaft oder der Muttergesellschaft zuzurechnen ist, sei anhand einer wirtschaftlichen und nicht formalen Betrachtungsweise nach EuGH zu beurteilen. Gesellschaftsteuer für die Aufzahlungen würde für Fallverwirklichungen nach den EuGH-Entscheidungen dann entstehen können, wenn dies vor allem im Interesse eines einzigen direkten Gesellschafters wäre. Hier liege weder ein einziger direkter Gesellschafter vor, noch ist es im Interesse der T-GmbH gewesen, dass der den Unternehmensfortbestand rettende Zuschuss zum 31.12.2001 bilanziert werden konnte, sondern im Interesse der Kredit gebenden X. S. reg. Gen.m.b.H. zur Rettung der Kredite in Höhe von rd. € 12 Mio..

In weiterer Folge wandte sich die Bw. im Schreiben vom 11. Mai 2007 an das Bundesministerium für Finanzen mit dem Ersuchen, dem Finanzamt die Erlassregelung in AÖFV 2003/139 in Erinnerung zu rufen und erforderlichenfalls die Weisung zu erteilen, von einer Gesellschaftsteuervorschreibung Abstand zu nehmen. Einigkeit bestehe insofern, als die Gesellschaftsteuer vom Nominale von € 550,000,00 vorzuschreiben ist. Der maßgebliche Sachverhalt wurde im März 2002, also vor Bekannt werden der einschlägigen Urteile des EuGH (17.10.2002, Rs C-339/99, ESTAG, Slg 2002, I-8837) verwirklicht. Das BMF hat zu diesem Urteil im Erlass AÖFV 2003/139 Stellung genommen und insbesondere ausgeführt:

„Nach Aussage des EuGH ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung — unabhängig von deren tatsächlichen Herkunft — zuzurechnen ist bzw wer — unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger — der eigentliche Empfänger der Leistungen ist. Hätte der EuGH auch mittelbare Gesellschafter als Gesellschafter im Sinne des [RL 69/335/EWG](#) ansehen wollen, hätte er in seiner Urteilsbegründung nicht die Frage der Zurechnung aufwerfen müssen. Gerade die Begründung, dass die Leistungen auf Grund der Umstände des anhängig gewesenen Falles einem unmittelbar beteiligten Gesellschafter zuzurechnen sind bzw der eigentliche Empfänger — abweichend vom verkürzten Zahlungsfluss — jene Kapitalgesellschaft ist, die einen Anspruch auf die Leistung hatte, spricht für die Aufrechterhaltung der Rechtsansicht, dass nur unmittelbar Beteiligte Gesellschafter im Sinne des [RL 69/335/EWG](#) sind.“

Das Bundesministerium für Finanzen hat dem Bw. dazu in der Erledigung vom 11. September 2007 mitgeteilt, das Bundesministerium für Finanzen hätte seine Rechtsansicht betreffend die gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung von Großmutterzuschüssen auf Grund der EuGH — Urteile vom 17.10.2002 in den Rechtssachen C-339/99, C-71/00 und C-138/00 in der Richtlinie zur Durchführung [des Kapitalverkehrsteuergesetzes](#), Auslegung der [§§ 2](#) und [5 KVG](#), (AÖF 139/2003) und in der Ergänzung der Richtlinie zum EuGH Urteil vom 12.1.2006, C-494/03, AÖF 134/2006, dargelegt. Die Frage, welcher Gesellschaft (Großmutter, Mutter) eine Leistung zuzurechnen ist, sei sachverhaltsbezogen. Die Beurteilung eines bereits verwirklichten Sachverhalts obliege den Abgabenbehörden erster Instanz und in der Folge dem Unabhängigen Finanzsenat sowie den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts. Das Bundesministerium für Finanzen sei nicht Abgabenbehörde und aus diesem Grund zur

Beurteilung eines konkreten, bereits verwirklichten Sachverhaltes nicht berufen. Im Übrigen hätten die Abgabenbehörden schon vor dem Ergehen der oben angeführten EuGH-Urteile die Rechtsansicht vertreten, nicht jeder formal von Großmuttergesellschaften geleistete Zuschuss sei gesellschaftsteuerrechtlich unbeachtlich, denn sonst wären die angesprochenen Fälle nicht beim EuGH anhängig geworden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Gesellschaftsteuer für die Einräumung von Substanzgenussrechten vom 14. März 2002 mit 55.000,00 €, das sind 1 % der im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten Bemessungsgrundlage von 5.500.000,00 €, festgesetzt.

Berechnung der Gesellschaftsteuer:

Gegenleistung gem. § 2 (1) KVG

Höhe der Genussrechte

€ 550.000,00

Aufzahlung

€ 4.950.000,00

€ 5.500.000,00 1% GesSt: € 55.000,00

In der gegenständlichen Berufung wurde die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend beantragt, dass die Gesellschaftsteuer ausschließlich von der Höhe des Nominales der Genussrechte, das sind 550.000,00 €, also mit 5.500 € festgesetzt wird. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Literatur bringe eindeutig zum Ausdruck, dass erst für Zeiträume und Fälle nach dem EuGH Urteilen - zuletzt das klarstellende Erkenntnis des EuGH zu den "Großmutterzuschüssen" vom 12.1.2006 - die neue Rechtslage aus dem Vertrauensschutzprinzip angewendet werden kann (s. *Tumpel*, EuGH zu den Großmutterzuschüssen, RdW 2006, 120 ff, weiters *Aigner* Gesellschaftsteuerpflicht für Großmutterzuschüsse?, taxlex 2006, 148 ff. und *Fraberger, Zöchling*, Großmutterzuschüsse in Österreich gesellschaftsteuerpflichtig? Aktuelles EuGH Urteil zur GesSt sorgt für Verwirrung EuGH zur Gesellschaftsteuer, in SWK 2006, 5 275 ff). Der EuGH hätte, wie auch die Erlässe des BMF anerkennen, nicht die mittelbaren Beteiligungen in seine Rechtsauffassung einbezogen (siehe auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II, 5. Auflage, Wien 2006, Seite 96, weiters weiters *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer Kurzkommentar, Wien 2006, 5. 59 ff). Ob der Zuschuss der Großmuttergesellschaft oder der Muttergesellschaft zuzurechnen ist, sei anhand einer wirtschaftlichen und nicht formalen Betrachtungsweise nach EuGH zu beurteilen. Gesellschaftsteuer für die Aufzahlungen würde für Fallverwirklichungen nach den EuGH-Entscheidungen dann entstehen können, wenn dies vor allem im Interesse eines einzigen direkten Gesellschafters wäre. Hier liege weder ein einziger direkter Gesellschafter vor, noch ist es im Interesse der T-GmbH gewesen, dass der den Unternehmensfortbestand rettende Zuschuss zum 31.12.2001 bilanziert werden konnte, sondern im Interesse der Kreditgebenden X. S. reg. Gen.m.b.H. zur Rettung der Kredite. Auch die Erlässe zu diesen EuGH-

Urteilen gingen davon aus, dass der EuGH keinesfalls mittelbare Gesellschafter als Gesellschafter im Sinne des [RL 69/335/EWG](#) ansehen wollte.

Die Bw. verwies noch auf die Schreiben vom 15.3.2007 und vom 11.5.2007. Auch im Schreiben des BMF, eingelangt am 12.9.2007, GZ. BMF 010206/0123-V115/2007 werde ausgeführt, dass auf den verwirklichten Sachverhalt abzustellen ist. Dies bedeute hier, dass sowohl die Jahresabschlusssdarstellung als auch die Vereinbarung vor dem Zugang der Informationen aus den EuGH-Erkenntnissen erfolgten, die EuGH-Erkenntnisse ebenfalls keine mittelbare Gesellschaftsteuerpflicht anerkennen und die Leistung im vorliegenden Fall keinesfalls einem Gesellschafter der AG zuzurechnen gewesen wäre, da die Zuschussleistung im Interesse der Großmuttergesellschaft als Kreditgeber ausschließlich gelegen sei.

Die Berufung wurde am 31. März 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Gesellschaftsteuer unterliegt nach [Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital](#) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art. Nach Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie wird die Steuer erhoben bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a, c und d auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen.

Gemäß [§ 2 Z 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes \(KVG\)](#) unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, wird die Steuer nach [§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG](#) beim Erwerb von Gesellschaftsrechten vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist.

In der Berufungssache ist entscheidend, welche Leistung für den Erwerb der Anteile an der Gesellschaft durch den Erwerber tatsächlich erbracht worden ist. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne 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 Verkehrsteuerrechts

immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (VwGH 19. 12. 2002, [2001/16/0273](#)). So ist auch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden Einlagen - tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. EuGH 17. Oktober 2002, [C-339/99](#), Randnummern 37 und 38, und C-71/00, Randnummer 25).

Im gegenständlichen Fall erwarb die T-GmbH Genussrechte an der Bw. im Nominale von 550.000,00 €, wodurch ein kapitalverkehrsteuerpflichtiger Vorgang iSd [§ 2 Z. 1 KVG](#) verwirklicht wurde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind Zuschüsse Dritter, die den Anteil der Genussscheinerwerber 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.

Im gegenständlichen Fall richtet sich das Ausmaß der Beteiligung des Genussrechtsinhabers T-GmbH am Gewinn, Vermögen einschließlich stiller Reserven und am Firmenwert sowie am Liquidationserlös nach dem Genussscheinnominale zuzüglich allfällig geleisteter Aufzahlungen. Somit ergibt sich ein innerer Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Genussrechtes und der Aufzahlung. Dem Einwand der Bw., dass die Leistung der Aufzahlung nur der Rettung der Kredite des Kredit gewährenden X S. diene, kann somit nicht gefolgt werden. Dies mag zwar ein Teilaspekt der Aufzahlung gewesen sein, jedoch nicht ausschließlicher Grund. Die Leistung der Aufzahlung ist auf Grund des sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs mit der Begebung der Genussrechte als Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte anzusehen. Die Aufzahlung des gewährenden X S. erhöhten somit den Anteil der Genussscheinerwerberin am Liquidationserlös. Der innere Zusammenhang zwischen der Aufzahlung in Höhe von 4,950.000,00 € und dem Erwerb des Genussrechtes ergibt sich einerseits aus den Genussscheinbedingungen und andererseits aus dem zeitlichen Naheverhältnis, weshalb auch der Betrag von 4,950.000,00 € Teil der Gegenleistung ist.

Der von der Bw. behauptete Wechsel in der Verwaltungspraxis hat nicht stattgefunden, weil das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-339/99 ein Vorabent-

scheidungsersuchen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs betroffen hat. Diese Rechtssache wäre nicht anhängig geworden, wäre die darin geklärte Frage nicht in einem Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof aufgeworfen worden. Damit kann die Bw. aber nicht auf bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes oder Verwaltungspraxis vertraut haben und der angefochtene Bescheid ein schutzwürdiges Vertrauen der Bw. nicht verletzen. Soweit sich die Bw. auf den Grundsatz von Treu und Glauben beruft, ist ihr entgegenzuhalten, dass dieser Grundsatz die Behörde nicht hindert, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen. Aus einer mit den Rechtsvorschriften nicht in Einklang stehenden Verwaltungsübung kann ein Recht auf Beibehaltung dieser Übung nicht abgeleitet werden (vgl. VwGH 9. 8. 2001, [98/16/0266](#)).

Im Übrigen besteht keine Bindung des Unabhängigen Finanzsenates an Rechtsansichten oder Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen. Die Weisungsfreiheit des Unabhängigen Finanzsenates ergibt sich aus [§ 6 Abs. 1 UFSG](#) und [§ 271 BAO](#).

Linz, am 4. Jänner 2011