



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Dr. Otto Farny und Ing. Gottfried Parade über die Berufung der CL. GmbH, Adr., vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, vom 20. Juli 2000 gegen den Bescheid vom 12. Juli 2000, ErfNr., des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch ORat Dr. Felmer, betreffend Haftung und Gesellschaftsteuer am 11. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, nach durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (in der Folge: FAG) erlangte durch eine vorgelegte Gewinn- und Verlustrechnung Kenntnis von außerordentlichen Erträgen der CL. GmbH (vormals K. GmbH bzw. H. GmbH, in der Folge: Bw.), im Geschäftsjahr 1. März 1997 bis 28. Februar 1998 in Höhe von S 94.000.000,00.

Auf Grund einer auf diese ao. Erlöse gerichteten Erhebung des FAG erklärte die Bw. in ihrer Anfragebeantwortung vom 5. November 1998, die in der Gewinn- und Verlustrechnung der K. GmbH ausgewiesenen ao. Erträge bestünden zur Gänze aus einem Forderungsverzicht der B. (auflösend bedingt mit einer Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse).

Der darüber ausgestellte Besserungsschein vom 25. Februar 1998 wurde in Kopie vorgelegt.

Weiters wurde erklärt, dass weder ein Tatbestand des Gebührengesetzes noch des Kapitalverkehrsteuergesetzes gegeben sei.

Der Besserungsschein lautet auszugsweise wie folgt:

" § 1 Die AG (in folgenden B.) hat unmittelbar vor Begebung des vorliegenden Besserungsscheines auf eine Forderung gegen die K. Gesellschaft m.b.H. (im folgenden K.) in Höhe von S 94.000.000,00 auflösend bedingt mit einer Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse der K. verzichtet. Nach der übereinstimmenden Auffassung von B. und K. manifestiert sich die für ein Wiederaufleben der erlassenen Forderung maßgebende Besserung darin, daß K. in seiner Gewinn- und Verlustrechnung einen Jahresüberschuss ausweist (vgl § 231 Abs (2) Ziff 22. HGB) und zudem ein positives Eigenkapital im weiteren Sinn hat.

§ 2 K. anerkennt hiermit, daß die von der B. erlassenen Forderung von S 94.000.000,00 soweit wiederauflebt, so weit K. in seiner Gewinn- und Verlustrechnung für ein Geschäftsjahr – ohne Berücksichtigung des im Jahr der Besserung entstehenden Ertrages aus der Besserung und des Aufwands aus der Besserung – einen Jahresüberschuss ausweist – dies allerdings nur unter der zusätzlichen Voraussetzung, daß K. laut der Bilanz für dasselbe Geschäftsjahr ein positives Eigenkapital im weiteren Sinn (§ 224 Abs. 3 ABHGB) hat. Für den Fall des Wiederauflebens der Forderung verpflichtet sich K. , der B. den entsprechenden Betrag (in Höhe des Jahresabschlusses) binnen vier Wochen ab Feststellung des Jahresabschlusses zu zahlen.

.....

§ 4 Die Zahlungsverpflichtung der K. laut § 2, deren Entstehen vom Eintritt der dort im einzelnen festgelegten Voraussetzungen abhängt, endet zu dem Zeitpunkt, zu dem die von der B. erlassenen Forderung zur Gänze wiederauflebt und abgedeckt ist. Weitergehende Ansprüche stehen der B. aus diesem Besserungsschein gegen K. nicht zu."

Weiters wurde eine Verpflichtung der Bw. zur Vorlage der Jahresabschlüsse und eine Berechtigung der B. zur Prüfung des Jahresabschlusses vereinbart.

Neben den oa. Besserungsscheinen stellte das FAG im Zuge einer Nachschau gem § 144 Abs. 1 BAO bei der Bw. für die Jahre 1996 – 1998 fest, dass die B. gegenüber der Bw. im Jahr 1998 auf eine weiterer Forderung von S 278,000.000,00 auflösend bedingt mit einer Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse verzichtet hatte. Darüber war am 31. Dezember 1998 ein weiterer Besserungsschein, mit im Wesentlichen dem bereits vorliegenden Besserungsschein gleichen Bedingungen ausgestellt worden. In diesen Besserungsschein wurden auch sämtliche bereits zuvor bestehenden auflösend bedingten

Forderungen mit einbezogen.

In Folge eines Auftrages des unabhängigen Finanzsenates an das FAG wurde dieser Besserungsschein am 3. Jänner 2005 nachgereicht.

Mit "Gesellschaftsteuerbescheid" vom 12. Juli 2000 wurde die Bw. für eine Gesellschaftsteuer aus einem Erwerb von Gesellschaftsrechten von einer Gegenleistung in Höhe von S 372.000.000,00 als Haftende in Anspruch genommen.

In der gegen diese Bescheide rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, es sei ihr als Ergebnis einer Kapitalverkehrsteuerprüfung als Steuerschuldnerin Gesellschaftsteuer vorgeschrieben worden und sie sei gleichzeitig mit demselben Bescheid als Haftungspflichtige herangezogen worden.

Weiters beanstandete die Bw., dass im Betrefftext ein Irrtum beim Vertragsdatum vorläge.

Zum Gesellschaftsteuerbescheid räumte die Bw. ein, dass eine Umwandlung einer bestehenden Geldforderung gegen eine Kapitalgesellschaft in eine Forderung, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös dieser Gesellschaft gewährt, grundsätzlich gesellschaftsteuerpflichtig sei.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. September 1999, 98/16/0121 meinte die Bw. aber im Wesentlichen, dass in einem auflösend bedingten Forderungsverzicht gegen Besserung kein Erwerb von Gesellschaftsrechten gelegen wäre. Es sei lediglich der Rückzahlungsmodus neu vereinbart worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. November 2000 wurde der Betrefftext berichtigt und die Haftung aufgehoben. Im Übrigen wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen. Das FAG sah im Recht auf Einsichtnahme in den Jahresabschluss und im Recht auf Prüfung der Richtigkeit des Jahresabschlusses einen derartigen Abweichen zum Sachverhalt, welcher dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. September 1999, 98/16/0121 zu Grunde lag, dass es in den gegebenen Fällen einen Erwerb von Gesellschaftsrechten im Sinne des KVG sah.

Dagegen brachte die Bw. in der Folge einen Vorlageantrag ein und stellte am 23. Jänner 2003 einen Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2004 übermittelte der Referent die Akten an das FAG unter Bezugnahme auf die mündliche Verhandlung mit dem Ersuchen um Stellungnahme sowie Vorlage des Arbeitsbogens (der Besserungsvereinbarung vom 31. Dezember 1998).

Dabei vertrat der Referent die Ansicht, der gegenständliche Fall sei im Wesentlichen ident mit dem Fall, der dem Erkenntnis vom 1. September 1999 zu Grunde lag. Der Rechtsgrund der

Forderung sei durch die Besserungsvereinbarung nicht berührt worden und es seien keine neuen Rechte erworben worden.

Dazu meinte das FAG ua., der Tatbestand des § 2 Z 1 KVG setze keinen Neuerwerb eines Rechtes voraus. Durch das Wort "Erwerb" werde in der Gesetzessprache die erstmalige Zuordnung oder eine Änderung in der Zuordnung eines Gegenstandes zu einem Rechtsträger zum Ausdruck gebracht. Nicht begriffsnotwendig sei, dass Rechte, die nach § 5 Abs. 1 KVG als Gesellschaftsrechte gelten, anlässlich des Erwerbes durch den ersten Erwerber bürgerlich rechtlich neu entstünden. Weiters wurde auf das Urteil des RFH vom 15.12.1931, II A 384/31 verwiesen.

Anlässlich der Vorladung wurde die Bw. ersucht, den Jahresabschluss 1998, sowie wegen Auskunftserteilung über die Forderungen auf welche auflösend bedingt verzichtet wurde, allfällige über diese Forderungen errichtete Urkunden und Schriften in Kopie vorzulegen.

Mit Schreiben vom 23. September 2005 wurden der Jahresabschluss zum 28. Februar 1998 und der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1998 sowie eine weitere Stellungnahme vorgelegt.

In der am 11. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde auf Befragen des Referenten von den Vertretern der Bw. ergänzend ausgeführt, dass sich die Forderungen, auf die verzichtet wurden, auf nicht beurkundete Barvorlagen bzw. auf Kredite gründeten und dass sämtliche Forderungen, auf die verzichtet wurden, über ao Erträge ausgebucht wurden.

Die Amtspartei erklärte auf die Frage des Referenten, ob Feststellungen getroffen worden seien, dass die B. abgesehen von den anhängigen Fällen Gesellschafterin im Sinne des KVG wäre, dass eine Gesellschafterstellung der B. im Sinne des KVG, abgesehen vom Besserungsschein nicht vorliege.

Die Vertreter der Bw. erklärten dazu, dass die B. keine Gesellschafterstellung habe, und sie auch kein stiller Gesellschafter sei.

Aus zivilrechtlicher Sicht erklärte Dr. Stefan Frotz als Vertreter der Bw., dass nach der Formulierung des Besserungsscheines die Forderung wieder auflebe, dh. lt. § 4 des Besserungsscheines werde bei Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse keine neue Forderung begründet. Es liege kein Vorgang vor, der sich in zwei Akte teile, nämlich ein Verzicht und das Wiederaufleben. Der Forderungsverzicht und der Besserungsschein bildeten eine Einheit. Die Verpflichtung zur Übermittlung des Jahresabschlusses an die B. stelle lediglich eine Verlängerung ihrer Position als Kreditgeber dar und kein Mitwirkungsrecht. Sie stelle ein Kontrollrecht dar, das vergleichbar dem Rechnungslegungsanspruch des

Handelsvertreters sei, und mit welchem die B. die Voraussetzungen für das Wiederaufleben der Forderung überwachen könne.

Neben weiteren rechtlichen Darlegungen der Bw. und der Amtspartei, welche im Wesentlichen dem bisherigen Vorbringen entsprachen, entgegnete die Amtspartei dem Vorbringen von Dr. Frotz, dass der Forderungsverzicht und die Besserungsvereinbarung nicht ein Akt seien. Es stehe der Gesellschaft frei, Leuten, die auf etwas verzichtet haben, einen Besserungsschein zu geben. Das ausdrückliche schriftliche Festhalten im Besserungsschein bezüglich der Überprüfung des Jahresüberschusses gehe über Kreditgeberrecht hinaus, und stelle eine gesellschaftliche Mitwirkung dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Gesellschaftsteuer unterliegt auf Grund des § 2 Z 1 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Gemäß § 5 Abs. 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften neben den Aktien und sonstigen Anteilen (Z 1) Genussrechte (Z 2) und Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren (Z 3).

Als Gesellschafter gelten nach Abs. 2 leg.cit. die Personen, denen die im Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Strittig ist im gegebenen Fall, ob mit den Besserungsvereinbarungen Genussrechte im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 2 KVG gewährt wurden.

Zivilrechtlich ist die Gewährung von Genussrechten lediglich im § 174 AktG geregelt. Dieses Gesetz gibt selbst aber keine Definition der Genussrechte und regelt auch nicht ihre nähere rechtliche Gestaltung. Hintergrund dieser gesetzgeberischen Zurückhaltung - in Österreich gleichermaßen wie in Deutschland - war (und ist) das Bestreben, die Entwicklung dieses Instrumentes unter Achtung des Prinzips der Privatautonomie möglichst nicht zu behindern. Demgemäß können Kapital- wie auch Personalgesellschaften, Genossenschaften, ja unter

Umständen sogar Einzelkaufleute Genussrechte ausgeben. Der häufigste Inhalt des Genussrechtes ist ein Anspruch auf Zahlungen aus dem jeweiligen Gewinn. Die Tatsache, dass die rechtliche Ausgestaltung der Genussrechte - wie ausgeführt - keiner besonderen gesetzlichen Regelung unterliegt, bedeutet für den Emittenten weitgehende Gestaltungsfreiheit (siehe OGH vom 29.1.2003, 7 Ob 267/02v).

Genussrechte dienen dem Zweck, Gründern, Aktionären, Gläubigern und sonstigen Personen (hier: GmbH-Gesellschaftern und NichtGmbH-Gesellschaftern) gegenüber Leistungen unterschiedlichster Art abzugelten. Die Art der Abgeltung liegt in den Händen des Emittenten (der Kapitalgesellschaft).

Neben einer Beteiligung am Gewinn und/oder Liquidationserlös können Genussrechtsberechtigten auch andere Rechte, wie sie auch Gesellschaftern gewährt werden, wie umfangreiche Mitwirkungsrechte (Teilnahme-, Rede-, und Stimm- und Anfechtungsrechte), eingeräumt werden.

Dazu ist auch auf Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, 69/335/EWG zu verweisen, wonach der Gesellschaftsteuer die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art unterliegt, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie zB Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse.

Für das Genussrecht ist grundsätzlich typisch, dass der Genussrechtsberechtigte dem Genussrechtsverpflichteten, der Kapitalgesellschaft, Kapital zur Verfügung stellt. Dies kann entsprechend der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch in Form eines Besserungskapitals erfolgen.

Der Verwaltungsgerichtshof bejahte in Fällen, in denen gegen eine Zahlung eines Betrages bei Besserung ein gewinnabhängiger Anspruch eingeräumt wurde, das Vorliegen eines Genussrechtes.

Im gegenständlichen Fall hatte die B. gegenüber der Bw. Forderungen aus gewährten Barvorlagen bzw. Krediten.

Mit den gegenständlichen Besserungsvereinbarungen verzichtete die B. auflösend bedingt auf die Rückzahlung der Forderungen.

Der Verzicht wurde über ao. Ertrag aufgelöst. Mit dem auflösend bedingten Verzicht wurde der Rechtsgrund der bestehenden Forderungen nicht geändert und keine neuen Rechte eingeräumt. Es liegt unverändert Fremdkapital vor.

Ein Leistungsaustausch ist nicht gegeben. Vielmehr stellt der auflösend bedingte Verzicht eine

einseitige Leistung dar, welcher bei einer Gesellschafterstellung des Verzichtenden als freiwillige Leistung nach § 2 Z 4 lit. b KVG iV. mit § 5 Abs. 1 BewG, wonach Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, wie unbedingt erworbene behandelt werden, der Gesellschaftssteuer unterläge.

Dass die B. losgelöst vom gegenständlichen Verzicht keine Gesellschafterstellung im Sinne des KVG innehatte, steht außer Streit.

Zum Einwand, dass § 2 Z 1 KVG neben zivilrechtlichen Erwerbsvorgängen einen fiktiven Erwerb von Gesellschaftsrechten kenne, ist zu sagen, dass es sich hierbei um eine besondere Fiktion in Zusammenhang mit der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Sinne des KVG bzw. in Zusammenhang mit der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 4 KVG idF vor BGBI. 629/1994 handelt, für die bei einer Umwandlung einer (fix verzinsten) Forderung in Rechte nach § 5 Abs. 1 Z 2 oder 3 KVG für eine dem KVG gerecht werdende Auslegung des § 2 Z 1 KVG grundsätzlich kein Raum zu sein braucht, da eine solche Umwandlung gewinnunabhängiger Rechte in gewinnabhängige Rechte bzw. in eine Unternehmensbeteiligung eine Änderung des Rechtsgrundes und somit einen zivilrechtlichen Erwerb darstellt (vgl. OGH vom 29. 6 1989, 8Ob553/89).

Bei dem vom FAG ins Treffen geführten Urteil des RFH vom 15.12.1931, II A 384/31 war zweifelsfrei eine Änderung des Rechtsgrundes gegeben. In dem dort zu Grunde liegenden Fall wurde auf eine Forderung gegen eine Beteiligung am Reingewinn der Schuldnerin in Höhe von 20% auf 10 Jahre verzichtet.

Ein Neuerungsvertrag setzt die Absicht der Parteien voraus, durch Begründung einer neuen Verbindlichkeit die alte Verbindlichkeit zu tilgen (*animus novandi*). Diese Absicht wird nicht vermutet, sondern muss nachgewiesen werden. Der Wille der Parteien muss erweislich dahin gegangen sein, dass auf das alte Schuldverhältnis nicht zurückgegriffen werden soll. Unter dem *animus novandi* ist nichts anderes zu verstehen als der - in der Regel schon aus den beiderseitigen Erklärungen erkennbare - eindeutige Parteiwille, an die Stelle einer früheren Verbindlichkeit eine andere zu setzen (OGH vom 3.9.1986, 1Ob625/86).

Im vorliegenden Fall versuchte die B. offensichtlich, die bestehende Forderung aus Kreditierung bestmöglich zu verwerten. Dass sie an Stelle der Kreditforderung eine Unternehmensbeteiligung erwerben wollte, kann auf Grund des vorliegenden Gesamtbildes aber nicht unterstellt werden.

Wann Unternehmensbeteiligung vorliegt, erschließt sich aus der Aufzählung der Gesellschaftsrechte in § 5 Abs. 1 KVG, denn zwischen den einzelnen Ziffern ist eine Homogenität dessen feststellbar, was alles ein Gesellschaftsrecht ausmacht. Der Raum der Gesellschaftsrechte der Ziffern 1 bis 3 des § 5 Abs. 1 KVG breitet sich aus vom Prototyp der

gesellschaftlichen Beteiligung, wie GmbH-Anteil und Aktie über Genussrechte zu gewinnbeteiligten Forderungen.

Bei Hingabe von Kapital an eine Kapitalgesellschaft gegen eine wie immer geartete Gegenleistung liegt der Erwerb eines Gesellschaftsrechtes vor, wenn aus den Elementen der Vereinbarung Grundzüge eines Interesses am geschäftlichen Geschehen sichtbar werden, die sich in Gewinnbeteiligung, Liquidationserlös und/oder Mitwirkungsrechten manifestieren.

Zu den vorliegenden Kontrollrechten ist zu sagen, dass solche zwar Gesellschaftern eingeräumt werden, jedoch vielmehr typische Gläubigerrechte als typische Gesellschaftsrechte darstellen.

Dass dem § 183 HGB vergleichbare Kontrollrechte allein nicht genügen, um ein Gesellschaftsrecht im Sinne des KVG zu begründen, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 1.9.1999, 98/16/0374 bzw. vom 7.12.2000, 2000/16/0301 aufgezeigt. Bei dem diesen Erkenntnissen zu Grunde liegenden Fall verneinte der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen eines Gesellschaftsrechtes im Sinne des KVG mangels Überwiegen der Gewinnbeteiligung, obwohl er das Vorliegen einer stillen Gesellschaft bejahte, weil eine Betriebspflicht gegen war und dem stillen Gesellschafter für eine stille Gesellschaft typische Mitsprache- und Kontrollrechte eingeräumt waren.

Auf die Ausführungen von Krejci/van Husen in "Über Genussrechte, Gesellschafterähnlichkeit, stillen Gesellschaften und partiarische Darlehen" GesRZ 2000, S 61 zu § 183 HGB, wonach es fraglich ist, *"ob dieses Kontrollrecht für die Annahme einer "gesellschaftsrechtlichen Zweckgemeinschaft" ausreicht – ähnelt es doch weit mehr jenem notwendigen Kontrollrecht, das jeder haben muss, dessen Ansprüche vom Wirken eines anderen abhängen, der dem Berechtigten offen legen muss, was in seiner Sphäre geschieht, soll die Höhe des zustehenden Anspruchs hinreichend verlässlich bestimmt werden können"*, wird hingewiesen.

Zum Vorhalt des FAG, dass Forderungsverzicht und Besserungsvereinbarung nicht ein Akt seien, ist zu sagen, dass entsprechend dem vorliegenden Besserungsschein lediglich eine nachträgliche Verbriefung der mit Besserung auflösend bedingten Forderung erfolgte, nicht aber zuerst auf die Forderung verzichtet wurde, und im Gegenzug ein gewinnabhängiger Anspruch eingeräumt worden wäre. Ein Leistungsaustausch lässt sich daraus nicht ableiten.

Zur Heranziehung zur Haftung ist zu sagen, dass die Bw., wenn, dann nur als Abgabenschuldnerin, keinesfalls aber als Haftende in Betracht gekommen wäre. Ein Verweis des Abgabenschuldners in die Position eines Haftenden ist aber nicht zulässig.

Da die Bw. als Haftende gar nicht in Betracht kommt, ein Erwerb von Gesellschaftsrechten im Sinne des § 5 Abs. 1 KVG nicht erfolgte und mangels Gesellschafterstellung auch keine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 lit b KVG vorliegt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. November 2005