



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Johann Taferner, Dr. Otmar Sommerauer und Mag. Gottfried Warter über die Berufung der A-GmbH, Adr.1, vertreten durch Leitner & Leitner GmbH & Co KG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5020 Salzburg, Hellbrunnerstraße 7, vom 10. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Heinrich Schmutzhart, vom 6. März 2008, StNr., betreffend Gesellschaftsteuer nach der am 24. Februar 2010 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 5.2.2008 wurde die Zuführung einer Zuzahlung des Treugebers an die Bw der Abgabenbehörde gegenüber mit folgendem Wortlaut angezeigt:

„Hiermit geben wir Ihnen namens und auftrags unserer Mandanten, (a) Herrn Dr.B., zivilrechtlicher Gesellschafter der A-GmbH, (b) Herrn C.C., wirtschaftlicher Gesellschafter der A-GmbH, (c) Herrn D.D., Geschäftsführer A-GmbH und (d) der A-GmbH, Folgendes bekannt:

Herr C.C., wirtschaftlicher Gesellschafter der A-GmbH, hat der A-GmbH am 29. Dezember 2006 EUR 5.926,53 freiwillig zugeführt. Die freiwillige Zuzahlung des wirtschaftlichen Gesellschafters wurde in die ungebundene Kapitalrücklage der A-GmbH eingestellt.

Gemäß dem Treuhandvertrag vom 2. Dezember 2006 abgeschlossen zwischen C.C. als Treugeber und Dr.B. als Treuhänder werden 100 % der Gesellschaftsanteile an der A-GmbH von Dr.B. treuhändig für C.C. gehalten (siehe Beilage).

Dr.B. hält den Gesellschaftsanteil an der A-GmbH nach außen hin als Vollberechtigter (siehe beiliegender Firmenbuchauszug der A-GmbH vom 5. Februar 2008, aus welchem hervorgeht, dass Herr Dr.B. als alleiniger Gesellschafter der A-GmbH im Firmenbuch eingetragen ist). Wie aus dem Treuhandvertrag vom 2. Dezember 2006 hervorgeht, ist Herr Dr.B. berechtigt, Gewinnanteile aus der A-GmbH - zumindest vorläufig - zu beziehen (siehe Punkt 11/2, 111/3 des Treuhandvertrages vom 2. Dezember 2006). Dr.B. übt zudem alle weiteren Gesellschafterrechte (zB Stimmrecht bei der Generalversammlung) im Zusammenhang mit dem Gesellschaftsanteil an der A-GmbH aus. Das vorliegende Treuhandverhältnis begründet daher eine Volltreuhand und keine Ermächtigungstreuhand, da dem Treugeber nicht nur Verfügungs- bzw Verwaltungsrechte sondern die Vollrechte hinsichtlich des Gesellschaftsanteils eingeräumt werden (VwGH 1.9.1999, 98/16/0133). Ein Volltreuhänder ist nach herrschender Rechtsprechung des VwGH (VwGH 1.9.1999, 98/16/0133; VwGH 5.3.1990, 89/15/0125; VwGH 6.7.1967, 1278/66, ÖStZB 1967, 170) und Literaturmeinung (Dorazil, KVG, § 5 Tz IV.5) Gesellschafter iSd § 5 KVG.

Da die Zuzahlung iHv EUR 5.926,53 nicht von einem Gesellschafter iSd § 5 KVG geleistet wurde, wird diesbezüglich kein gesellschaftsteuerrechtlich relevanter Tatbestand des § 2 KVG ausgelöst, weshalb hinsichtlich der Zuzahlung durch Herrn C.C. kein gesellschaftsteuerrechtlich relevanter Sachverhalt vorliegt."

Der Treuhandvertrag und das Abtretungsanbot vom 2.12.2006 waren angeschlossen.

Mit Bescheid vom 6.3.2008, StNr., setzte die Abgabenbehörde I. Instanz unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH, 23.11.2005, 2005/16/0040, die Gesellschaftsteuer in Höhe von € 59.27 fest.

In der Berufung vom 10.4.2008 wurde wörtlich ausgeführt:

„Die Festsetzung der Gesellschaftsteuer ist unbegründet und basiert auf einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung der gegebenen Verhältnisse.

Gegenstand der Gesellschaftsteuer sind Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, die iSd § 2 KVG dazu geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte des Gesellschafters zu erhöhen. Die Zuführung in die ungebundene Rücklage der A-GmbH durch Herrn C.C. ist jedoch nicht dazu geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte, die durch den zivilrechtlichen Gesellschafter, Herrn Dr.B. gehalten werden, zu erhöhen.

Der Begriff des Gesellschaftsrechts wird in § 5 KVG definiert. Generell tritt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs 1 BAO im Bereich des KVG in den Hintergrund (VwGH 14.5.1975, 531, 532/74). Im Speziellen sind nach der Rechtsprechung des VwGH die Tatbestände des § 5 KVG zivilrechtlich und nicht wirtschaftlich auszulegen. Demgemäß ist ein Volltreuhänder nach ständiger Rechtsprechung des VwGH als Gesellschafter iSd § 5 KVG anzusehen (VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040; VwGH 1.9.1999, 98/16/0133; VwGH 5.3.1990; 89/15/0125, bereits RFH 22.9.1922, RStBI 1923, 8; sowie VwGH 17.10.2001, 2001/16/0338 zum GebG; vgl dazu auch Knörzler/Althuber, KVG, § 2 Tz 11; Dorazil, KVG, § 5 Anm 1.1 sowie IV.5; Kotschnigg, ÖStZ 1997, 147 ff; Knörzler, GeS 2003, 351 ff). Denn wie im Erkenntnis vom 23.11.2005, 2005/16/0040 zutreffend ausgeführt wurde, können weder der Treuhänder noch der Treugeber sich darauf berufen, dass der Treugeber der eigentliche Gesellschafter ist, da der Treuhänder im Innenverhältnis seine Rechtstellung aus dem Treuhandvertrag herleitet. Im Rahmen einer Ermächtigungs- oder Verwaltungstreuhand, im Zuge welcher dem Treuhänder lediglich Verfügungsrechte über das Vollrecht eingeräumt wird, wird die Gesellschafterstellung des Treuhänders nach der Rechtsprechung des VwGH nicht anerkannt (vgl VwGH 1.9.1999, 98/16/0133 mwH). Im vorliegenden Fall geht die vereinbarte Treuhandschaft - wie bereits im Schreiben vom 5. Februar 2008 ausführlich dargelegt wurde - über eine bloße Ermächtigung oder Verwaltungstreuhand hinaus; es liegt unstrittig eine Volltreuhandschaft vor.

Ein bloß wirtschaftlicher Gesellschafter ist aufgrund der zivilrechtlichen Anknüpfung des § 5 KVG kein Gesellschafter. Ein Zuschuss des Treugebers löst daher keinen gesellschaftsteuerrechtlich relevanten Sachverhalt aus, da der Treugeber durch den Zuschuss keine neuen Gesellschaftsrechte, dh Gewinnbeteiligung oder Mitspracherechte, erwirbt. Demnach ist die Zuführung durch Herrn C.C. nicht geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte an der A-GmbH zu erhöhen.

Das in der Begründung des Bescheides angeführte Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0040, ist auf vorliegenden Fall nicht übertragbar, da diesem Erkenntnis ein völlig anderer Sachverhalt (ein Publikumsbeteiligungsmodell im Wege einer atypisch stillen Gesellschaft, wobei ein Treuhänder die Anteile aller Treugeber gegen Gewährung einer Treuhandprovision verwaltet; im Rahmen dieses Publikumsbeteiligungsmodells wurden Treugeberdirektzahlungen geleistet) zugrunde liegt:

Gern dem Sachverhalt, der dem Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0040, zugrunde liegt, kam es im Rahmen der Direktzahlungen durch die Treugeber zu einer Gründung von weiteren atypisch stillen Gesellschaften, dh zu einer Beteiligung von weiteren (direkten) stillen Gesellschaftern an der atypisch stillen Gesellschaft (vgl UFS 1.10.2003, RV/1236-W/02).

Dieser Sachverhalt hat Gesellschaftsteuer gem § 2 Z 1 KVG ausgelöst. Durch die Zuführung in die freie Kapitalrücklage der A-GmbH kam es hingegen nicht zu einer Beteiligung eines weiteren (zusätzlichen) Gesellschafters an der A-GmbH. Einziger Gesellschafter ist auch nach der Zuführung in die Kapitalrücklage am 29. Dezember 2006 iHv EUR 5.026,53 Herr Dr.B. als Treuhänder. Zu einer Erstaussgabe von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG kam es dabei nicht. Insgesamt wurden durch die Zuzahlung des Herrn C.C. die Gesellschaftsrechte an der A-GmbH, die zu 100 % zivilrechtlich von Dr.B. gehalten werden, nicht erhöht.

Zudem war die Zuführung in die ungebundene Kapitalrücklage der A-GmbH nicht Voraussetzung für die wirtschaftliche Beteiligung an der Gesellschaft durch Herrn C.C., dh Herr C.C. wurde im Rahmen des Treuhandvertrages vom 2. Dezember 2006 nicht verpflichtet, Zuführungen zur Kapitalrücklage der A-GmbH zu leisten. Die Zahlung ist daher nicht dem Treuhänder zuzurechnen; dieser Zuzahlung kommt nicht Einlagencharakter zu. Hingegen haben sich die Treugeber nach dem dem Erkenntnis des VwGH vom 25.11.2005, 2005/16/0040, zugrunde liegenden Sachverhalt, im Rahmen des Publikumsbeteiligungsmodells gegenüber dem Treuhänder verpflichtet, Treugeberdirektzahlungen zu leisten. Es gab somit einen Kausalzusammenhang zwischen dem Erwerb der Beteiligung und den Treugeberdirektzahlungen. In dem Sachverhalt, der dem VwGH Erkenntnis vom 25.11.2005, 2005/16/0040, zugrunde lag, waren daher die Direktzahlungen der Treugeber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Treugeber zuzurechnen, da die Einlagen der Treugeber der Treuhänderin zugute kamen, da sich dadurch die Gesellschaftsrechte der Treuhänderin und dabei insb der Gewinnanspruch der Treuhänderin erhöhte. Mit anderen Worten: Der Treuhänder hatte im VwGH-Fall nicht nur Treuhänder-Stellung, sondern war darüber hinaus auch wirtschaftlich an der Gesellschaft beteiligt. Genau dies ist aber im gegenständlichen Fall nicht der Fall, weil Herr Dr.B. ausschließlich zivilrechtlicher Eigentümer der Anteile an der A-GmbH hält.

Im vorliegenden Fall hat das treuhändige Halten der Gesellschaftsanteile durch Herrn Dr.B. außersteuerliche Gründe. Die treuhändige Übertragung der Gesellschaftsanteile an der A-GmbH dient dem Schutz der Persönlichkeit des Herrn C.C.. Herr C.C. steht aufgrund seiner Tätigkeit als Sportler im Rampenlicht der Öffentlichkeit. Eine Veröffentlichung seiner Personalien, insb seiner privaten Wohnanschrift, in einem öffentlichen Register (Firmenbuch) könnte seine Person und seine Familie gefährden (Verfolgung durch die Medien, Einbrecher, Entführungen etc).

Das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0040 entspricht außerdem nicht der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur gesellschaftsteuerrechtlichen Behandlung von Treuhandschaften. Es ist daher davon auszugehen, dass es sich bei dem oa Judikat um einen

sachverhaltsbezogenen „Ausreißer“ handelt, der lediglich auf Publikumsbeteiligungsmodelle - nicht aber auf vorliegenden Fall anwendbar ist.“

In der am 24. Februar 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Bw ergänzend ausgeführt:

„In Ergänzung der Ausführungen in der Berufung führt der Gesellschafter aus, dass für ihn die gegenständliche Rechtsfrage eine noch offene Frage darstelle, da die Rechtsprechung zu dieser Frage derzeit noch nicht klar bzw. nicht eindeutig sei. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Anknüpfung im KVG eine zivilrechtliche sei, von der nur in Missbrauchsfällen abgewichen werde. Ein derartiger Missbrauchsfall liege aber im gegenständlichen Fall nicht vor. Darüber hinaus sei aus Sicht der Berufungswerberin eine Parallelität zu den Großmutterzuschüssen zu sehen und diese seien nach einhelliger Rechtsprechung des VwGH gesellschaftssteuerfrei. Die Unterscheidung zwischen Treuhänder und Treugeber auf der einen Seite bzw. Großmutter- und Muttergesellschafter auf der anderen Seite sei nicht nachvollziehbar.“

Weiters führte der Vertreter der Bw aus, *„dass das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0040, zum verfahrensgegenständlichen Sachverhalt zwei wesentliche Unterschiede aufweise. Zum einen sei in dem zitierten Erkenntnis der Treuhänder auch wirtschaftlich Berechtigter gewesen, weiters sei bei einer Volltreuhand, wie dies im verfahrensgegenständlichen Fall gegeben sei, die bisherige Rechtsprechung bzw. Literatur insbesondere Dorazil davon ausgegangen, dass bei einer Volltreuhand Treugeberzuschüsse keine Gesellschaftsteuerpflicht auslösen würden. Dies sei bereits im Schriftsatz vom 5. Februar 2008 ausgeführt worden.“*

Befragt dazu, was der Grund für die Bezahlung dieses Betrages von € 5.926,53 gewesen sei, führt der Vertreter der Berufungswerberin aus:

„Dabei dürfte es sich um einen Kapitalbedarf des Unternehmens gehandelt haben, konkret sei dies nicht mehr rememberlich. Glaublich habe es sich damals um die Auflösung eines Kontos des Treugebers gehandelt und der Saldo dieses Kontos sei auf die Konten der Gesellschaft überwiesen worden. Der Treugeber hat damals gesagt, dieses Geld solle der Gesellschaft zur Verfügung gestellt werden.“

Aus Sicht der Bw sei das zitierte Erkenntnis des VwGH auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar und die bisherige Rechtsprechung des VwGH zu Treugeberzuschüssen anzuwenden.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Sachverhalt ist durch die mit Schriftsatz vom 5.2.2008 vorgenommene Offenlegung vollständig geklärt. Strittig ist ausschließlich, ob die von der Abgabenbehörde I. Instanz herangezogene Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 23.11.2005, 2005/16/0040) auf die gegenständliche Einzahlung des Treugebers anwendbar ist.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die Gesellschaftsteuervorschreibung auf § 2 Z. 2 bis 4 KVG gestützt. Dieser lautet:

„Der Gesellschaftsteuer unterliegen:

2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;

3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);

4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, 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.“

Für die Beurteilung als freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z. 4 KVG macht es keinen Unterschied aus welchen Motiven der Treugeber die Einzahlung getätigt hat (Kontoauflösung oder Übernahme von Kosten für die Gesellschaft).

Die freiwillige Leistung des Treugebers (Einzahlung von € 5.926,53) ist geeignet den Wert der vom Treuhänder für den Treugeber gehaltenen Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Bei Geldleistungen wird die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein (Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuerkurzkommentar, § 2 KVG, RZ 29).

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat den Bescheid auf das Erkenntnis des VwGH, 23.11.2005, 2005/16/0040 gestützt. Zu diesem Erkenntnis wurden folgende Rechtssätze formuliert:

„1.) *Steuergegenstand nach § 2 Z 1 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten, und zwar der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung, Eingliederung und Umwandlung vorliegt (Hinweis Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar, vierte Auflage, S 104). Die auch als Gründungssteuer bezeichnete Gesellschaftsteuer will grundsätzlich jeden Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen (Hinweis Dorazil, KVG-Kurzkomentar, II 1 zu § 2 KVG).*

2.) *Ersterwerber ist derjenige, der ein neu geschaffenes Gesellschaftsrecht als erster als Bestandteil seines Vermögens für eigene Rechnung dauerhaft erwirbt (vgl. Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, Rz 26 zu § 2).*

3.) *Bei Treuhandverhältnissen erwirbt der Treuhänder zivilrechtlich das Gesellschaftsrecht; er ist somit Gesellschafter. Das gilt auch für den Bereich der Gesellschaftsteuer. Weder er noch der Treugeber können sich daher bei der Gründung der Gesellschaft darauf berufen, dass der Treugeber der eigentliche Gesellschafter sei. Denn der Treuhänder leitet im Innenverhältnis seine Rechtsstellung aus einer Vereinbarung mit dem Treugeber her. Dies wäre ein widersprüchliches Verhalten und deshalb als venire contra factum proprium unzulässig. Sofern allerdings die eigentlichen Geldgeber, die Treugeber, Leistungen an die Gesellschaft erbringen, sind diese Leistungen gesellschaftsteuerpflichtig, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft fließen. Insoweit muss durch wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Gesetzeszweck Rechnung getragen werden, weil andernfalls die Steuerpflicht solcher Leistungen bei Treuhandverhältnissen nicht zum Tragen käme. Denn der Treuhänder erbringt diese Leistung nicht aus seinem Vermögen und die Treugeber haben keinen Anlass, der Gesellschaft ihre Leistungen über den Treuhänder zuzuführen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet hier eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, Rz 27 zu § 2).*

4.) *Mit Urteil vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, Energie Steiermark Holding AG, Slg. 2002, I-08837, hat der EuGH unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 13. Oktober 1992, Rs C-49/91, Weber Haus, Slg. 1992, I-5207, entschieden, dass für die Feststellung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG fallen, zu untersuchen sei, wem die Zahlung zuzurechnen sei und es nicht genüge, ihre formale Herkunft festzustellen. Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga omnes beizumessen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 2000, 2000/16/0338, und vom 18. November 2004, 2001/07/0166, mit angeführter Rechtsprechung und Literatur). Das Urteil des EuGH vom 17.*

Oktober 2002, Rs C-339/99, ist daher nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt. (Im Erkenntnis Ausführungen zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise hinsichtlich der Zurechnung)."

Die Bw sieht durch dieses Erkenntnis eine Ungleichbehandlung zu den Großmütterzuschüssen. Bisher sei Gesellschaftsteuer nur bei Leistungen des unmittelbaren Gesellschafters angefallen.

Diese Entscheidung des VwGH wurde in der Literatur eingehend diskutiert (ablehnend zB. Kotschnigg in SWK 8/2007, 339ff; Dorazil, KVG², § 5, 151). Zustimmend (Thunshirn, Himmelsberger und Hohenecker, KVG, § 5 RZ 502; Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II, 5. Auflage, RZ 183, vorletzter Absatz).

Treuhänder, die im eigenen Namen (aber für fremde Rechnung) tätig sind, sind Gesellschafter iSd § 5 KVG. Da die Frage, wer im gegebenen Falle Gesellschafter ist, eine rechtliche ist, kann sie nicht im Sinne des § 24 BAO gelöst werden. Gesellschafter ist also der Treunehmer (vgl. Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. Auflage, 151; VwGH 20.12.2007, 2004/16/0118).

In diesem Sinne sind jedenfalls die Leistungen des Treuhänders, dem das Vollrecht am Gesellschaftsrecht übertragen wird, gesellschaftsteuerpflichtig (VwGH 1.9.1999, 98/16/0133).

Leistet der Treugeber jedoch Direktzahlungen an die Gesellschaft, ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden und die Direktzahlungen sind in die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer einzubeziehen (Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II, 5. Auflage, RZ 183, vorletzter Absatz).

Insoweit die Bw versucht, den vorliegenden Sachverhalt von jenem des Erkenntnisses des VwGH, 23.11.2005, 2005/16/0040, abzugrenzen, ist anzumerken, dass aus dem zit. Erkenntnis nicht ableitbar ist, dass der herausgearbeitete Unterschied auch zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen würde, zumal die rechtlichen Aussagen des VwGH ohne Bezugnahme auf diese (einschränkenden) Sachverhaltselemente erfolgt sind. Insbesondere sind aus Rechtssatz Nr. 3 keinerlei – sachverhaltsbezogene - Einschränkung der Rechtsausführungen des VwGH ersichtlich.

Dasselbe trifft auch auf die zit. Literaturstellen zu (Thunshirn, Himmelsberger und Hohenecker, KVG, § 5 RZ 502; Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II, 5. Auflage, RZ 183, vorletzter Absatz).

Nach einer jüngeren Rechtsprechung (EuGH 21.1.2006, RSs C-494/2003, Senior Engineering Investments BV), kann auch ein Großmutterzuschuss gesellschaftsteuerpflichtig sein. Danach ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, rein auf die Herkunft der Mittel abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung von Einlagen oder Zuschüssen

zuzurechnen ist. Zugrunde lag auch dieser Entscheidung eine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z.4 KVG.

Dabei wurde durch die Kapitalzuführung der Großmutter das Vermögen der Enkelgesellschaft erhöht, der Wert der Gesellschaftsanteile der Enkelgesellschaft zugunsten der Zwischengesellschaft erhöht und die erbrachte Leistung wurde der Zwischengesellschaft zugerechnet.

Danach kann die Leistung des indirekten Gesellschafters dem direkten Gesellschafter zugerechnet werden, wenn der indirekte Gesellschafter den Zuschuss vor allem im Interesse des direkten Gesellschafters erbracht hat.

Zur Interessenslage hat der VwGH in dem von der Abgabenbehörde I. Instanz herangezogenen Erkenntnis vom 23.11.2005, 2005/16/0040, ausgeführt:

„Sofern allerdings die eigentlichen Geldgeber, die Treugeber, Leistungen an die Gesellschaft erbringen, sind diese Leistungen gesellschaftsteuerpflichtig, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft fließen. Insoweit muss durch wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Gesetzeszweck Rechnung getragen werden, weil andernfalls die Steuerpflicht solcher Leistungen bei Treuhandverhältnissen nicht zum Tragen käme. Denn der Treuhänder erbringt diese Leistung nicht aus seinem Vermögen und die Treugeber haben keinen Anlass, der Gesellschaft ihre Leistungen über den Treuhänder zuzuführen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet hier eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, Rz 27 zu § 2)“.

Nach Punkt VI. des Treuhandvertrages ist der Treugeber verpflichtet, dem Treuhänder sämtliche Aufwendungen und Kosten, die in Zusammenhang mit der Gesellschafterstellung des Treuhänders aufgelaufen sind, zu ersetzen.

Irrelevant ist aus welchen Gründen die Treuhandschaft selbst vereinbart worden ist, weil nicht die Treuhandkonstruktion an sich, sondern lediglich die Abkürzung des Zahlungsweges der Steuervermeidung dient. Aus diesem Grunde ist auch nicht die Frage eines Missbrauchs relevant oder Voraussetzung für die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Der VwGH hat in Entsprechung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausgesprochen, dass hier eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten ist.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht daher auch bei dem gegebenen Sachverhalt keine Möglichkeit, vom jenem Erkenntnis des VwGH, 23.11.2005, 2005/16/0040, abzuweichen, auf welches sich die Abgabenbehörde I. Instanz im angefochtenen Bescheid zurecht gestützt hat.

Salzburg, am 24. Februar 2010