



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-neu GmbH, ADRESSE, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. August 2007 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr*****, StNr**** nach der am 22. Oktober 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird gemäß [§ 8 Abs. 1 KVG](#) festgesetzt mit 1 % einer Bemessungsgrundlage von € 2.340.473,40, sohin mit € 23.404,73.

Das darüber hinausgehende Berufsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Einbringungsvorgang/Zuschuss

Am 4. September 2006 schlossen die A-alt AG (nach Umwandlung nunmehr A-neu GmbH, kurz A) als einbringende Gesellschaft und die B-GmbH (kurz B) als übernehmende Gesellschaft einen Einbringungsvertrag über Gesellschaftsanteile an der C-GmbH (kurz C Kapitalanteil) und an der D-GmbH (kurz D Kapitalanteil) ab.

§ 2 und § 3 des Einbringungsvertrages haben folgenden Inhalt:

"§ 2

Einbringung ohne Anteilsgewährung bzw. Vornahme einer Kapitalerhöhung

E ist sowohl Alleinaktionärin der A als einbringende Gesellschaft als auch alleinige Gesellschafterin der B als übernehmende Gesellschaft. Die unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft stimmen somit überein. Eine Anteilsgewährung an der einbringenden Gesellschaft kann daher gemäß [§ 19 Absatz 2 Ziffer 5 UmgrStG](#) unterbleiben.:

§ 3

Zulässigkeit der Verschmelzung im Hinblick auf [§ 82 GmbH-Gesetz](#)

Die gegenständliche Einbringung der einbringenden Gesellschaft in die übernehmende Gesellschaft ohne Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft ist auch im Hinblick auf [§ 82 GmbH-Gesetz](#) zulässig.

Dies deshalb, da der Kapitalanteil an C einen Verkehrswert von EUR 2.480.000,00 und der Kapitalanteil an D einen Verkehrswert von EUR 1.247.000,00 aufweist und die F als Großmuttergesellschaft zur Vermeidung eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr der einbringenden Gesellschaft im Zuge der gegenständlichen geplanten Einbringung an die A einen so genannten "Großmutterzuschuss" in Höhe von EUR 4.000.000,00 leistet. Dem Vermögensabfluss bei der einbringenden Gesellschaft steht somit trotz des Unterbleibens der Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft eine äquivalente Gegenleistung gegenüber."

2. Selbstberechnung Gesellschaftsteuer für Einbringungsvorgang

Für diesen Einbringungsvorgang nahmen die öffentlichen Notare NOTARE für die B am 5. September 2006 mittels FinanzOnline zu ErfNr*** eine Selbstberechnung des Gesellschaftsteuer vor. Die Gesellschaftsteuer wurde mit € 0,00 berechnet und dazu angemerkt, dass der Einbringungsvertrag gemäß [Art III UmgrStG](#) befreit sei.

3. Verfahren beim Finanzamt betreffend Zuschuss

3.1. Außenprüfung beim Selbstberechner/Vorhalteverfahren

Anlässlich der Durchführung einer Überprüfung der Selbstberechnungen der öffentlichen Notare NOTARE durch die Außenprüfung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien richtete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 18. Mai 2007 ein Ersuchen um Ergänzung mit folgendem Inhalt an die A:

"Laut § 3 Abs. 2 des o.a. Einbringungsvertrages leistet die F als Großmuttergesellschaft zur Vermeidung eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr der A-alt AG einen Zuschuss in Höhe von € 4.000.000,00.

Da damit eine Verpflichtung der Muttergesellschaft erfüllt wird, ist in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise diese Leistung der Muttergesellschaft zuzurechnen und begründet GesSt-Pflicht.

Wann wurde der Zuschuss geleistet?

Wurde diesbezüglich eine GesSt-Erklärung gelegt bzw. eine Selbstberechnung der GesSt durchgeführt?"

In Beantwortung dieses Ersuchens um Ergänzung teilte die A dem Finanzamt mit Schreiben vom 14. Juni 2007 mit, dass der im Einbringungsvertrag vom 4. September 2006 zugesagte Großmutterzuschuss der F an die A am 15. September 2006 geleistet worden sei. Eine Gesellschaftsteuer-Erklärung sei nicht eingereicht bzw. eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer sei nicht durchgeführt worden, da basierend auf der Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrssteuergesetzes (vgl. BMF vom 14.3.2003, GZ 10 5004/1-IV/10/03 sowie BMF vom 28.3.2006, GZ 10 0206/0048-VI/10/2006) dieser Vorgang nicht der Gesellschaftsteuer unterliege.

Laut den Aussagen in der oben zitierten Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrssteuergesetzes unterlägen freiwillige Zuschüsse einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft grundsätzlich nicht der Gesellschaftsteuer. Gesellschaftsteuerpflicht bestehe für derartige Zuschüsse nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen, in denen die Leistung des Zuschusses dem eigentlichen direkten Gesellschafter des Zuschussempfängers eindeutig wirtschaftlich zuzurechnen ist. Zuschüsse einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft ohne Einbindung der Zwischengesellschaft unterlägen jedenfalls nicht der Gesellschaftsteuer.

Wie in § 3 Abs 2 des genannten Einbringungsvertrages ausgeführt, sei zur Vermeidung eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr der durch die Einbringung entstehende Vermögensabgang bei der A-alt Aktiengesellschaft durch den Großmutterzuschuss ausgeglichen worden. Das Verbot der Einlagenrückgewähr, als Hauptausprägung des Kapitalerhaltungsgrundsatzes schütze das gesamte Gesellschaftsvermögen einer Aktiengesellschaft, beinhalte aber keinerlei Vorschriften darüber, in welcher Art und Weise das Gesellschaftsvermögen erhalten wird. Es obliege der Verantwortung des Vorstandes der betreffenden Gesellschaft für die Einhaltung der Kapitalerhaltungsvorschriften Sorge zu tragen.

Aus dem Gesetz lasse sich keine Verpflichtung der Muttergesellschaft ableiten, einen Vermögensabgang bei einer Kapitalgesellschaft auszugleichen. Daher könne auch unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf Grund der fehlenden gesetzlichen Verpflichtung zu einem Ausgleich, keine Verpflichtung der Muttergesellschaft dazu abgeleitet werden. Aus der Sicht der A-alt Aktiengesellschaft könne der Ausgleich für den Vermögensabgang von einem beliebigen Dritten erfolgen und somit von der Großmuttergesellschaft. Die eindeutige wirtschaftliche Zuordnung der Ausgleichsverpflichtung zur Muttergesellschaft sei wegen des Fehlens der entsprechenden Verpflichtung nicht möglich. Im Hinblick darauf, dass die Muttergesellschaft durch die gegenständliche Einbringung insbesondere im Hinblick auf die anschließend durchgeführte Side-Stream Abspaltung keinen Vermögensvorteil habe, könne die

Ausgleichsverpflichtung der Muttergesellschaft noch weniger, keinesfalls eindeutig zugeordnet werden.

Aus den genannten Gründen werde durch die gegenständliche Side-Stream Einbringung keine gesellschaftsrechtliche Verpflichtung der Muttergesellschaft begründet, sodass eine Gesellschaftsteuerpflicht nach [§ 2 Z 2 KVG](#) jedenfalls ausgeschlossen sei.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd [§ 21 Abs. 1 BAO](#) trete grundsätzlich im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz primär an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gelte ausnahmsweise im Bereich des Verkehrsteuerrechts nur 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 würde (vgl. VwGH 29.1.1975, 607-633/74 und VwGH 14.5.1975, 531-532/74). Im Falle einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei allerdings der wirtschaftliche Gehalt des insgesamt verwirklichten Sachverhaltes zu erforschen. Es sei daher nicht zulässig den verwirklichten Sachverhalt willkürlich aufzuspalten, einen Teil nach rein formal-rechtlichen Gesichtspunkten und nur einen Teil nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, unter Wegdenken der tatsächlichen rechtlichen Gestaltung, zu würdigen. Der gegenständliche Einbringungsvertrag führe zunächst zu einem Vermögensabgang welcher durch den von der Großmutter geleisteten Zuschuss wieder ausgeglichen werde. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten finde eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der A-alt Aktiengesellschaft daher nicht statt, sodass eine Gesellschaftsteuerpflicht gemäß [§ 2 Z 4 KVG](#) im gegenständlichen Fall ausgeschlossen sei.

Bei der Erforschung des gesamten Sachverhalts aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten sei weiters auch, die im Anschluss an die gegenständliche Einbringung durchgeführte Side-Stream Spaltung der Muttergesellschaft zu beachten. Im Rahmen dieser Abspaltung sei die Beteiligung der bei Einbringung aufnehmenden Gesellschaft in eine neu gegründete Tochtergesellschaft der Großmutter übertragen worden. Somit liege ein eindeutiges wirtschaftliches Interesse an den angeführten Vorgängen bei der Großmuttergesellschaft.

Aus den genannten Gründen unterliege der gegenständliche Großmutterzuschuss daher nicht der Gesellschaftsteuer.

Am 9. August 2007 nahm das Finanzamt eine Niederschrift über die Schlussbesprechung mit den öffentlichen Notaren NOTARE auf, in der ua. folgende Prüfungsfeststellungen getroffen wurden:

*"Im Einbringungsvertrag vom 04.09.2006, GZ***, (TZ. 2 lfd. Nr. 12 der Beilage) verpflichtete sich die F als Großmuttergesellschaft einen Zuschuss in Höhe von € 4.000.000,-- zur*

Vermeidung eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr zu leisten. Bei der gegenständlichen Vermögensverlagerung (side-stream) kommt es zu einer Werterhöhung des Beteiligungsansatzes bei der Muttergesellschaft. Das wäre eine verbotene Einlagenrückgewähr und dem muss (z.B. durch einen Gesellschafterzuschuss) gegengesteuert werden. Die Gesellschafter haften für Abgänge am Stammkapital und sind zum Rückersatz verpflichtet.

Dadurch ergibt sich, dass in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der gegenständliche Zuschuss der Muttergesellschaft zuzurechnen ist."

3.2. Festsetzung Gesellschaftsteuer gegenüber A für Zuschuss

Mit Bescheid vom 20. August 2007 setzte das Finanzamt gegenüber der A für den Rechtsvorgang "Zuschuss laut Einbringungsvertrag GZ***, NOTAR vom 4. September 2006" Gesellschaftsteuer in Höhe von € 40.000,00 (1 % vom Wert der Leistung von € 4.000.000,00) fest. Zur Begründung führte das Finanzamt folgendes aus:

"Der Bemessung wurde das Ergebnis der durchgeführten Prüfung zugrundegelegt.

Begründung und genaue Berechnung sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche(r) insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bildet.

Die Vorschreibung erfolgt aus Gründen der Gleichmäßigkeit und Rechtsrichtigkeit der Besteuerung.

Der Großmutterzuschuss der F in Höhe von € 4.000.000,00 ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Muttergesellschaft zuzurechnen und begründet GesSt-Pflicht.

Bei der gegenständlichen Vermögensverlagerung (side-stream) kommt es zu einer Werterhöhung des Beteiligungsansatzes bei der Muttergesellschaft. Das wäre eine verbotene Einlagenrückgewähr und dem muss (z.B. durch einen Gesellschafterzuschuss) gegengesteuert werden.

Die Gesellschafter haften für Abgänge am Stammkapital und sind zum Rückersatz verpflichtet. Dadurch ergibt sich, dass in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der gegenständliche Zuschuss der Muttergesellschaft zuzurechnen ist"

3.3. Berufung

3.3.1 Berufungsschriftsatz

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte die A Folgendes ein

"1. Sachverhalt:

*Die F (FN****1, im Folgenden kurz "F.") ist Alleingesellschafterin der E-AG (FN****2, im Folgenden kurz "E."). E. wiederum ist Alleingesellschafterin der A-neu GmbH (FN****3, vormals A-alt AG, im Folgenden kurz "A") sowie der B-GmbH (FN****4, mittlerweile in B-neu umbenannt, im folgenden kurz "B"). A ihrerseits war wiederum Alleingesellschafterin der Gesellschaften D-GmbH (FN****5, im Folgenden kurz "D") und der C-GmbH (FN****6, im Folgenden kurz "C").*

Im Zuge eines Umgründungsvorganges hat die A mit Sacheinlagevertrag vom 4.9.2006 ihre Gesellschaftsanteile an der D und C Side-Stream ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten in die B eingebracht. Die F. als Großmuttergesellschaft der A hat zur Vermeidung der

Rückabwicklung des ansonsten nichtigen Sacheinlagevertrages vom 4.9.2006 einen wertausgleichenden Großmutterzuschuss in die A geleistet, da sie alleiniges Interesse daran hatte, dass die B die Beteiligungen an der D und C wirksam erwirbt, weil die Beteiligung an der B gemeinsam mit einem Teilbetrieb anschließend durch Abspaltung aus der E. in eine durch die Abspaltung neu gegründete Gesellschaft abgespalten wurde, die der F. zu 100% allein gehört.

2. Bescheid:

Im oben bezeichneten Bescheid setzt die Behörde für den von der F. geleisteten Großmutterzuschuss Gesellschaftsteuer gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG](#) in Verbindung mit [§ 2 Z 2 bis 4 KVG](#) fest, mit der Begründung, dass sich dies aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit und Rechtsrichtigkeit der Besteuerung unter Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergibt, da durch diesen Großmutterzuschuss eine Verpflichtung der E. erfüllt wurde.

Weder im Bescheid selbst noch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder im Prüfbericht wird von der Behörde dargelegt unter welchen konkreten Tatbestand des [§ 2 KVG](#) (Z 2, oder Z 3 oder Z 4) dieser Großmutterzuschuss subsumiert wird noch wird der Sachverhalt, der sich bei Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise darstellen würde, dargelegt.

3. Gesellschaftsteuerpflicht von Großmutterzuschüssen:

Entgegen der im betreffenden Bescheid von der Behörde vertretenen Rechtsansicht unterliegen laut Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrssteuergesetzes (vgl. BMF vom 14.3.2003, GZ 10 5004/1 -IV/10103, sowie BMF vom 28.3.2006, GZ 10 0206/0048-VI/10/2006) sowie Schrifttum (vgl. z.B. Marschner / Leonhard, FJ 2006, 138; Fraberger / Zöchling, SWK 2006, S 275) freiwillige Zuschüsse einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft grundsätzlich nicht der Gesellschaftsteuer. Gesellschaftsteuerpflicht besteht für derartige Zuschüsse nur in besonders gelagerten Ausnahme- bzw. Missbrauchsfällen, in denen die Leistung des Zuschusses dem eigentlichen direkten Gesellschafter des Zuschussempfängers eindeutig wirtschaftlich zuzurechnen ist. Zuschüsse einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft ohne Einbindung der Zwischengesellschaft unterliegen jedenfalls nicht der Gesellschaftssteuer.

4. Gesellschaftsrechtliche Verpflichtung:

Wie aus dem beiliegenden Gutachten von Hrn. NN zu entnehmen ist, lässt sich für gegenständlichen Sachverhalt aus dem Gesetz keine Verpflichtung bzw. Haftung des Gesellschafters ableiten, einen durch eine verdeckte Ausschüttung verursachten Vermögensabgang auszugleichen. Daher kann auch unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf Grund der fehlenden gesetzlichen Verpflichtung zu einem Ausgleich, keine Verpflichtung des Gesellschafters dazu abgeleitet werden. Aus der Sicht der A kann der Ausgleich für den Vermögensabgang von einem beliebigen Dritten erfolgen und somit auch von der Großmuttergesellschaft. Die eindeutige wirtschaftliche Zuordnung der Ausgleichsverpflichtung zur E. ist wegen des Fehlens der entsprechenden gesetzlichen Verpflichtung nicht möglich. Im Hinblick darauf, dass die E. durch die gegenständliche Einbringung insbesondere im Hinblick auf die anschließend durchgeführte Side-Stream Abspaltung keinen Vermögensvorteil hat und die Aufrechterhaltung der Einbringung daher im ureigensten Interesse der F. lag, kann eine gesellschaftsrechtliche Ausgleichsverpflichtung der E. keinesfalls eindeutig zugeordnet werden.

5. Wirtschaftliche Betrachtungsweise:

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd [§ 21 Abs. 1 BAO](#) tritt grundsätzlich im Bereich des Kapitalverkehrssteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz primär an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gilt ausnahmsweise im Bereich des

Verkehrsteuerrechts nur 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 würde (vgl. VwGH 29.1.1975, 607-633/74 und VwGH 14.5.1975, 531-532/74). Im Falle einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist allerdings der wirtschaftliche Gehalt des insgesamt verwirklichten Sachverhaltes zu erforschen. Es ist nicht zulässig den verwirklichten Sachverhalt willkürlich aufzuspalten, einen Teil nach rein formal-rechtlichen Gesichtspunkten und nur einen Teil nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, unter Wegdenken der tatsächlichen rechtlichen Gestaltung, zu würdigen.

Der gegenständliche Einbringungsvertrag führt zunächst zu einem Vermögensabgang welcher durch den von der Großmutter geleisteten Zuschuss lediglich wieder ausgeglichen wird. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten findet eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der A daher nicht statt.

Bei der Erforschung des gesamten Sachverhalts aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten ist weiters auch, die im Anschluss an die gegenständliche Einbringung durchgeführte Side-Stream Spaltung der Muttergesellschaft (E.) zu beachten. Im Rahmen dieser Abspaltung wurde ein Teilbetrieb der E. samt Beteiligung an der an der B in eine neu gegründete Tochtergesellschaft der F. übertragen. Somit liegt ein eindeutiges und ureigenstes wirtschaftliches Interesse an den angeführten Vorgängen bei der F.. Ein "fast ausschließliches Interesse" der Muttergesellschaft, welches Voraussetzung für die Steuerbarkeit eines Großmutterzuschusses ist, liegt somit nicht vor (vgl. Fraberger / Zöchling, SWK 2006, S 275 und die unter FN 26 zitierte Judikatur).

6. Kapitalansammlungsrichtlinie:

Bei der Beurteilung der Gesellschaftsteuerpflicht von Großmutterzuschüssen ist auch die Speerwirkung der Kapitalansammlungsrichtlinie zu beachten. Art 4 Abs. 2 der RL erlaubt den Mitgliedstaaten lediglich die Gesellschaftsbeteuerung von Vorgängen weiterzuführen, die bereits am 1.1.1984 einer Gesellschaftsteuer von mindestens 1 % unterlagen. In seinem Urteil in der Rechtsache Senior Engineering vom 12.1.2006 kommt der EuGH daher zu dem Schluss, dass der Kapitalansammlungsrichtlinie Deckelungscharakter hat, sie daher den Beteuerungszustand des 1.1.1984 einfriert und den Mitgliedstaaten lediglich Maßnahmen erlaubt die in Richtung einer teilweisen bzw. vollständigen Befreiung von der Gesellschaftsteuer gehen. Die RL verbietet somit eine Erfassung jener Vorgänge, welche am 1.1.1984 nicht besteuert wurden bzw. mit einem Steuersatz von weniger als 0,5 % erfasst wurden. Großmutterzuschüsse waren, in Österreich, mit Ausnahme von eindeutigen Missbrauchsfällen, nachweislich weder am 1.1.1984 noch zum Zeitpunkt des Beitritts zur Europäischen Union gesellschaftsteuerpflichtig. Dementsprechend dürfen aus gemeinschaftsrechtlichen Überlegungen Großmutterzuschüsse, wären sie auch im Sinne der RL steuerbar, nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden (vgl. Fraberger / Zöchling, SWK 2006, S 275).

7. Zusammenfassung:

Die Voraussetzungen für die Gesellschaftbesteuerung des Großmutterzuschusses der F. an die A sind nicht gegeben.

Da keine gesellschaftsrechtliche Verpflichtung der E. zum Ausgleich des Vermögensabganges besteht, ist eine Gesellschaftsteuerpflicht gem. [§ 2 Z 2 KVG](#) im gegenständlichen Fall ausgeschlossen. Eine Gesellschaftsteuerpflicht gem. [§ 2 Z 3 KVG](#) scheidet von vornherein aus, da es durch den Großmutterzuschuss zu keiner Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte bei der E. kommt.

Obwohl eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im vorliegenden Fall nicht zulässig ist, kommt es bei einer Würdigung des gesamten Sachverhaltes unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten

zu keiner Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte der E. an der A, sodass eine Gesellschaftsteuerpflicht nach [§ 2 Z 4 KVG](#) ebenfalls ausgeschlossen ist.

8. Antrag:

Aus den genannten Gründen unterliegt der gegenständliche Großmutterzuschuss daher nicht der Gesellschaftsteuer. Es wird daher der Antrag gestellt den gegenständlichen Bescheid ersatzlos aufzuheben."

3.3.2 Rechtsgutachten

Der Berufung angeschlossen war ein von der RECHTSANWÄLTE-GmbH im Auftrag der E-AG erstelltes Rechtsgutachten vom 17. Oktober 2007 mit folgendem Inhalt:

"1. Mitgeteilter Sachverhalt:

*1.1. Die F (FN****1 im Folgenden kurz 'F.' genannt) ist Alleingesellschafterin der E-AG (FN****2 im Folgenden kurz 'E.' genannt).*

*Die E. ist wiederum Alleingesellschafterin der A-alt AG (FN****3 im Folgenden "kurz 'A' genannt).*

Die A ihrerseits ist wiederum Alleingesellschafterin der Gesellschaften D und C.

*Im Zuge eines Umgründungsvorgangs wurde die B-GmbH (FN****4, im Folgenden kurz 'B' genannt) gegründet, deren Alleingesellschafterin die E. ist. Im Zuge der Neugründung hat die A mit Sacheinlagevertrag vom 4.9.2006 ihre Gesellschaftsanteile an ihren Tochtergesellschaften, D-GmbH (FN****5 im Folgenden kurz 'D.' genannt) und C-GmbH (FN****7 im Folgenden kurz 'C' genannt), side stream als Sacheinlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten in die B eingebracht.*

Die F. als Großmuttergesellschaft hat zur Vermeidung der Rückabwicklung des nichtigen Sacheinlagevertrages vom 4.9.2006 einen wertausgleichenden Gesellschaftereinschuss in die A geleistet, da sie selbst Interesse daran hatte, dass die B die Beteiligungen der A an der D und C wirksam erwirbt, weil diese beiden Beteiligungen gemeinsam mit einem Teilbetrieb anschließend durch Abspaltung aus der E. in eine durch die Abspaltung neu gegründete G-GmbH ('G') abgespalten wurde, die der F. zu 100% allein gehört. Die Aufrechterhaltung der Einbringung laut Vertrag vom 4.9.2006, die an sich gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstieß, durch Leistung eines Großmutterzuschusses lag daher ausschließlich im ureigensten Interesse der F. ("Großmutter").

1.2. Mit der Begründung, dass Zuschüsse einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft ohne Einbindung der Zwischengesellschaft im konkreten Fall jedenfalls nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen, haben die F. und die A keine Gesellschaftsteuer geleistet.

1.3. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern hat jedoch mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 20. August 2007 der A Gesellschaftsteuer in Höhe von € 40.00000 vorgeschrieben und in der Begründung ausgeführt, dass es durch die gegenständliche Vermögensverlagerung side stream zu einer Werterhöhung des Beteiligungsansatzes bei der Muttergesellschaft E. gekommen sei. Dies stelle eine verbotene Einlagenrückgewähr dar. Nachdem die Gesellschafter für Abgänge am Stammkapital haften und zum Rückersatz verpflichtet seien, ergäbe sich, dass in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der gegenständliche Zuschuss der Muttergesellschaft zuzurechnen sei.

II. Fragestellung:

Welches sind die Rechtsfolgen des Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr im Falle der Einbringung von Gesellschaftsanteilen (Beteiligungen) durch eine Aktiengesellschaft in ihre Schwester-Kapitalgesellschaft ohne Gewährung wertäquivalenter Gesellschaftsanteile (etwa im Zuge einer Kapitalerhöhung oder durch Erwerb eigener Aktien)?

III. Rechtsgutachten:

3.1. AIIgemeines zum Verbot der Einlagenrückgewähr:

Gemäß [§ 52 AktG](#) dürfen den Aktionären die Einlagen nicht zurückgewährt werden: sie haben solange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den Bilanzgewinn, der sich aus der Jahresbilanz ergibt~ sofern er nicht nach Gesetz oder Satzung von der Verteilung ausgeschlossen ist. Eine entsprechende Bestimmung enthält auch [§ 82 GmbHG](#).

Geschützt ist demnach grundsätzlich das gesamte Gesellschaftsvermögen vor offener oder verdeckter Ausschüttung an die Gesellschafter. Diese Bestimmungen dienen dem Schutz der Gläubiger der Kapitalgesellschaft vor Schmälerung ihres Haftungsfonds. In ihnen manifestiert sich der wohl wesentlichste Pfeiler des gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsgrundsatzes. Neben dem Gläubigerschutz dient der Kapitalerhaltungsgrundsatz aber auch dem Interesse der Minderheitsgesellschafter und schließlich dem Bestand der Gesellschaft an sich (vgl. Arnold, Verdeckte Gewinnausschüttung in Handelsrecht, 87).

Unzulässig - weil unter das Verbot der unzulässigen Rückgewähr von Einlagen fallend ist jeder Vermögenstransfer von der Kapitalgesellschaft zum Aktionär bzw. Gesellschafter in Vertragsform oder auf andere Weise, der den Aktionär/Gesellschafter zu Lasten des Vermögens der Kapitalgesellschaft bevorteilt (und der nicht Verteilung von Bilanzgewinn ist). Gleichgültig ist, ob der Vermögenstransfer als offene Barzahlung erfolgt oder als verdeckte Leistung "im Gewand anderer Rechtsgeschäfte". Die Kapitalerhaltungsvorschriften sollen nach ihrem Sinn und Zweck jede unmittelbare oder mittelbare Leistung an Gesellschafter erfassen, der keine gleichwertige Gegenleistung gegenüber steht und die wirtschaftlich das Vermögen der Kapitalgesellschaft verringert. Darunter fallen Zuwendungen oder Vergünstigungen aller Art ohne Rücksicht darauf, ob sie in der Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft oder des Gesellschafters einen Niederschlag finden (OGH SZ 69/194 = JBl 1997, 108; OGH 12.11.1996, ecolex 1997, 360; 11.11.1999, GesRZ 2000, 25 [28]; RIS-Justiz RS 0105518 und RS 0105532; 20.1.2000, wbl 2000, 330/221 = GesRZ 2000, 89 = ecolex 2000, 512/208). Oder mit den Worten der Judikatur: Unzulässig ist jede objektiv unbegründete Besserstellung von Kapitalgesellschaften im Vergleich zu anderen Kontrahenten auf Kosten der Kapitalgesellschaft (Krejci, wbl 1993, 271; Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung bei AG, GmbH sowie GmbH & Co KG, 119 mwN).

Zur Bejahung eines Gesetzesverstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr genügt nach hM ein objektives Missverhältnis. Ob ein normales (zulässiges) Austauschgeschäft oder eine verdeckte Ausschüttung von Gesellschaftsvermögen vorliegt, richtet sich danach! ob ein gewissenhaft, nach kaufmännischen Grundsätzen handelnder Vorstand/Geschäftsführer das Austauschgeschäft ("Umsatzgeschäft") unter sonst gleichen Umständen zu gleichen Bedingungen auch mit einem Nichtgesellschafter abgeschlossen hätte, ob die Leistung also durch betriebliche Gründe gerechtfertigt war. Dieser Maßstab ist, obwohl er einen gewissen unternehmerischen Handlungsspielraum (BGH NJW 1996, 589 = ZIP 1996, 68; BGHZ 111, 224, 227) anerkennt, normativ-objektiver Art. Auf subjektive Erwägungen, die dazu führen, dass die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft Leistung und Gegenleistung fälschlich für ausgeglichen hält, kommt es nicht an (BGH BB 1987, 433 = ZIP 1987, 575). Verstöße gegen das Verbot Einlagenrückgewähr setzen auch kein Verschulden der Organe voraus. Der OGH (20.1.2000, wbl 2000, 330 = RdW 2000, 280/245 = GesRZ 2000, 89 = ecolex 2000, 512/208) äußerte sich dahin, dass bei objektiver Inäquivalenz die Vermutung bestehe, dass die Gesellschaftereigenschaft Anlass für die Vorteilszuwendung gewesen sei, doch könne die von der Kapitalgesellschaft zu erbringende Bescheinigung der Unangemessenheit von Leistung

und Gegenleistung vom Gesellschafter dadurch entkräftet werden, dass das Geschäft auch dann so vorgenommen worden wäre, wenn kein Gesellschafter bzw kein dem Gesellschafter nahe Stehender daraus einen Vorteil zöge. Diese Sichtweise ermöglicht es, solche Umsatzgeschäfte mit einem Gesellschafter aus dem Anwendungsbereich der Regeln über die Einlagenrückgewähr auszunehmen, in denen nicht die Doppelrolle als Gesellschafter und Geschäftspartner, sondern betriebliche Umstände für den Abschluss eines für den Gesellschafter günstigen Geschäftes maßgeblich sind.

Bei der Angemessenheitsprüfung ist, soweit möglich ein Fremdvergleich anzustellen. Dabei vergleicht man die dem Aktionär/Gesellschafter zugestandene bzw gewährte Vergütung mit jenem Wert, der der Leistung des Aktionärs/Gesellschafters auf dem freien Markt im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zukommt.

Zur Beurteilung der Angemessenheit der Gegenleistung kommt es nicht auf den Buchwert, sondern auf den Verkehrswert (Zeitwert) an (OGH 20.1.2000, GesRZ 2000, 89 = ecolex 2000, 512/208 = RdW 2000, 280 = wbl 2000, 330; Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 121 ff).

3.2. Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts bei Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr:

Die §§ 56 AktG und [§ 83 GmbHG](#) enthalten zwar Regelungen über die Haftung im Falle des Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr. Die Judikatur sieht allerdings die primäre Rechtsfolge des Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr in der Nichtigkeit des betreffenden Rechtsgeschäfts (OGH 12.3.1992, [6 Ob 5/91](#); 25.6.1996, 4 Ob 2078/96h - Fehringer, SZ 69/149 = JBI 1997, 108 [Hügel]; 13.2.1997, GesRZ 1997, 109 = EvB 1997/109 = ecolex 1997, 851; 26.2.1998, SZ 71/42 = ecolex 1998, 557 [Szep, Ortner] = wbl 1998, 546 = 19.5.1998, GesRZ 1998, 203 = ecolex 1998, 711 = RdW 1998, 613; 11.11.1999, SZ 72/172 = GesRZ 2000, 25 = JBI 2000, 188 = ecolex 2000, 121; 26.4.2001, ecolex 2002, 26/12 = RdW 2001, 595/616; 22.10.2003, GesRZ 2004, 57 = RdW 2004/123; 23.10.2003, ecolex 2004, 189/95 = RWZ 2004/5; ReichRohrwig, Grundsatzfragen, 158 ff).

Im vorliegenden Fall, wo die A ihre Beteiligungen an den Tochtergesellschaften D und C in ihre Schwestergesellschaft ohne Gegenleistung einbrachte, ist es müßig darüber zu diskutieren, ob hier allenfalls Rechtfertigungsgründe für dieses Geschäft die Übertragung von Vermögen gemäß Einbringungsvertrag vom 4.9.2006 zulässig macht: Denn ein Geschäft, in welchem ein Gesellschafter ohne jegliche Gegenleistung Vermögensbestandteile an eine Schwestergesellschaft überträgt, verstößt unzweifelhaft gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr und ist damit nichtig.

Zulässig gemacht werden kann ein solches Geschäft aber dennoch, wenn der Wertabgang durch den Gesellschafter/Aktionär oder eine Großmuttergesellschaft ausgeglichen wird (siehe Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 284 f). Dies ist auch leicht einsichtig: Denn wenn die negativen Folgen des Vermögensabflusses durch einem Wertausgleich in Form eines Zuschusses beseitigt werden, besteht kein Grund, das Nichtigkeitsverdict aufrecht zu erhalten.

Interessanterweise ordnet [§ 56 Abs 1 AktG](#) als Sanktion bei Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr die Haftung der begünstigten Aktionäre nicht gegenüber der Aktiengesellschaft an. Aus dem Aktiengesetz selbst lässt sich daher eine Haftung des Aktionärs bei verbotener Einlagenrückgewähr nicht unmittelbar ableiten. Von entscheidender Bedeutung für die Haftung des Aktionärs im vorliegenden Fall ist jedoch der 'Primat der Naturalrestitution' ([§ 1323 ABGB](#); Reischauer in Rummel, ABGB2, § 1323 Rz 1 und 3; zuletzt etwa OGH 9.5.2007, 9 Ob t 38/06v). Daher ist - im Sinne der in ständiger Rechtsprechung bejahten - Nichtigkeit des gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßenen Geschäftes dieses primär rückabzuwickeln. Da dies bei der Einbringung von Gesellschaftsanteilen durch Sidestream-Einbringung unzweifelhaft möglich ist bzw war, scheidet eine persönliche Haftung der E. aus der Sidestream-Einbringung gegenüber der A aus. Man konnte auch nicht sagen, die E. hätte vor Leistung des Großmutterzuschusses durch die F. einen wirtschaftlichen Vorteil aus der nichtigen Einbringung der Gesellschaftsanteile an D und C in die B erhalten, da diese

Einbringung der Beteiligungen ja - wie es der ständigen Rechtsprechung entspricht - nichtig, also rechts unwirksam war und daher ein zivilrechtlicher Wertzufluss nicht erfolgte. Eine Haftung der E. für die bis zur Leistung des Großmutterzuschusses nichtige Einbringung der Beteiligungen an D und C in die B ist daher auszuschließen.

3.3. Die Schwesterneinbringung der Gesellschaftsanteile an D und C in die B durch die bisherige Gesellschafterin A heilte allerdings mit Leistung des den Wertabgang ausgleichenden Großmutterzuschusses durch die F.: Denn dieser Großmutterzuschuss beseitigte das Unrechtselement, für das im Falle eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr die Nichtigkeitsfolge angeordnet ist. Deshalb entfällt dann nach hA die Nichtigkeit.

4. Ergebnis:

Im gegenständlichen Fall liegt eine Schwesterneinbringung (side stream) vor. Die einbringende Kapitalgesellschaft (A) hat keine Anteile an der übernehmenden Schwestergesellschaft erhalten. Der Vorgang der Schwesterneinbringung war aus diesem Grunde an sich nichtig. Er heilte jedoch aufgrund des von der F. ("Großmutter") geleisteten wertausgleichenden Zuschusses, den die F. im eigenen Interesse, um die durch die nachfolgende Abspaltung der E. entstehende H werthaltig zu machen und diese die Beteiligungen an D und C wirksam erwerben sollte. Eine Haftung der E. für die bis zur Leistung des Großmutterzuschusses nichtige Einbringung der Beteiligungen an D und C in die B ist aus gesellschaftsrechtlicher Sicht auszuschließen."

3.4 Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2008 hielt das Finanzamt den Argumenten der Bw. Folgendes entgegen:

"Unzweifelhaft ist, dass ein Einbringungsvorgang bei welchem eine Gesellschaft ohne jegliche Gegenleistung Vermögensbestandteile an eine Schwestergesellschaft überträgt gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstößt und nichtig ist.

Das AktG enthält zwar seinem Wortlaut nach keine ausdrückliche Verpflichtung des Aktionärs zur Rückzahlung von verbotswidrig erhaltenen Leistungen, jedoch ist eine solche Verpflichtung der Aktionäre aus der in [§ 56 Abs 1 AktG](#) enthaltenen direkten Haftung der Aktionäre gegenüber den Gläubigern zu entnehmen. Normzweck dieser Bestimmung ist es Beeinträchtigungen des Gesellschaftsvermögens auch in Hinblick auf Gläubigerinteressen hintan zu halten. Verstößt ein Vorgang gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr so liegt es auch im Normzweck der Bestimmung, dass die Nichtigkeit des der Einlagenrückgewähr zugrunde liegenden Geschäftes durch Ausgleich der Beeinträchtigung des Gesellschaftsvermögens verhindert werden kann. Diese Verpflichtung trifft nach dem Obengesagten den Aktionär.

Der berufungsgegenständliche Vorgang ist unter [§ 2 KVG](#) zu subsumieren und die Leistung der Großmuttergesellschaft ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der unmittelbaren Gesellschafterin zuzurechnen."

3.5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz rügte die A, dass das Finanzamt weder auf die von ihr vorgebrachten Argumente gegen eine Gesellschaftsteuerpflicht eingegangen sei noch sei dargelegt worden aus welchem konkreten Tatbestand des [§ 2 KVG](#) sich eine Gesellschaftsteuerpflicht im gegenständlichen Fall ableiten lasse.

Weiters beantragte die A eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat gemäß [§ 282 Abs. 1 Z. 1 BAO](#) iVm [§ 284 Abs. 1 Z. 1 BAO](#), sofern ihrem Berufungsbegehren nicht bereits im Rahmen einer 2. Berufungsvorentscheidung gemäß [§ 276 Abs 5 BAO](#) vollinhaltlich stattgegeben werden könne.

4. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

4.1. Zurücknahme des Antrages auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat

Mit Schriftsatz vom 31. August 2011 nahm die A den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

4.2. Ermittlungen seitens des Unabhängigen Finanzsenates

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr***** sowie in die vom Finanzamt auf Grund einer entsprechenden Anforderung vorgelegten Unterlagen aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung betreffend den gegenständlichen Rechtsvorgang sowie Abfragen im Firmenbuch zu FN*****3, FN*****4, FN*****2, FN*****1, FN*****8, FN*****5 samt Einsicht in die Urkundensammlung.

4.3. mündliche Verhandlung vom 29. November 2011

In der am 29. November 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung erklärte der Vertreter der Bw. über Frage der Referentin, dass ihm derzeit keine Schriftstücke über die Bereiterklärung der F. zur Leistung eines Zuschusses von 4 Millionen vorlägen. Der Verkehrswert der Anteile an der C und D seien nach einer Cashflowmethode errechnet worden. Das Berechnungsblatt werde nachgereicht. Ebenso könne eine Berechnung nach dem Wiener Verfahren übermittelt werden bzw. werde noch bekannt gegeben werden, ob eine Ableitung des gemeinen Wertes aus Verkäufen möglich sei.

Der Vertreter der Amtspartei erklärte, dass es zum Sachverhalt keine Ergänzungen gebe.

Zur rechtlichen Beurteilung brachte der Vertreter der Bw. noch folgendes vor:

"Es gab keine rechtliche Verpflichtung der E., die Nichtigkeit wäre durch Rückabwicklung des Einbringungsvertrages beseitigbar gewesen. Es hätte nur eine Haftung der E. gegenüber den Gläubigern aber nicht gegenüber der Gesellschaft bestanden. Deshalb liegt kein Vorgang nach [§ 2 Z. 2 KVG](#) vor. Man muss auch die weiteren Folgen mitberücksichtigen, die Spaltung der E. und Neugründung der G. Die E. ist die operative Gesellschaft und die Planung der Umstrukturierung erfolgte durch die F. in deren ausschließlichen Interesse der Vorgang lag. Deshalb liegt selbst bei Vorliegen einer Wertdifferenz kein Vorgang nach [§ 2 Z. 4 KVG](#) vor."

Der Vertreter der Amtspartei führte zum Thema Einlagenrückgewähr aus, dass das die Sphäre Gesellschafter – Gesellschaft betreffe. Der Gesellschafter habe Anspruch auf Gewinn, sonst dürfe ihm nichts zukommen. Ein allfälliger Verstoß der Einlagenrückwehr könne u.a durch Zuschussleistung vermieden werden. Verbotene Einlagenrückgewähr könne durch Sachausschüttung, Kapitalherabsetzung oder durch Zuschussleistung in den Griff bekommen werden. Durch den Zuschuss werde die Einbringung erst ermöglicht, dass betreffe die Sphäre Gesellschafter – Gesellschaft, deshalb sei die Zurechnung zur unmittelbaren Gesellschafterin vorzunehmen. Die Einordnung unter die Ziffern des [§ 2 KVG](#) sei problematisch (Abgrenzung Pflichtleistung und freiwillige Leistungen). Es bestehe keine direkte Haftung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft. Man müsse unterscheiden, ob im Vorfeld oder erst hinterher (z.B. nach dem Firmenbuchgericht Einbringung untersagt hat) die Zuschussleistung erfolgt. Der Gesellschafter stehe dann vor der Alternative: Rückabwicklung oder Zuschussleistung. Hier handle es sich um eine freiwillige Zuschussleistung zur Ermöglichung der Einbringung. Eine Verhältnisrechnung zum Zuschuss könne nicht angestellt werden. Es liege kein Leistungsaustausch vor. Der Wert der Gesellschaftsrechte werde erhöht, insbesondere hinsichtlich der Wertdifferenz. Entscheidungswesentlich sei die Bewertung der eingebrachten GmbH-Anteile. Bei der Gesellschaftsteuer sei keine Zeitraumbetrachtung vorzunehmen, sondern jeder Vorgang für sich zu besteuern. Die Umgründungen seien nicht zum selben Stichtag erfolgt.

Dem erwiderte der Vertreter der Bw., dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise gebiete, alle wirtschaftlich zusammenhängenden Umgründungsvorgänge - auch wenn sie zu unterschiedlichen Stichtagen erfolgen - gemeinsam zu betrachten. Bei den Fällen des EUGH (z.B. ESTAG) sei eine wirtschaftliche Begünstigung der Muttergesellschaft vorgelegen. Hier werde die E. wirtschaftlich nicht begünstigt. Man müsse sich das Endbild der Umstrukturierung vor Augen halten. Die Bw. habe einen Vermögensabgang und zum Ausgleich erfolge der Zuschuss. Sollte eine Zurechnung zur unmittelbaren Gesellschafterin vorgenommen werden, so werde alternativ beantragt, den Differenzbetrag zwischen Wert des Zuschusses und Verkehrswert der eingebrachten Geschäftsanteile als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

Der Vertreter der Amtspartei führte nochmals aus, dass es keine Zeitraumbesteuerung gebe, sondern jeder einzelne Vorgang zu besteuern sei. Die Einbringung führe zu Vermögensabfluss und der Zuschuss zu einer Stärkung des Wirtschaftspotentials und deshalb sei der gesamte Zuschussbetrag zu versteuern.

Die Verhandlung wurde von der Referentin auf unbestimmte Zeit zur Vorlage von Berechnungsblättern über den gemeinen Wert der eingebrachten Anteile durch den Vertreter

der Bw. bis zum 31. Jänner 2012 vertagt. Dabei wurde mit den Parteien besprochen, dass der Vertreter der Bw. eine Ausfertigung der Berechnungsblätter auch direkt an das Finanzamt übermitteln wird und das Finanzamt binnen zwei Monaten ab Übermittlung der Unterlagen dazu gegenüber dem UFS eine Stellungnahme abgegeben wird.

4.4. Urkundenvorlage durch die Bw. vom 3.2.2012

Am 3. Februar 2012 übermittelte die Bw. dem UFS sowie dem Finanzamt die Berechnungsblätter zum Wert der beiden transferierten Gesellschaften und das Dokument über den Gesellschafterzuschuss.

Das mit "Gesellschafterzuschuss" überschriebene Schreiben der F. vom 1. September 2006 richtet sich an den Vorstand der Bw. und hat folgendem Inhalt:

*"In Abstimmung mit der E, FN****2, in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der A-alt Aktiengesellschaft, FN****3, teilen wir Ihnen auf diesem Wege mit, dass wir den Beschluss gefasst haben, der A-alt Aktiengesellschaft für den Fall der Einbringung des gesamten Geschäftsanteils an der C-GmbH, FN****7, und des gesamten Geschäftsanteils an der D-GmbH, FN****5, in die Servicegesellschaft für industrie- und Gebäudetechnologie GmbH, FN****4, zur angemessenen Kompensation des damit verbundenen Vermögensabganges der A-alt Aktiengesellschaft einen indirekten Gesellschafterzuschuss (Großmutterzuschuss) in Höhe von EUR 4.000.000,00 zu gewähren. Dieser Betrag entspricht jedenfalls den Verkehrswerten der beiden einzubringenden Geschäftsanteile.*

Die Anweisung dieses Betrages wird in Abstimmung mit Ihnen unverzüglich in den nächsten Tagen erfolgen."

Zum Thema "Wr. Verfahren" merkte die Bw. an, dass es sich bei den beiden Unternehmen um solche der Software-Branche gehandelt habe, die naturgemäß nur sehr wenig bis gar keinen buchmäßigen Substanzwert hätte, da die wesentliche Substanz hier die Kreativität der Mitarbeiter sei. Einen immateriellen Substanzwert (außerhalb der Bilanz) im vorliegenden Zeitabstand noch herauszufinden scheine der Bw. sehr schwierig.

Die Bw. stelle daher den Antrag, unter Hinweis auf den (für den UFS natürlich nicht bindenden) Erlass AÖF 2002/89, Abschnitt 3.1 von einer Ermittlung (E+V)/2 abzusehen und stattdessen den von der Bw. ermittelten Wert für die Entscheidung heranzuziehen.

4.5. Stellungnahme des Finanzamtes vom 4.6.2012 samt Ergänzung vom 10.7.2012

In seiner Stellungnahme vom 4.6.2012 - die der Bw. in Kopie übersandte wurde - führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Im Einbringungsvertrag v. 84.9.2006 ist unter Vertragspunkt "§ 3 Zulässigkeit der Verschmelzung im Hinblick auf § 82 GmbH-gesetz" die Leistung eines "so genannten "Großmutterzuschusses" in Höhe von EUR 4.000.000,--" zur Vermeidung eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr genannt.

*Mit Schreiben vom 6.2.2012 wurde dem FAGVG zu dem Großmutterzuschuss das Schreiben der F v. 1.9.2006 an den Vorstand der A-alt AG übermittelt darin heißt es, dass "in Abstimmung mit der E, FN****2, in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der A-alt Aktiengesellschaft" mitgeteilt wird, im Fall der Einbringung der gesamten Geschäftsanteile "zur angemessenen Kompensation des damit verbundenen Vermögensabganges der A-alt Aktiengesellschaft" dieser ein "indirekter Gesellschafterzuschuss (Großmutterzuschuss)" iHv 4 Mio Euro gewährt wird.*

Die Überweisung des Zuschusses erfolgte mit 15.9.2006.

Die Zurechnung des Zuschusses an die E als Leistende ist daher auch deshalb vorzunehmen. Bei freiwilligen Gesellschafterleistungen sind die objektive Werterhöhung der gesellschaftsrechtliche und die Stärkung des Wirtschaftspotenziales der Gesellschaft zu prüfen. Zur Ermöglichung einer gesellschaftsrechtlich zulässigen Einbringung von Geschäftsanteilen in die Schwestergesellschaft wird hier ein Zuschuss geleistet. Beweggrund ist die zu verhindernde Einlagenrückgewähr. Die im Zeitpunkt der Zuschussleistung zu prüfende objektive Werterhöhung ist gegeben und auch das Wirtschaftspotenzial wird gestärkt. Denn eine Gegenrechnung mit dem Wert der Sacheinlage ist hier nicht durchführbar, da kein Leistungsaustausch vorliegt und der Zuschuss die Einbringung ermöglicht. Hinzu kommt noch, dass die an der Einbringung Beteiligten selbst keine exakte Gegenrechnung aufgestellt haben, sondern nur "einen so genannten Großmutterzuschuss" iHv 4 Mio. Euro vorsehen. In der mündlichen Berufungsverhandlung v. 29.11.2011 hatte der Vertreter der Berufungswerberin die Übermittlung der Berechnungsblätter über den gemeinen Wert der eingebrachten Anteile in Aussicht gestellt. Mit Schreiben v. 6.2.2012 werden Berechnungen bloß nach dem Ertragswertverfahren übermittelt. Dazu ist festzuhalten, dass diese Bewertung nicht dem [§ 13 Abs. 2 BewG 1955](#) entspricht. Denn [§ 13 Abs. 2 BewG 1955](#) sieht ausdrücklich die Schätzung unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft vor. Eine Besteuerung der Differenz zu den 4 Mio. Euro scheidet demnach aus.

Diese Stellungnahme wurde vom Finanzamt mit Schriftsatz vom 10.7.2012 noch wie Folgt ergänzt:

„Auch in der Literatur, SWK 20/2012, 938, Praxisfragen zum Umgründungs(steuer)recht von Dr. Wiesner und Dr. Schwarzingen wird die Gesellschaftsteuerpflicht eines Zuschusses zur Vermeidung des Tatbestandes einer verbotenen Einlagenrückgewähr bejaht, denn es liegen zwei gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen (die Einbringung einerseits und die Geldeinlage des Gesellschafters andererseits) vor. Das Finanzamt ersucht dies bei der Erledigung der Berufung zu berücksichtigen. Eine Gegenrechnung mit dem Wert der Sacheinlage ist – wie in der Stellungnahme v. 4.6.2012 ausgeführt – nicht möglich.“

Beide Schreiben des Finanzamtes wurden vom UFS dem Vertreter der Bw. zur Abgabe einer Gegenäußerung übermittelt.

4.6. Gegenäußerung der Bw. vom 25.7.2012

Die Bw. merkte in ihrer Gegenäußerung vom 25. Juli 2012 zu den beiden Stellungnahmen des Finanzamtes an, dass sie nach wie vor von einer vorwiegend formalen Betrachtungsweise geprägt seien. Diese Sichtweise vernachlässige aber, dass in einer rein formalen Beurteilung Großmutterzuschüsse eben gerade nicht der GesSt unterlägen.

Nur durch eine Öffnung der Tatbestände in Richtung auf eine wirtschaftliche Zurechnung einer freiwilligen Zuwendung einer Großmuttergesellschaft an die Muttergesellschaft könne es überhaupt erst zu einer theoretisch möglichen GesSt-Pflicht kommen.

Damit gingen alle Argumente hinsichtlich einer nicht zulässigen Zeiträumbetrachtung ins Leere.

Zu den beiden Stellungnahmen des Finanzamtes im Einzelnen.

"1. Zuschuss „in Abstimmung mit der „E-AG (E.)“."

Es wurde in keiner Phase des Verfahrens behauptet, dass die Zuschussleistung ohne Wissen der Muttergesellschaft stattfand. Wesentlich ist vielmehr, dass die Neustrukturierung von der Großmuttergesellschaft F. geplant wurde und bei Ende des Gesamtvorganges (der wirtschaftlich gesehen – siehe oben – eben nicht in seine Einzelteile zerlegt werden darf) auch Eigentümerin der Beteiligungen an den aus der A heraus eingebrachten Gesellschaftsanteilen war. Dagegen war die E. als Muttergesellschaft an den Umgründungen in keiner Weise beteiligt. Warum die „Abstimmung“ (im Sinn eines „Wissenlassens“) daher eine wirtschaftliche Zurechnung des Vorganges an die E. untermauern soll, bleibt im Dunkeln.

2. Werterhöhung und Stärkung des Wirtschaftspotentials

Auch hier wird mit keinem Wort argumentiert, warum diese Erhöhung geeignet gewesen sein soll, den Wert der Gesellschaftsrechte der E. (nachhaltig) zu erhöhen, obwohl im selben wirtschaftlichen Vorgang (siehe wieder Eingangsbemerkung oben), der Wert der Beteiligung der E. durch die Einbringung wieder vermindert wurden. Das Finanzamt ist offenbar nicht bereit, sich zwischen formaler Betrachtung (absolut keine GesSt-Pflicht für Großmutterzuschüsse) und einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung des Vorganges (zur Verhinderung von missbräuchlichen Umgehungen der GesSt-Pflicht) zu entscheiden und verwendet die je nach konkreter Sachverhaltsfrage für die Erstbescheidstützung günstigere Variante.

3. Bewertungsfrage

Das Finanzamt übersieht, dass das Gesamtvermögen einer Gesellschaft nach §13 Abs 2 BewG zu „berücksichtigen“ ist, was nicht notwendigerweise bedeutet, dass es in einen Rechenvorgang mit einbezogen werden muss. Gerade wenn bei im Wesentlichen vermögenslosen Gesellschaften klar hervorkommt, dass eine Rechnung nach $(S+E)/2$ automatisch zu einer Halbierung des Ertragswertes führen muss, verlangt eine korrekte „Berücksichtigung“ des (faktisch nicht existenten) Substanzwertes, dass dieser nicht anzusetzen ist. Auch die im Unternehmensbewertungsverfahren übliche Methode „Ertragswert+Wert des nicht zur Ertragserwirtschaftung benötigten Vermögens“ berücksichtigt den Substanzwert, aber eben mit einer anderen Rechenmethode, als das Wr. Verfahren.

4. Kommentarverweis Schwarzinger/Wiesner

Das Finanzamt ignoriert bei der Verwendung dieser Fundstelle 2 wesentliche Umstände. Zum einen wurde im dort zitierten Fall der Zuschuss direkt von der Mutter an die Tochtergesellschaft geleistet, zum anderen schränken die Autoren selbst in diesem Fall auf „in der Regel“ ein, was klar zum Ausdruck bringt, dass sogar im Fall eines Mutterzuschusses nicht steuerpflichtige Vorgänge denkbar sind.

Ein direkter Vergleich mit einem Großmutterzuschuss ist daher nicht möglich, weil hier eine Zurechnung zur zwischenliegenden Muttergesellschaft E. nicht formal, sondern nur in wirtschaftlicher Gesamtsicht denkbar wäre."

4.7. Vorhalt des UFS vom 10.9.2012 samt Berechnungen nach dem Wiener Verfahren

Mit Vorhalt vom 10. September 2012 teilte die Referentin des UFS den Parteien mit, wie sich auf Grund der durchgeführten Ermittlungen die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, der Berufung teilweise Folge zu geben und die Gesellschaftsteuer mit € 23.404,73 festzusetzen. Dem Vorhalt angeschlossen wurden zwei Berechnungsblätter, in denen der gemeinen Wert nach dem Wiener Verfahren für die Anteile an der C mit € 1.339.686,69 und für die Anteile an der D mit € 319.839,91 berechnet wurden.

2.8. Fortsetzung der mündliche Verhandlung am 22.10.2012

In der am 22. Oktober 2012 fortgesetzten mündlichen Verhandlung erklärten beide Parteien, dass es zum Sachverhalt - wie im Vorhalt vom 10. September 2012 dargestellt - keine Ergänzungen gibt.

Zur Ergänzung der bisherigen Rechtsausführungen überreichte der Vertreter der Bw. dem UFS sowie der Amtspartei noch einen ergänzenden Schriftsatz mit folgendem Inhalt:

"Es wird weiterhin bestritten, dass im Sinn einer Interessentheorie (Siehe S. 21 des Vorhalts vom 10. September 2012) die E. als Muttergesellschaft der A an einer reibungslosen Abwicklung der Umgründungsvorgänge Interesse hatte. Weder wäre sie von Nichtigkeit und Rückabwicklung bei der Einbringung von D und C (nach verbotener Einlagenrückgewähr) als Großmuttergesellschaft dieser beiden Beteiligungen betroffen gewesen, noch hatte sie aus diesem Vorgang oder aus der anschließenden Spaltung in die B irgendwelche Vorteil zu erwarten, die einen der E. zuzurechnenden "Einsatz zur Zielerreichung" erklären könnte. Das erkennt man deutlich am Bild bei Ende der Umgründungsvorgänge, das die strittigen Beteiligungen als Urenkelgesellschaften der F. zeigt, womit alle Ergebnisse der geplanten/durchgeführten Veräußerung des abgespaltenen Geschäftszweiges ausschließlich dieser zukamen.

Das grundlegende Interesse der Muttergesellschaft einer einbringenden Tochtergesellschaft, nämlich die ihr zufließende Einlagenrückgewähr durch Begleitmaßnahmen in ihrem Bestand abzusichern, bestand mangels (finalem) Zufluss von Vermögenswerten an die E. hier eben gerade nicht.

Dass der Zuschuss in "Abstimmung" mit den Verantwortlichen der E. gewährt wurde bedeute nur, dass dies nicht ohne deren Einverständnis geschah, was aber keinesfalls mit einer besonderen Interessenslage gleichzusetzen ist, sondern hier schlicht das Nichtvorliegen von durch die Geschäftsführung zu verantwortenden Nachteilen für E. bedeutet hat.

Auch der Vergleich mit einer Treuhand (S. 20 des Vorhaltes) ist nicht nachvollziehbar, weil die entsprechenden Vereinbarungen im Innenverhältnis zwischen F. und E. nicht bestanden haben und gerade bei der Treuhand das Interesse typischerweise vom Treugeber (hier also in der Fiktion F.) und nicht vom Treuhänder bestimmt wird.

*Ein allgemeines Anwenden der Treuhandfiktion dagegen verbietet sich aus einem anderen Grund: Da dies Fiktion zwanglos für jede Gesellschaftsstruktur mit Großmutter-Mutter-Tochter angenommen werden könnte, wäre damit eine per-se-Steuerpflicht von Großmutterzuschüssen postuliert, die, wie sich aus der Reihe von Entscheidungen des VwGH und UFS zu umgründungsnahen Großmutterzuschüssen ergibt, tatsächlich nicht existiert. Wird sie aber nur für den Fall verwendet, wo die Muttergesellschaft eine Beteiligungsholding (und damit in der Fiktion "Treuhand") ist, so trifft sie auf E. nicht zu, da diese Gesellschaft die Masse des operativen Geschäftes des ***Konzerns in Österreich trägt.*

Selbst wenn man nun die Voraussetzung der Interessentheorie im vorliegenden Fall als erfüllt annehmen wollte, würde man im Zug der Bewertungsthemen in einem Berechnungskonflikt enden:

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wäre dann nämlich das (grundsätzlich bestrittene) Interesse der E. an der Verhinderung der verbotenen Einlagenrückgewähr mit dem Betrag beschränkt, der rückgewährsbedroht wäre. Kommt man also zum vorläufigen Ergebnis, die beiden eingebrachten Gesellschaften seien in Wahrheit nur ca. 1,66 mio € wert gewesen, so kann sich das (grundsätzlich bestrittene) Interesse der E. auch nur auf diesen Teil des Großmutterzuschusses bezogen haben. Der Rest von ca. 2,34 mio € wäre daher als aus der Sicht von E. interessensloser und somit nach unbestrittener Rechtsansicht nicht gesellschaftsteuerbarer Vorgang anzusehen gewesen. Würde man von diesem Interessenswert im Sinn der im Vorhalt durchgeführten Differenzmethode den Unternehmenswert wieder abziehen, ergäbe sich eine Bemessungsgrundlage von 0.

Würde man dagegen (entgegen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die ein Herausarbeiten unterschiedlicher wirtschaftlicher Interessenslage aus dem äußeren rechtlichen Kleid eines "einheitlichen" Zuschusses geradezu verlangt) auf dem Standpunkt stehen, einheitliche Zuschüsse könnten gesellschaftsteuerrechtlich nur einheitlich beurteilt werden, so wäre nach dem Bewertungsergebnis des Vorhaltes mit 58,5% ein deutliches Überwiegen des Teiles des Zuschusses festzustellen, der nicht im (grundsätzlich bestrittenen) Interesse der E. läge; der ganze Vorgang daher einheitlich, weil überwiegend wieder als nicht steuerbar (weil nicht von der Interessentheorie erfasst) Großmutterzuschuss zu beurteilen."

Der Vertreter des Finanzamtes hielt fest, dass die Thematik Leistungsaustausch vom UFS in der Verhandlung vom 29.11.2011 thematisiert worden sei und das Finanzamt das in der mündlichen Verhandlung und in der weiteren Stellungnahme aufgegriffen habe und entsprechend Stellung genommen habe. Die Ausführungen im Vorhalt vom 10. September 2012 würden dies nicht dementsprechend wiedergeben.

Zur rechnerischen Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile an der C und D nach dem Wiener Verfahren erklärten beide Parteien, dass es keine Ergänzungen gibt.

Der Parteienvertreter vertrat jedoch weiterhin die Ansicht, dass die Bewertung der Anteile auch nach einer anderen Methode vorgenommen werden könne. Die Unternehmensbewertung könne nach dem Gutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder erfolgen – wesentlichster Unterschied Einbeziehung der zukünftigen anstatt vergangener Gewinne und Substanzeinrechnung nur soweit die betreffende Substanz nicht zur Erzielung dieser Gewinne nötig ist.

Der Vertreter des Finanzamtes betonte, dass die Bewertung der Geschäftsanteile der Vorschrift des § 13 Abs. 2 Bewertungsgesetz entsprechen müsse. Das scheine bei der von der Bw. angebotenen Bewertung nicht der Fall zu sein. Gegen die Stellungnahme vom 22. Oktober 2012 sei Folgendes zu sagen: Es sei zu unterscheiden zwischen der Bewertung im steuerlicher Hinsicht und einer zivilrechtlichen Bewertung. Die zivilrechtliche Bewertung erfolge nach unternehmensorientierten Grundsätzen und richte sich danach auch die Höhe

des vereinbarten Zuschusses, sodass eine Aufteilung in der gewünschten Form nicht erfolgen könne.

Dem erwiderte der PV, dass § 13 Abs. 2 BewG laute: "*Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen*". Ertragsaussichten seien i.S. des Bewertungsgutachtens besser berücksichtigt, wenn sie aufgrund von Geschäftsplänen des Unternehmens abgeleitet werden, anstatt - wie das Wiener Verfahren unterstellt - das vergangene Ergebnisse des Unternehmens in gleicher Höhe auch in Zukunft erzielbar sind. Weiters werde auch der geforderte Substanzwert im Bewertungsgutachten durch Hinzurechnung von nicht zur Ergebnisermittlung benötigten Substanzwerten berücksichtigt.

Zum Thema Abzug von Lasten und Verbindlichkeiten führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass nach Ansicht des Finanzamtes der Einbringungsgegenstand (Beteiligung an C und D) nicht vom Zuschuss in Abzug gebracht werden könne. Der Einbringungsgegenstand sei keine Last oder Verbindlichkeit, denn es gehe hier um die Einbringung von Beteiligungen, wo das Problem eines möglicherweise vorliegenden Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr besteht. Gesellschaftsrechtlich seien es zwei unabhängige Vorgänge (wenn auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der gemeinsamen Gesellschafterin zuzurechnen). Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass der Zuschuss zugesagt wurde "*für den Fall der Einbringung*". Dies bedeute eine Bedingung für den Zuschuss an sich, bedeute jedoch keine Verbindlichkeit oder Last der Einbringung der Geschäftsanteile. Nach Ansicht des Finanzamtes sei es eher umgekehrt zu sehen: Es liege eine Einbringung vor und dazu sei ein Zuschuss zu leisten, um eine verbotene Einlagenrückgewähr hintanzuhalten. Ergänzend sei noch anzuführen, dass die Zuschussleistung nicht nur in dem Schreiben vom 1. September 2006, sondern auch im Einbringungsvertrag selbst genannt werde. Das Finanzamt ersuche keine Saldierung vorzunehmen.

Der Parteienvertreter erklärte, dass sich die Bw., für den Fall, dass der Zuschuss der Muttergesellschaft (E.) zuzurechnen wäre, den Ausführungen im Vorhalt vom 10. September 2012 anschließe, wonach Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer nur die tatsächliche Werterhöhung i.S. einer Nettoberechnung sein könne.

Der Vertreter des Finanzamtes ersuchte abschließend, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Vertreter der Berufungswerberin ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages vom 4. September 2006 war die E-AG (kurz E., FN****2) Alleingesellschafterin sowohl der A-alt AG (nach Umwandlung nunmehr A-neu GmbH, kurz A, FN****3) als auch der B-GmbH (deren Firma am 7. September 2006 auf S. GmbH geändert wurde, kurz B, FN****4). Wirtschaftliche Alleingesellschafterin der E. war die F (kurz F., FN****1, wobei sie 99,9% der Aktien an der E. direkt hielt und 0,1% über einen Treuhänder – die ****Beteiligungsverwaltung GmbH & Co OHG mit Sitz in M).

Mit dem genannten Einbringungsvertrag brachte die A ihre Geschäftsanteile an der C-GmbH (kurz C, FN****7) und an der D-GmbH (kurz D, FN****5) unter Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen von [Art III UmgrStG](#) mit Wirkung zum 30. Juni 2006 in die B ein. Auf Grund der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse der E-AG sowohl an der einbringenden als auch an der übernehmenden Gesellschaft unterblieb eine Anteilsgewährung.

Die Parteien des Einbringungsvertrages gingen bei Abschluss des Vertrages davon aus, dass der Verkehrswert der Anteile an der C € 2.480.000,00 betrug, der Verkehrswert der Anteile an der D € 1.247.000,00 und somit das gesamte von der A in die B eingebrachte Vermögen einen Verkehrswert von € 3.627.000,00 hatte.

Zur Vermeidung eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr erklärte sich die F. bereit, einen Zuschuss in Höhe von € 4.000.000,00 an die A zu leisten. Das Schreiben, mit dem sich die F. gegenüber der A bereit erklärte, einen Zuschuss in Höhe von € 4.000.000,00 zu leisten, stammt vom 1. September 2006 und hat folgenden Inhalt:

*"In Abstimmung mit der E, FN 60562 m, in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der A-alt Aktiengesellschaft, FN****3, teilen wir Ihnen auf diesem Wege mit, dass wir den Beschluss gefasst haben, der A-alt Aktiengesellschaft für den Fall der Einbringung des gesamten Geschäftsanteils an der C-GmbH, FN****7) und des gesamten Geschäftsanteils an der D-GmbH, FN****5, in die B-GmbH, FN****4, zur angemessenen Kompensation des damit verbundenen Vermögensabganges der A-alt Aktiengesellschaft einen indirekten Gesellschafterzuschuss (Großmutterzuschuss) in Höhe von EUR 4.000.000,00 zu gewähren. Dieser Betrag entspricht jedenfalls den Verkehrswerten der beiden einzubringenden Geschäftsanteile."*

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages war bereits geplant, im Anschluss an die gegenständliche Einbringung eine Side-Stream Spaltung der Muttergesellschaft E. durchzuführen. Im Rahmen dieser Abspaltung ist der Teilbetrieb der E. mit der Bezeichnung "CEB", kurz COM E, zum dem ua. die Beteiligung der E. an der B gehörte, in eine neu gegründete Tochtergesellschaft mit der Firma G-GmbH (kurz G, FN 286579 s) als Sacheinlage eingebracht worden. Diese Spaltung beruht auf dem Spaltungsplan vom 9. November 2006

und wird darin als Stichtag der Spaltung iSd [§ 2 Abs. 1 Z 7 SpaltG](#) der 30. September 2006 festgelegt. Durch diese Side-Stream Spaltung wurde die F. Alleingesellschafterin der neugegründeten G (im Verhältnis zu B blieb F. "Großmutter" und im Verhältnis zu C und D blieb sie "Urgroßmutter").

Am 15. September 2006 wurde der im Einbringungsvertrag vom 4. September 2006 vorgesehene Zuschuss in Höhe von € 4.000.000,00 von der F an die A geleistet.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehenen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in ihren schriftlichen Eingaben sowie in den mündlichen Berufungsverhandlungen vom 29. November 2011 und vom 22. Oktober 2012.

3. rechtliche Beurteilung

3.1. Zurechnung der Leistung an die unmittelbare Gesellschafterin als Leistende

Gemäß [§ 2 Z. 2 KVG](#) unterliegen Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse) der Gesellschaftsteuer.

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

a) Zuschüsse, ...

Wenn bei der Steuerfestsetzung zu Unrecht den Tatbestand des [§ 2 Z 4 lit. a KVG](#) an Stelle des [§ 2 Z 2 KVG](#) herangezogen wird, ändert dies im Ergebnis nichts an der Steuerpflicht, weil in beiden Fällen die Steuer gemäß [§ 7 Z 2 KVG](#) vom Wert der Leistung bemessen wird (vgl. VwGH 29.06.2006, [2003/16/0497](#) unter Hinweis auf VwGH 16.12.1993, [92/16/0065](#); VwGH 17.2.1994, [92/16/0089](#) VwGH 29.11.2001, [99/16/0119](#)). Der angefochtene Bescheid ist daher auch nicht mit einer Rechtswidrigkeit behaftet, wenn das Finanzamt keine Zuordnung zu den einzelnen in den in § 2 in den Ziffern 2 bis 4 genannten Tatbeständen vornimmt.

Sinn und Zweck des Teil I des KVG ist es, die Stärkung inländischer Kapitalgesellschaften durch Zuführung von Kapital zu besteuern. Während durch die Z. 1 des [§ 2 KVG](#) der Erwerb von Gesellschaftsrechten einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerb steuerlich erfasst wird, soll durch Z. 2 bis 4 KVG eine spätere Veränderung (Erhöhung) der Gesellschaftsrechte erfasst und dadurch das Gesamtbild des [§ 2 KVG](#) abgerundet werden.

Liest man die Bestimmungen der Z 1, Z 2 und Z 3 (Anm: idF vor BGBl 629/1994 nunmehr Z. 1 bis Z. 4) des [§ 2 KVG](#) nun zusammen, so kann als "freiwillig" im Sinn des [§ 2 Z. 4 KVG](#) eine Leistung nur dann angesehen werden, wenn sie nicht auf einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung (also weder gesetzlichen noch vertraglichen) Verpflichtung iSd Z. 2 beruht (vgl. VwGH 28.9.1998, [95/16/0302](#) mit weiteren Hinweisen).

Der Bw. ist beizupflichten dass es keine rechtliche Verpflichtung der E. zur Leistung gab. Eine durch die Einbringung verursachte - verbotene - Einlagenrückgewähr wäre durch Rückabwicklung zu beseitigen gewesen. Die E. hätte nur gegenüber den Gläubigern der Bw. gehaftet, die Bw. hatte jedoch keinen Anspruch auf Erhalt eines Gesellschafterzuschusses, weshalb hier kein Vorgang nach [§ 2 Z. 2 KVG](#) vorliegt.

Bei der Auslegung des Tatbestandes des [§ 2 Z. 4 KVG](#) sind auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG) zu beachten.

Nach [Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG](#) (entspricht [Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG](#)) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstoßen würden (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga-omnes beizumessen und ist daher das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, Rs [C-339/99](#) ("ESTAG") nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt (vgl. VwGH 23.11.2005, [2005/16/0040](#)).

In der Entscheidung des EuGH vom 8.11.2007, [C-251/06](#) (Rechtssache "Ing. Auer", RN 47) wurde ausgesprochen, dass durch die Auslegung des Gemeinschaftsrechtes nicht Verhaltensweisen begünstigt werden dürfen, die durch die Errichtung künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Erlangung eines Steuervorteils gekennzeichnet sind. Damit wurde vom EuGH erstmals klargestellt, dass missbräuchliche Konstruktionen zur

Umgehung einer Kapitalverkehrssteuerpflicht nicht beachtlich sind, sondern der dahinter stehende wahre Sachverhalt zu besteuern ist (vgl. UFS 07.05.2008, RV/0296-L/06 sowie UFS 03.02.2010, RV/0652-L/06).

Die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Artikel 4 der Richtlinie 69/335/EWG fällt, ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen, indem untersucht wird, wem die Zahlung der Einlagen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. dazu ua EuGH 17.10.2002, Rs [C-339/99](#) "ESTAG", RNr 37 und 38, und EuGH [C-71/00](#), "Develop" RNr 25).

Auch vor der Entscheidung des EuGH wurde im Bereich der Gesellschaftsteuer bereits die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen. Es war bereits ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.1975, 607-633/74, VwGH 14.5.1975, 531,532/74 und VwGH 19.12.2002, [2001/16/0273](#)), dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd [§ 21 Abs. 1 BAO](#) zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Stets wurde aber dem aber angefügt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch im Bereich der Verkehrsteuern immer dann gilt, 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 würde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebietet etwa bei Treuhandverhältnissen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. VwGH 23.11.2005, [2005/16/0040](#)).

Auch wenn die Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft von einer Beteiligungsholding gehalten werden, die Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes aber aus dem Vermögen der die Beteiligungsholding beherrschenden Konzernmutter bestritten wird, gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von einer Gesellschafterleistung auszugehen. Dieser Fall ist durchaus mit einer Treuhandkonstellation vergleichbar ist, in welcher ein Treuhänder zivilrechtlich über das Gesellschaftsrecht verfügt, die Kapitalausstattung aber durch freiwillige Leistungen, die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen, unmittelbar aus dem Vermögen des Treugebers erfolgt (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf VwGH vom 23.11.2005, [2005/16/0040](#) sowie UFS 24.2.2010, RV/0215-S/08).

Nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes sind Leistungen, deren Zweck in der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers erfolgen, wenn diese Erhöhung vor allem im Interesse des Gesellschafters liegt, dem unmittelbaren Gesellschafter

als Leistendem zuzurechnen (vgl. dazu EuGH 21.1.2006, RS C-494/2003, Senior Engineering Investments BV). Da ansonsten die praktische Wirksamkeit der Richtlinie 69/335 beeinträchtigt wäre genügt es bei Gesellschaften, die zu einem Konzern gehören, nicht allein die formelle Herkunft einer Einlage festzustellen (vgl. dazu EuGH 17.10.2002, Rs [C-339/99](#) ESTAG, Randnummer 40).

Sowohl im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie als auch im Sinne des KVG ist Gesellschafter der unmittelbar an der Kapitalgesellschaft Beteiligte und begründet eine mittelbare Beteiligung keine Gesellschafterstellung.

Leistungen, die zwar nicht vom Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft geleistet werden, sondern zB von dessen Muttergesellschaft, stellen eine "Leistung eines Gesellschafters" dar, wenn die Leistung dem Gesellschafter zuzurechnen ist. Wenn eine Leistung erfolgt, um den Wert der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des Gesellschafters liegt, ist die Leistung dem Gesellschafter zuzurechnen, selbst wenn die Leistungen ohne Einbindung des unmittelbaren Gesellschafters in den Geschehensablauf erfolgt. Ein Größenschluss führt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dazu, dass unter aktiver Einbeziehung des unmittelbaren Gesellschafters geleistete Zuschüsse (zB durch Fassung des entsprechenden Gesellschafterbeschlusses und physische Übertragung der Geldmittel) auch dann der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sind, wenn die Leistung über Weisung und mit Mitteln der "Großmutter" erfolgt und die Zuschussgewährung sowohl im Interesse des unmittelbaren Gesellschafters (zB wegen der Werterhöhung seiner Anteile) als auch im Interesse eines Dritten erfolgt (vgl. dazu auch UFS 11.8.2006, RV/1927-W/03 sowie UFS 19.12.2008 RV/2289-W/08 19.12.2008 RV/2647-W/08 unter Hinweis auf EuGH 21.1.2006, RS C-494/2003, Senior Engineering Investments BV).

Auch ein knapp vor Abschluss eines Verschmelzungsvertrages geleisteter "Großmutterzuschuss", der der Herbeiführung eines positiven Verkehrswertes der übertragenden Gesellschaft dient, liegt im Interesse der unmittelbaren Gesellschafterin und ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dieser zuzurechnen (vgl. UFS 21.3.2012, RV/3174-W/07).

Zweck der Zuschussleistung an die Bw. war im gegenständlichen Fall die Kompensation des mit der Einbringung der Geschäftsanteile an der C und an der D in die B verbundenen Vermögensabganges bei der Bw. damit es zu keiner - auf Grund der Bestimmung des [§ 82 GmbHG](#) verbotenen - verdeckten Einlagenrückgewähr kommt. Die Notwendigkeit des "Ausgleiches" des Vermögensabganges ist Ausfluss der Gesellschafterstellung der E. und ist die Zuschussleistung deshalb, auch wenn die gesamte Umstrukturierung von der F. geplant wurde, der E. als Leistende zuzurechnen. Dass die Erbringung der Leistung in einem

Kausalzusammenhang mit der Gesellschafterstellung der E. steht, wird auch durch den Text des Schreibens der F. an die Bw. vom 1. September 2006 erhärtet, wird doch darin festgehalten, dass der Zuschuss "*in Abstimmung mit der E. in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der Bw.*" gewährt wird. Es lag - auch - im Interesse der E. als unmittelbare Gesellschafterin, dass der durch die Einbringung verursachte Vermögensabgang bei der Bw. ausgeglichen wird und ist der Zuschuss daher der E. als Leistende zuzurechnen.

Ein einheitlicher Vorgang kann weder in einen von der Gesellschaftsteuer befreiten und in einen nicht befreiten Teil aufgespalten werden (vgl. UFS 17.3.2004, RV/3537-W/02). Ebenso kann EIN Zuschuss – selbst wenn die Zuschussleistung die Interessen mehrerer (juristischer) Personen berührt - nur teilweise der unmittelbaren Gesellschafterin als Leistende zugerechnet werden. Entscheidend für die Zurechnung ist der Zweck des Zuschusses – hier die auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften erforderliche Kompensation des Vermögensabganges bei der unmittelbaren Gesellschafterin. So wie es nach der Entscheidung des EuGH 21.1.2006, RS C-494/2003, Senior Engineering Investments BV, unerheblich ist, ob durch den fraglichen Beitrag etwa auch das Gesellschaftsvermögen der Zwischengesellschaft erhöht wurde, weil eine solche Erhöhung nicht mehr als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung der zugunsten der Enkelgesellschaft erbrachten Einlage darstellen könnte (vgl. Rz 42), wird nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Gesellschaftsteuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass im Zeitpunkt der Kapitalzufuhr bereits weitere Vorgänge (wie hier weitere Umgründungsmaßnahmen im Konzern) geplant waren. Gegenständlich ist ausschließlich die Kapitalzufuhr in Höhe von € 4.000.000,00 an die Bw. gesellschaftsteuerrechtlich zu beurteilen, die im Kausalzusammenhang mit der durch die Bw. erfolgten Einbringung der Anteile an der C und an der D in die B geleistet wurde, weshalb irrelevant ist, in wessen Interesse die weiteren Umgründungsschritte lagen.

2. Eignung den Wert der Gesellschaftsrechte der Bw. zu erhöhen

Sowohl nach innerstaatlichem Recht, als auch nach der Bestimmung des Art 4 Abs 2 Buchstabe b) der Richtlinie 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h) der RL 2008/7/EG), muss die Leistung lediglich geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Es ist daher nicht der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung erforderlich; vielmehr reicht die objektive "Eignung" der Leistung aus, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken.

Bei Geldleistungen wird die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht, bzw soweit die Leistung nicht zurückgezahlt werden muss (siehe dazu ua. VwGH 3.10.1996, [95/16/0049](#) sowie VwGH 19.4.1995, [93/16/0044](#) mit Hinweis auf

Kinnebrock/Meulenbergh, Kapitalverkehrsteuergesetz⁵, 92). Nach Meinung von Brönnert/Kamprad (Rdn 50 zu § 2) erhöhen Geldleistungen stets den Wert der Gesellschaftsrechte. Grundsätzlich sind Zuschüsse, die mit der Auflage der Verwendung für den Gesellschaftszweck verbunden sind, geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. UFG 26.11.2008, RV/0501-G/04).

Der Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, können wertmindernde Umstände entgegengesetzt werden, soweit sie in dem gleichen Vertrag ihren Grund haben, der auch die Leistungsverpflichtung des Gesellschafters enthält (vgl. die Urteile des dt. BFH vom 12. April 1972 II 37/63, BFHE 106, 123, BStBl II 1972, 714, und vom 5. Februar 1975 II R 202/72, BFHE 115, 144, BStBl II 1975, 415).

Nach der Rechtsprechung des EuGH besteht das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin, dass durch den Vorgang das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird. Wenn durch die Mittelzufuhr eine Überschuldung der Gesellschaft vorübergehend beseitigt wird, wird dies in der Regel auf eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte hinweisen (VwGH vom 26.6.1996, [94/16/0227](#)).

Das Gesellschaftsvermögen iSd Richtlinie umfasst alle Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses. Die Richtlinie [Art. 4 Abs. 2 lit. b] erfasst grundsätzlich jede Form der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft, auch die Vermeidung von Ausgaben. Hinsichtlich der zweiten alternativen Voraussetzung, der ‚Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte‘, stellte der EuGH darauf ab, ob die Leistung geeignet ist, das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft zu erhöhen, bzw. zu einer Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beizutragen (vgl. UFS 04.10.2010, RV/2391-W/10).

Im Schreiben der F. an die Bw. vom 1. September 2006 wurde festgehalten, dass der Betrag von € 4.000.000,00 "jedenfalls" dem Verkehrswert der beiden einzubringenden Geschäftsanteile entspricht. Im Einbringungsvertrag wurde der Verkehrswert der Geschäftsanteile mit € 2.408.000,00 für C und € 1.247.000,00 für D beziffert, weshalb davon auszugehen ist, durch die Zuschussleistung selbst bei Berücksichtigung des mit der Einbringung verbundenen Vermögensabgangs auf Grund der Wertdifferenz zu einer Erhöhung des Wirtschaftspotentials der Bw. beiträgt.

3. Wert der Leistung/Vorliegen einer Last oder Verbindlichkeit

Bei Leistungen nach § 2 Z 2 bis 4 stellt der Wert der Leistung die Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung dar ([§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG](#)).

Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe d) der Richtlinie 69/335/EWG bzw. [Art 11 Abs. 4 der RL 2008/7/EG](#) bestimmen, dass die Steuer bei Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b) der RL 69/335/EWG bzw. bei Kapitalzuführungen gemäß Art 3 Buchstabe h) der RL 2008/7/EG) vom tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen, erhoben wird.

Da im KVG keine spezielle Bestimmung hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld enthalten ist, gilt die Bestimmung des [§ 4 Abs. 1 BAO](#). Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld richtet sich daher danach, ob der Tatbestand, der im Gesetz als steuerpflichtig beschrieben wird, zur Gänze verwirklicht ist oder nicht (vgl. Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuerkurzkommentar, § 2 RZ 125 ff; Dorazil, KVG, 21). Dieser Zeitpunkt ist auch entscheidend für die Ermittlung des Wertes der Leistung.

Das Kapitalverkehrsteuergesetz enthält in seinem Teil I (Gesellschaftsteuer) auch keine speziellen Regelungen betreffend das Rechtsinstitut der Bedingung, weshalb im Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden sind (vgl. VwGH 21.12.2000, [2000/16/0553](#)).

Das KVG erfasst die Kapitalbewegung, nicht aber das Vermögen oder den Nutzen respektive Ertrag. Die Gesellschaftsteuer ist eine Kapitalverkehrsteuer, sie knüpft formal an einen Akt des Rechtsverkehrs an, der einen Vermögenstransfer zum Gegenstand hat. (Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar 2008, Rz 12, zu Einleitung).

Wegen der Maßgeblichkeit des Stichtags der Entstehung der Steuerschuld ist keine "dynamischen Betrachtungsweise" über einen längeren Zeitraum vorzunehmen (vgl. VwGH 30.04.2003 [2002/16/0271](#)), sondern ist jeder Rechtsvorgang, der die in [§ 2 KVG](#) genannten Tatbestandsmerkmale aufweist, gesondert der Gesellschaftsteuer zu unterziehen.

Es hat daher auf den Wert einer gesellschaftsteuerpflichtigen Leistung grundsätzlich keinen Einfluss, ob vor oder nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein "Rückfluss" von Kapital aus der Sphäre des Gesellschafters an den Gesellschafter stattfindet bzw. stattgefunden hat. Zu berücksichtigen sind jedoch solche Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus einer bestimmten Leistung erwachsen und die dem Grunde und der Höhe nach im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld bereits feststehen (vgl. dazu EuGH 27.6.1979, Rs [161/78](#), P. Conradsen zu latenten Steuern).

Nach den Grundsätzen der KapAnsRL sind der Gesellschaftsteuer jene Vorgänge zu unterwerfen, die einen rechtlichen Ausdruck einer Ansammlung von Kapital darstellen.

Allerdings sind diese Vorgänge nur insoweit der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beitragen (Begründungserwägung für die Änderung der Richtlinie 69/335/EWG durch die Richtlinie 74/553/EWG, ABl. Nr. L 303 vom 13.11.1974, S 9). Das entscheidende Kriterium dafür, ob ein Vorgang der Kapitalansammlung der Gesellschaftersteuer unterworfen werden kann, besteht somit in der Stärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft. Nach diesem für den gesamten Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer geltenden Leitgedanken ist davon auszugehen, dass Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG bzw. Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL 2008/7/EG dahin gehend auszulegen ist, dass sämtliche Kosten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen sind. Nur die bei einer Einlage der Gesellschaft verbleibenden liquiden Mittel vermögen das Wirtschaftspotential zu stärken, weshalb diese Nettogröße als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer heranzuziehen ist. Durch diesen Ansatz wird eine Besteuerung nach Maßgabe der tatsächlichen Verstärkung des Wirtschaftspotenzials sichergestellt (vgl. UFS 19.2.2010, RV/0730-I/08 unter Hinweis auf Dr. Gernot Aigner, Zur Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer, SWK- Jahrgang 2008, Heft Nr. 25, S 675 - S 680, Seite 1043 ff).

Da § 7 Abs. 1 Z 1lit a KVG entgegen der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung des Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG bzw. Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL 2008/7/EG ("abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen") keine Berücksichtigung der bei der Kapitalgesellschaft durch die Einlage entstandenen Aufwendungen (Kosten) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorsieht, diese Richtlinienbestimmung somit unzulänglich ins innerstaatliche Recht umgesetzt worden ist und die diesbezüglichen Voraussetzungen für eine unmittelbare Wirkung dieser Richtlinienbestimmung erfüllt sind, ging der Unabhängigen Finanzsenat unter Beachtung des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes und der unmittelbaren Wirkung der Richtlinienbestimmungen betreffend die Bemessungsgrundlage in der bereits genannten Entscheidung UFS 19.2.2010, RV/0730-I/08 davon aus, dass die von der Kapitalgesellschaft anlässlich einer Kapitalerhöhung nachweislich getragenen Kosten des Börsenganges eine Last bzw. Verbindlichkeit im Sinne des Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG bzw. Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL 2008/7/EG darstellen. Erhält die Kapitalgesellschaft im Ergebnis zur Verstärkung ihres Wirtschaftspotenzials an verbleibenden liquiden Mittel die Bareinlage (Kapitalerhöhung samt Agio) abzüglich der Kosten des Börsenganges so ist diese Nettogröße als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer heranzuziehen.

Zum Abzug von Lasten und Verbindlichkeiten hat der Verwaltungsgerichtshof erst jüngst Folgendes ausgesprochen (vgl. VwGH 27.9.2012, [2010/16/0065](#)):

"Die Richtlinie sieht in Artikel 5 Abs. 1 lit. a) vor, dass im Falle einer Kapitalerhöhung die Steuer auf der Grundlage des tatsächlichen Wertes der Einlagen "abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen" erhoben wird.

Den Abzug von Lasten und Verbindlichkeiten der Gesellschaft sieht der novellierte [§ 7 Abs. 1 Z 1 KVG](#), der die Bemessungsgrundlage zur Erhebung der Gesellschaftsteuer im Falle der Kapitalerhöhung regelt, nicht vor. Dort ist lediglich von der Bildung der Bemessungsgrundlage auf Basis der Leistungen des Gesellschafters die Rede. Ein Abzug von Aufwendungen der Gesellschaft ist nicht geregelt und kann auch nicht im Begriff "Wert der Gegenleistung" untergebracht werden, zumal dort eben nur jene Leistungen zu berücksichtigen sind, die der Gesellschafter selbst erbringt bzw. zu erbringen hat.

In diesem Punkt (Bildung der Bemessungsgrundlage) ist aber für die Umsetzung der Richtlinie kein Spielraum des nationalen Gesetzgebers vorgesehen, weil die Gesellschaftsteuer nicht nur hinsichtlich ihrer Sätze, sondern auch hinsichtlich ihrer Struktur harmonisiert wurde, was bedeutet, dass die Besteuerungsgrundlage in jedem einzelnen Mitgliedstaat auf der Grundlage objektiver Merkmale bestimmt wird, deren Tragweite innerhalb der Gemeinschaft einheitlich ist und die dem Einfluss des jeweiligen nationalen Rechts entzogen ist. Der Steuer sollen nur solche Vorgänge unterworfen sein, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen (vgl. das Urteil des EuGH vom 15. Juli 1982, Rs [270/81](#)).

Wurde die Anordnung, wonach Lasten und Verbindlichkeiten der Gesellschaft vom Wert der Einlage abzuziehen sind, nicht in nationales Recht umgesetzt, stellt sich die Frage, ob die entsprechende Bestimmung der Richtlinie unmittelbar anzuwenden ist, weil die Wirkungen einer Richtlinie den einzelnen auf dem Weg über die von dem betreffenden Mitgliedstaat ergriffenen Durchführungsmaßnahmen immer nur dann treffen, wenn sie ordnungsgemäß durchgeführt wurde. Wurde eine Richtlinie nicht fristgemäß oder nur unzulänglich in nationales Recht umgesetzt, kann sich der Einzelne in all den Fällen, in denen Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, vor einem nationalen Gericht gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen. In einem solchen Fall sind die Behörden verpflichtet, diese Bestimmungen anzuwenden (vgl. das Urteil des EuGH vom 22. Juni 1989, Rs [103/88](#)).

Die Anordnung, Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, wurde trotz des Fehlens eines entsprechenden Spielraumes nicht in nationales Recht umgesetzt. Sie ist jedoch auch im Lichte der oben wieder gegebenen Rechtsprechung, wonach nur der tatsächlich der Gesellschaft zugekommene Betrag zur Stärkung von deren Wirtschaftspotential dient, ausreichend bestimmt, weshalb einer unmittelbaren Anwendung dieser Anordnung nichts im Wege steht.

Nach dem vorliegenden unbestrittenen Sachverhalt sind der Gesellschaft durch den Börsengang, der zur Kapitalerhöhung und damit zur Leistung der mit dem Nennwert angesetzten Einlagen geführt hat, Kosten entstanden, die dem Begriff der Lasten und Verbindlichkeiten zuzuordnen sind. Damit ist der Tatbestand von Artikel 5 Abs. 1 lit. a) der Richtlinie erfüllt, weshalb die belangte Behörde frei von Rechtsirrtum vom Abzug der Kosten des Börsenganges von der sonst gebildeten Bemessungsgrundlage ausgegangen ist und zutreffend dem Erstattungsantrag stattgegeben hat".

Ebenso ist die Bestimmung des Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe d) der Richtlinie 69/335/EWG (entspricht [Art 11 Abs. 4 der RL 2008/7/EG](#)), auch ohne entsprechende Umsetzung in nationales Recht unmittelbar anwendbar, und ist daher die Gesellschaftsteuer bei Erhöhungen des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b) der RL 69/335/EWG (entspricht Kapitalzuführungen gemäß Art 3 Buchstabe h) der RL 2008/7/EG) vom

tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen, zu erheben.

Es kommt somit nicht darauf an, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, sondern in welchem Umfang das Wirtschaftspotential der Gesellschaft verstärkt wird. Hat die Gesellschaft für den Erhalt der Leistung im Gegenzug dem Grunde und der Höhe bereits feststehende Lasten oder Verbindlichkeiten zu tragen, so kürzen diese Lasten oder Verbindlichkeiten die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus dem Schreiben der F. an die Bw. vom 1. September 2006 deutlich, dass eine kausale Verknüpfung zwischen dem Erhalt des Zuschusses in Höhe von € 4.000.000,00 und dem mit der Einbringung von Geschäftsanteilen in die Schwestergesellschaft verbundenen Vermögensabgang bei der Bw. bestand. Der Zuschuss wurde der Bw. ausdrücklich nur für den Fall der Einbringung ihrer Geschäftsanteile an der C und der D und zur Kompensation des damit verbundenen Vermögensabganges gewährt und haben sowohl Vermögenszugang als auch Vermögensabgang bei der Bw. ihre Wurzeln im Gesellschaftsverhältnis zwischen der Bw. und der E.. Auch der tatsächliche Vermögensabgang und Vermögenszugang erfolgten hier innerhalb nur weniger Tage. Es ist deshalb eine Saldierung des Zuschusses mit dem Wert der abgehenden Geschäftsanteile an der C und der D vorzunehmen.

4. Bewertung der Geschäftsanteile an C und D

Gemäß [§ 1 Abs. 1 BewG 1955](#) gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechtes und an Fonds. Eine solche bundesrechtlich geregelte Abgabe stellt auch die Gesellschaftsteuer dar (vgl. VwGH 25.04.1996, [95/16/0011](#)).

Da hier Anteile an einer GmbH zu bewerten sind, kommt § 13 Abs. 2 BewG zur Anwendung. Die ersten zwei Sätze dieser Bestimmung lauten:

"Für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine ist, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen."

Gemäß § 10 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. Gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die

den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Aus Verkäufen lässt sich der gemeine Wert nicht ableiten, da Verkäufe von Aktien an der C und an D nicht vorliegen. Bleibt nur die Ermittlung des gemeinen Wertes unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten.

Die von der Bw. vorgelegten Berechnungsblätter entsprechen nicht den Bestimmungen des § 13 Abs. 2 BewG, da in diesen das Gesamtvermögen nicht berücksichtigt wird.

Die Ermittlung des gemeinen Wertes stellt sich nach der Bestimmung des § 13 Abs 2 BewG als eine Schätzung im Sinne der grundsätzlichen Vorschrift des [§ 184 BAO](#) dar. Ungeachtet seines fehlenden normativen Gehaltes stellt das "Wiener Verfahren" eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile vorzunehmen ist (vgl. ua. VwGH 18.07.2001, [99/13/0217](#); VwGH 25.4.1996, [95/16/0011](#); VwGH 25.6.1997 [95/15/0117](#)).

Die Ertragsaussichten sind nicht nach den nach dem Stichtag tatsächlich erzielten Betriebsergebnissen zu beurteilen, sondern nach der bereits am Stichtag erkennbaren Entwicklung zu schätzen, wobei als Ausgangslage die drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem Ermittlungszeitpunkt für die Beurteilung in Frage kommen. Da jedoch einem dem Stichtag näher liegenden Betriebsergebnis höhere Gewichtung als einem zeitlich entfernten zuzumessen ist, bestehen keine Bedenken, ein etwa schon vorliegendes Ergebnis des Stichtages, anstatt des Dritten vor dem Stichtag erzielten Ergebnisses in die Berechnung einzubeziehen. Umstände, die am Stichtag erkennbar waren und von offenkundigem Einfluss auf die nach dem Stichtag zu erwartende Ertragsentwicklung sind, können allenfalls durch Zu- oder Abschläge beim gemeinen Wert berücksichtigt werden, aber nicht durch Berechnung des Ertragswertes aus dem Durchschnitt der drei Wirtschaftsjahre, die nach dem Stichtag liegen (vgl. UFS 4.12.2009, RV/1007-W/05). Dass im gegenständlichen Fall am Bewertungsstichtag eine entscheidende Änderung der Ertragslage zu erwarten war, wurde von der Bw. nicht einmal vorgebracht und waren daher die in den dem Bewertungsstichtag unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahren tatsächlich erzielten Ergebnisse und nicht die nach dem Geschäftsplan prognostizierten Ergebnisse bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile an der C und der D zu berücksichtigen.

Für den Vermögenswert ist das Gesellschaftsvermögen zum Stichtag (= Ermittlungszeitpunkt - Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestandes) maßgeblich. Hiezu bildet regelmäßig die Handelsbilanz des dem Stichtag nächstliegenden Bilanzzeitpunktes die Ausgangsgrundlage.

Im gegenständlichen Fall ist die Steuerschuld am 15. September 2006 (Zeitpunkt in dem der Zuschuss durch Überweisung tatsächlich bewirkt wurde) entstanden. Wie aus den im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüssen ersichtlich ist, haben sowohl C als auch D ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag zum 30. September. Der nächstliegende Bilanzstichtag zum Entstehen der Gesellschaftsteuerschuld ist der 30. September 2006 und sind daher für die Ermittlung des Vermögenswertes die Bilanzansätze des Jahresabschluss zum 30. September 2006 und für die Ermittlung des Ertragswertes die Jahresabschlüsse zum 30. September 2006, zum 30. September 2005 und zum 30. September 2004 heranzuziehen. Von den veröffentlichten Jahresabschlüssen ausgehend wurde für C ein gemeiner Wert der Geschäftsanteile von € 1.339.686,69 und für D von € 319.839,91 berechnet (siehe dazu die dem Vorhalt vom 10. September 2012 angeschlossenen Berechnungsblätter, deren rechnerische Richtigkeit in der mündlichen Verhandlung vom 22. Oktober 2012 von beiden Parteien ausdrücklich bestätigt wurde).

Dem Vorbringen der Bw. in ihrer Stellungnahme, dass eine korrekte "Berücksichtigung" des faktisch nicht existenten Substanzwertes verlange, dass dieser nicht angesetzt werde, steht entgegen, dass in den Jahresabschlüssen für beide Gesellschaften sowohl Anlage- als auch Umlaufvermögen in nicht unwesentlicher Höhe ausgewiesen wird. Weshalb das Vermögen im konkreten Fall keinen Einfluss auf den Wert der Geschäftsanteile haben sollte, wurde von der Bw. auch bei der mündlichen Verhandlung von 22. Oktober 2012 – obwohl auf diese Tatsache bereits im Vorhalt vom 10. September 2012 hingewiesen wurde - nicht erläutert.

Es war der Berufung daher teilweise Folge zu geben und die Gesellschaftsteuer wie Folgt neu zu berechnen:

Wert des Zuschuss	€ 4.000.000,00
Gemeiner Wert der Anteile an C	- € 1.339.686,69
Gemeiner Wert der Anteile an D	- € 319.839,91
Bemessungsgrundlage	€ 2.340.473,40
Davon beträgt die Gesellschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 KVG 1 % =	€ 23.404,73

Wien, am 30. Oktober 2012