



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 10

GZ. RV/0296-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4040 Linz, Ottensheimer Straße 30, 32 + 36, vom 10. Februar 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 11. Jänner 2000 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 29. Oktober wurde zwischen folgenden Vertragspartnern ein Zusammenschlussvertrag abgeschlossen:

- 1) die beim Firmenbuch des Landesgerichtes L. zu FN 188027 k eingetragene "**P. K. L." Projektentwicklungs-GmbH**, Adr.1,
- 2) die beim Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien zu FN 90304 a eingetragene G. K. **Aktiengesellschaft**, Adr.2,
- 3) die beim Firmenbuch des Landesgerichtes L. zu FN 119462 f eingetragene **I. Holding & Consulting GmbH**, Adr.3,
- 4) die beim Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien zu FN 188127 h eingetragene **T. RealitätenbeteiligungsgmbH**, Adr.4,

-
- 5) die beim Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien zu FN 136526 z eingetragene
HS Privatstiftung, Adr.5.

Die Gesellschafterverhältnisse stellten sich wie folgt dar:

a) P. K. L.:

Die G. K. Aktiengesellschaft war Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 989 GB 45203 L. samt dem darauf befindlichen Objekt "P. K. L.", Grundstücksadresse Landstraße 17-25, Bethlehemstraße 2. Die G. K. Aktiengesellschaft hat auf dieser Liegenschaft das "P. K." betrieben. Das P. K. befand sich länger als zwei Jahre im Eigentum der G. K. Aktiengesellschaft.

b) "P. K. L." Projektentwicklungs-GmbH, FN 188027 k:

An dieser Gesellschaft waren beteiligt:

I. Holding & Consulting GmbH, FN 119462 f mit 50,00 % des Stammkapitals

G. K. Aktiengesellschaft, FN 90304 a mit 25,00 % des Stammkapitals

HS Privatstiftung, FN 136526 z mit 6,25 % des Stammkapitals

T. RealitätenbeteiligungsgmbH, FN 188127 h mit 18,75 % des Stammkapitals

Durch den Zusammenschlussvertrag vom 29. Oktober 1999 schlossen sich die angeführten Vertragspartner zusammen zur „P. K. L.“ Projektentwicklungs-GmbH & Co KG auf Basis folgender Prämissen:

„- die "P. K. L." Projektentwicklungs-GmbH ist Komplementärin und nicht am Vermögen beteiligte Arbeitsgesellschafterin;

- der Gesellschafterin G. K. Aktiengesellschaft wird für die Übertragung des P. K. L. samt Liegenschaft EZ 989 GB 45203 L. als Sacheinlage unter Zugrundelegung der Zusammenschlußbilanz (Beilage ./1) eine Pflichteinlage im Betrag von ATS 1.000.000,-- gewährt, wobei der darüber hinausgehende und in der Zusammenschlußbilanz Beilage ./1 angeführte Mehrwert in die freie, gesamthaerische Rücklage übertragen wird;

- die Kommanditistin I. Holding & Consulting GmbH, FN 119462 f leistet eine Pflichteinlage in Barem im Betrag von ATS 2.000.000,--;

- der Kommanditist HS Privatstiftung, FN 136526 z leistet eine Pflichteinlage in Barem im Betrag von ATS 250.000,--;

- der Kommanditist T.-RealitätenbeteiligungsgmbH, FN 188127 h leistet eine Pflichteinlage in Barem im Betrag von ATS 750.000,--;

Der Zusammenschluß erfolgt auf Basis der Bedingungen des gesondert abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages.

(3) Folgende Kommanditisten verpflichten sich dafür Sorge zu tragen, daß von ihren Mutter-Gesellschaften bzw. Großmutter-Gesellschaften Gesellschafterzuschüsse in folgender Höhe geleistet werden:

- I. Holding & Consulting GmbH, FN 119462 f ATS 148,000.000,--
- T. RealitätenbeteiligungsgmbH, FN 188127 h ATS 55,500.000,--

Der Kommanditist HS Privatstiftung, FN 136526 z, verpflichtet sich, einen Gesellschafterzuschuß in Höhe von ATS 18,500.000,-- zu leisten.

Diese Gesellschafterzuschüsse sind längstens bis 3.11.1999 zu leisten.“

Am 29. Oktober wurde zwischen der "P. K. L." Projektentwicklungs-GmbH, als Komplementärin , und der G. K. Aktiengesellschaft, der I. Holding & Consulting GmbH der T. RealitätenbeteiligungsgmbH, eingetragene und der HS Privatstiftung, als Kommanditisten ein Kommanditgesellschaftsvertrag über die Errichtung der „P. K. L.“ Projektentwicklungs-GmbH & Co KG errichtet.

Am 29. Oktober 1999 wurde zwischen der I. Holding & Consulting GmbH, der G. K. Aktiengesellschaft, der HS Privatstiftung und der T. RealitätenbeteiligungsgmbH eine Nebenvereinbarung abgeschlossen. Im Punkt 5 dieser Nebenvereinbarung *"Zustimmungsverpflichtung der Gesellschafter für den Fall des Erfordernisses der Einforderung weiterer Pflichteinlagen"* wurde unter Punkt 5. 1.beurkundet:

"Die Gesellschafter haben sich im Rahmen des Kommanditgesellschaftsvertrages verpflichtet unter bestimmten Bedingungen weitere Pflichteinlagen zu leisten".

Punkt 5.3. der Nebenvereinbarung lautet:

„Festgehalten wird ausdrücklich, daß die Verpflichtung zur Leistung dieser weiteren Pflichteinlagen dann nicht besteht, soweit der jeweils zur Leistung verpflichtete Gesellschafter dafür Sorge trägt, daß durch eine Mutter- bzw. Großmutter- Gesellschaft Gesellschafterzuschüsse in jener Höhe geleistet werden, in der der jeweilige Gesellschafter verpflichtet ist bzw. wäre, weitere Pflichteinlagen zu leisten.“

Am 4. November 1999 langte beim Finanzamt eine Gesellschaftsteuererklärung ein. Die Steuerbefreiung nach Art. IV § 26 UmGrStG wurde geltend gemacht.

Im Schreiben vom 6. Dezember 1999 wurden die Zuschüsse, die im Zusammenhang mit dem Zusammenschluß der oben genannten Gesellschaft durchgeführt wurden, wie folgt dargestellt:

Datum	Auftraggeber	Verwendungszweck	
2.11.1999	X.-Bank	2.000.000,00	Hafteinlage /I. (= indirekte Einlage) 50 %
		148.000.000,00	indirekter Gesellschafter-

			zuschuss
3.11.1999	V. Textil AG	750.000,00	indirekte Einlage für Titan 18,75%
		55.000.000,00	indirekter Gesellschafter- zuschuss
3.11.1999	HS Privatstiftung	250.000,00	direkte Einlage 6,25%
		18.500.000,00	direkter Zuschuß (abzgl. S 80 Spesen)

Die X-Bank (FN 76576 m) hat mit der I. Holding & Consulting GmbH (FN 119462f) einen Treuhandvertrag abgeschlossen. Daraus geht hervor, dass die I. Holding & Consulting GmbH Kommanditistin der P. K. L. Projektentwicklungs GmbH & Co KG ist. Ihr Gesellschaftsanteil entspricht der Pflichteinlage im Betrag von ATS 2.000.000,00. Die I. Holding & Consulting GmbH hat erklärt, diesen Geschäftsanteil an der P. K. L. Projektentwicklungs GmbH & Co KG nicht für eigene Rechnung sondern treuhändig für die X-Bank zu halten, die den dafür notwendigen Betrag zur Verfügung gestellt hat. Die I. Holding & Consulting GmbH verpflichtete sich als Treuhänder für sich und ihre Rechtsnachfolger gegenüber der X-Bank als Treugeber:

- a) Über den angeführten Gesellschaftsanteil nicht ohne ausdrückliche Zustimmung des Treugebers zu verfügen,
- b) alle ihr auf Grund dieses Gesellschaftsanteiles zukommenden Vorteile und Ausschüttungen der P. K. L. Projektentwicklungs GmbH & Co KG unverzüglich dem Treugeber auszuzahlen oder nach dessen Weisung zu verwenden,
- c) bei Beschlussfassung der Gesellschafter der P. K. L. Projektentwicklungs GmbH & Co KG – sei es in Gesellschafterversammlungen, sei es bei schriftlichen Abstimmungen – nur entsprechend den ihr erteilten Aufträgen des Treugebers ihr Stimmrecht auszuüben,
- d) den Treugeber von allen Verständigungen und Benachrichtigungen unverzüglich zu unterrichten, die ihr als Gesellschafter von der Gesellschaft zukommen,
- e) den Treugeber überhaupt von allen ihr zur Kenntnis gelangenden Ereignissen zu unterrichten, die geeignet sind, die Interessen der Gesellschafter zu beeinflussen,

-
- f) die ihr nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag zukommenden Mitgliedschaftsrechte nur nach den vom Treugeber erteilten Weisungen unter Wahrung dessen Interesses auszuüben.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt auf Grund des Zusammenschlussvertrages vom 29. Oktober 1999 die Gesellschaftsteuer in Höhe von 2.250.000,00 S, das sind 163.513,88 € fest. Als Bemessungsgrundlage wurde der Wert der Gegenleistung mit 225.000.000,00 S angegeben.

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht:

„Im Zuge eines Zusammenschlussvertrages vom 29.10.1999 schlossen sich die P. K. L. Projektentwicklungs GmbH, die G K. AG, die I. Holding & Consulting GmbH, die T. Realitäten und Beteiligungs GmbH und die HSt Privatstiftung zur P. K. L. Projektentwicklungs GmbH & Co KG zusammen.

Im Rahmen dieses Zusammenschlusses wurden Gesellschaftereinlagen iHv. ATS 21,5 Mio geleistet, die gemäß § 2 Z 1 KVG der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Darüber hinaus verpflichteten sich die Gesellschafter, dass ihre Mutter- bzw. Großmuttergesellschaften Zuschüsse iHv insgesamt ATS 203,5 Mio leisten.

Diese Zuschüsse wurden von den Nichtgesellschaftern in weiterer Folge auch geleistet.

Im o.a. Bescheid vom 11. Januar 2000 wird davon ausgegangen, dass es sich bei den gesamten Zahlungsflüssen um gesellschaftsteuerrelevante Leistungen gem § 2 Z 1 KVG handelt. Als Begründung wird lediglich angeführt, dass die Verpflichtung der Kommanditisten dafür Sorge zu tragen, dass die Muttergesellschaften bzw. die Großmuttergesellschaften Zuschüsse leisten, eine Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte darstelle. Dieser Rechtsauffassung ist aus unserer Sicht nicht zu folgen.

II. RECHTLICHE BEURTEILUNG

Die Behörde geht in ihrer Begründung davon aus, dass die Verpflichtungen der Gesellschafter dafür Sorge zu tragen, dass weitere Zuschüsse geleistet werden, gem § 7 Abs 1 Z 1 lit a iVm § 2 Z 1 KVG als Gegenleistung anzusehen und somit in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind. Dabei verkennt die Behörde jedoch die Tatsache, dass in einem ersten Schritt zu untersuchen ist, ob es sich bei den genannten Verpflichtungen überhaupt um gesellschaftsteuerrechtlich relevante Leistungen iSd § 2 Z 1 KVG handelt.

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Es ist daher zunächst zu untersuchen, wer im vorliegenden Fall als erster Erwerber anzusehen ist und ob es zu einem Erwerb von Gesellschaftsrechten durch diesen ersten Erwerber gekommen ist.

Dass im vorliegenden Fall ein Erwerb von Gesellschaftsrechten vorliegt, soll hier nicht bezweifelt werden, gilt doch die Errichtung einer GmbH & Co KG als gesellschaftsteuerrechtlich relevanter Vorgang.

Der Begriff des "ersten Erwerbers" wird hingegen weder im Gesetz noch von der Judikatur eindeutig definiert. Der Ersterwerb unterliegt jedoch dann der Gesellschaftsteuer, wenn durch einen Erwerb Rechtsbeziehungen entstehen, die im Hinblick auf die Gewinnbeteiligung eine den Gesellschaftern ähnliche Rechtstellung begründen (VwGH 15.6.1972, 1005/71, Slg 4402F). Erster Erwerber iSd Bestimmung ist demnach derjenige, in dessen Hand erstmals die

betreffenden Rechte gesellschaftsteuerrechtlich als Gesellschafterrechte an dieser bestimmten Gesellschaft gelten. Der Erwerber kann somit mit dem Begriff des Gesellschafters gleichgesetzt werden (VwGH 15.6.1972, 1005/71, Slg 4402F). Gesellschafter ist aber nur, wer berechtigt ist, Gesellschafterrechte iSd § 5 KVG im eigenen Namen auszuüben (VwGH 15.6.1972, 1005/1, Slg 4402F). Daher kann zunächst festgehalten werden, dass als Gesellschafter bzw als Ersterwerber lediglich die P. K. L. Projektentwicklungs GmbH, die G K. AG sowie die I. Holding & Consulting GmbH, die T. Realitäten und Beteiligungs GmbH und die HSt Privatstiftung anzusehen sind.

Von diesen Ersterwerbern werden nun unbestrittenmaßen gesellschaftsteuerrechtlich relevante Leistungen (Einlagen) iHv A TS 21, S Mio erbracht. Darüber hinaus scheint jedoch die Behörde in ihrer äußerst dürftigen Bescheidbegründung davon auszugehen, dass auch die Verpflichtungen dieser Gesellschafter dafür Sorge zu tragen, dass die Mutter- bzw Großmuttergesellschaften Zuschüsse leisten, eine Leistung iSd § 2 Z 1 KVG darstellen.

Eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung kann jedoch nur dann angenommen werden, wenn der Gesellschaft ein' Vermögensgegenstand zugewendet oder zur Nutzung überlassen wird. (Dorazil, KVG, § 2 Tz 8). Die Gesellschaft muss somit durch eine Leistung - im gegenständlichen Fall durch das Eingehen einer Verpflichtung seitens der Gesellschafter gegenüber Dritten - objektiv bereichert werden. Die Gesellschafter haben sich nämlich nicht gegenüber der Gesellschaft, sondern gegenüber Dritten verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass Zuschüsse geleistet werden. Der Gesellschaft entsteht somit kein zivilrechtlich klagbarer Anspruch auf Einhaltung der Verpflichtung, womit die Gesellschaft aber auch im objektiven Sinne nicht bereichert wird. Doch selbst dann, wenn - fälschlicherweise - davon ausgegangen wird, dass die Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft besteht, ist in der bloßen Verpflichtung keine gesellschaftsteuerrechtlich relevante Leistung zu sehen. Der VwGH hat in diesem Zusammenhang nämlich ausgesprochen, dass einer Gesellschaft aus der bloßen gesellschaftsvertraglichen Verpflichtung der Gesellschafter, Nachschüsse zu leisten, noch kein Anspruch auf diese Leistung eingeräumt wird und eine derartige Verpflichtung daher keine Gesellschaftsteuerpflicht auslöst (VwGH 19.4.1995, 93/16/0044). Die Verpflichtung dafür Sorge zutragen, dass Zuschüsse geleistet werden, ist somit keine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung iSd § 2 Z 1 KVG.

Aber auch die dem Eingehen der Verpflichtung nachfolgende - und somit gesellschaftsteuerrechtlich eigenständig zu beurteilende - tatsächliche Zahlung der Nachschüsse stellt keine Leistung im Sinne dieser Bestimmung dar, da § 2 Z 1 KVG nur den Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber umfasst und die leistenden Gesellschaften - wie oben gezeigt wurde - nicht als erste Erwerber anzusehen sind.

Darüber hinaus kann schließlich gezeigt werden, dass die Zuschüsse, die von Nichtgesellschaftern geleistet werden, auch nicht aufgrund eines anderen Tatbestandes des § 2 KVG der Gesellschaftsteuerpflicht unterworfen werden können. Anders als nämlich zB im Umsatzsteuerrecht, wo durch § 2 Abs 2 UstG auch Leistungen von Dritten in die Steuerpflicht miteinbezogen werden, fehlt es im KVG an einer derartigen Bestimmung. Daraus ist abzuleiten, dass Leistungen von Nichtgesellschaftern nicht der Gesellschaftsteuerpflicht unterliegen. Diese Rechtsauffassung wurde auch vom VwGH nie in Frage gestellt (vgl zB VwGH 3.10.1956, 822, 1186/54, VwSlg 1489/F; 6.7. 1967, 1278/66, ÖStZB 1967, 170; 28.5.1979, 791/78, ÖStZB 1980, 158; vgl auch Kotschnigg, Das Vorabentscheidungsersuchen des VwGH an den EuGH zur Gesellschaftsteuer, SWI 1999, 452 und Moritz, Gesellschaftsfeuerpflicht für Großmutterzuschüsse?, SWI 2000, 37 wonach sich auch durch den Beschluss des VwGH vom 1.9.1999, 98/16/0324-9 keine Änderung dieser Rechtslage ergibt) und ist daher auch geltende Praxis der Finanzverwaltung (BMF 8.1.1993, RdW 1993, 130).

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass weder durch die Verpflichtung der Gesellschafter, Sorge dafür zu tragen, dass Nachschüsse durch Nichtgesellschafter geleistet

werden, noch durch die tatsächliche Leistung von Zuschüssen durch Nichtgesellschafter eine Gesellschaftsteuerpflicht ausgelöst wird. Wir beantragen daher, die Gesellschaftsteuer mit ATS 215.000,00 festzusetzen und den Differenzbetrag zu erstatten.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2006 wurde die gegenständliche Berufung abgewiesen. Das Finanzamt hat zum Sachverhalt ergänzend ausgeführt:

„Im Kommanditgesellschaftsvertrag vom 29.10.1999 Punkt V (4) ist festgehalten:

Die Kommanditisten sind verpflichtet, ihre Pflichteinlage jeweils anteilig im gleichen Ausmaß durch Barzahlung zu erhöhen wie folgt:

*I. Holding & Consulting GmbH maximal um weitere ATS 67.500.000,-- G. K.
Aktiengesellschaft maximal um weitere ATS 33.750.000,-- HS Privatstiftung maximal um weitere ATS 8.437.500,-- T. RealitätenbeteiligungsgmbH maximal um weitere ATS 25.312.000,--.*

Die Verpflichtung zur Erhöhung dieser Pflichteinlage gilt als vereinbart, sobald der Komplementär diese einfordert.

Diese Verpflichtung zur Leistung der erhöhten Pflichteinlage besteht soweit nicht, soweit der jeweils verpflichtete Gesellschafter dafür Sorge trägt, daß durch die Mutter- und Großmuttergesellschaften jeweils Gesellschafterzuschüsse geleistet werden, die dem Ausmaß zur Leistung der Pflichteinlage entsprechen.

Am 29.10.1999 wurde zwischen der I. Holding & Consulting GmbH, der G. K. Aktiengesellschaft, der HS Privatstiftung und der T. RealitätenbeteiligungsgmbH eine Nebenvereinbarung abgeschlossen. Im Punkt 5 dieser Nebenvereinbarung „Zustimmungsverpflichtung der Gesellschafter für den Fall des Erfordernisses der Einforderung weiterer Pflichteinlagen wurde unter Punkt 5. 1. beurkundet: "Die Gesellschafter haben sich im Rahmen des Kommanditgesellschaftsvertrages verpflichtet unter bestimmten Bedingungen weitere Pflichteinlagen zu leisten".

Punkt 5.3. der Nebenvereinbarung lautet: Festgehalten wird ausdrücklich, daß die Verpflichtung zur Leistung dieser weiteren Pflichteinlagen dann nicht besteht, soweit der jeweils zur Leistung verpflichtete Gesellschafter dafür Sorge trägt, daß durch eine Mutter- bzw. Großmutter- Gesellschaft Gesellschafterzuschüsse in jener Höhe geleistet werden, in der der jeweilige Gesellschafter verpflichtet ist bzw. wäre, weitere Pflichteinlagen zu leisten.

Am 15. Dezember 1999 wurde zwischen der I. Holding & Consulting GmbH und der R. O. reg. Genossenschaft mit beschränkter Haftung ein schriftlicher Treuhandvertrag abgeschlossen.“

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung folgende rechtliche Würdigung getroffen:

„Der Gesellschaftsteuer unterliegt gemäß § 2 Z 1 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften, Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder Kommandit-Erwerbsgesellschaft. Gemäß § 7 Abs. 1 Z. 11it. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet. Ersterwerber ist derjenige, der ein neu geschaffenes Gesellschaftsrecht als ersten Bestandteil seines Vermögens für eigene Rechnung dauerhaft erwirbt.“

Unbestritten ist, dass Gesellschafter im Sinne des § 5 KVG der Berufungserwerber und damit Ersterwerber im Sinne des § 2 Z 1 KVG die P. K. Projektentwicklungs GmbH, die G K. AG, die

I. Holding & Consulting GmbH, die T. Realitätenbeteiligungs GmbH und die HS Privatstiftung waren.

Im Fall des § 2 Z 1 KVG unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber nämlich ungeachtet dessen der Gesellschaftsteuer, ob eine zu leistende Gegenleistung vom Gesellschafter oder Nichtgesellschafter bewirkt wird. An Hand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist zu beurteilen, ob eine Verknüpfung der Zuschüsse mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte gegeben war.

Nach dem Urteil des EuGH vom 17. 10.2002, Rs C-339/99 (ESTAG), ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, alleine auf die Herkunft abzustellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung zuzurechnen ist. Im Erkenntnis vom 6. 11. 2002, ZI. 2002/16/0240, hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass Leistungen in die Gesellschaftsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind, die nicht der Gesellschafter erbringt, sondern mittelbar im Wege der Muttergesellschaft erbracht werden.

Sofern auch bei Treuhandverhältnissen der eigentliche Geldgeber, der Treugeber, Leistungen an die Gesellschaft erbringt, sind diese Leistungen gesellschaftsteuerpflichtig, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft fließen. Bei der Zurechnung der vom Treugeber geleisteten Zahlungen ist ebenfalls die wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten und sind solche Zahlungen Teil der Gegenleistung.

Da sich die Kommanditisten I. Holding & Consulting GmbH und T. RealitätenbeteiligungsgmbH verpflichteten, dafür Sorge zu tragen, daß von ihren Mutter- Gesellschaften bzw. Großmutter- Gesellschaften Gesellschafterzuschüsse in folgender Höhe geleistet werden: I. Holding & Consulting GmbH ATS 148.000.000,-- u. T. RealitätenbeteiligungsgmbH ATS 55.500.000,-- sind diese Leistungen als Gegenleistung beim Ersterwerb der Gesellschaftsrechte seitens dieser Kommanditisten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Im Vorlageantrag vom 13. März 2006 wurde Folgendes vorgebracht:

1. Ersterwerb iSv § 2 Z 1 KVG

Wie das Finanzamt Freistaat Rohrbach Urfahr zutreffend ausführt, unterliegt gem § 2 Z 1 KVG der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten ungeachtet dessen der Gesellschaftsteuer, ob eine zu leistende Gegenleistung von einem Gesellschafter oder von einem Nichtgesellschafter bewirkt wird. Das verkennt jedoch im Rahmen der Berufungsvorentscheidung, dass bei einem Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kommanditgesellschaft zwischen Pflichteinlagen (im Innenverhältnis) und Hafteinlagen (im Außenverhältnis) der Kommanditisten zu unterscheiden ist. Nach herrschender Auffassung und Rechtsprechung des VwGH unterliegt nämlich bei einer KG (an der eine Kapitalgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist) nur die Erbringung oder Erhöhung der Pflichteinlage, nicht jedoch auch der Hafteinlage, die über die bedungene Einlage hinausgeht, der Gesellschaftsteuer iSv § 2 Z 1 KVG (vgl VwGH 15.09.1986, 84/15/0179, 0180; Brönner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, 4. Auflage § 2 Rz 4 ff). Die sonstige, über die Einzahlung der Pflichteinlage hinausgehende Zufuhr von Eigenkapital ist demgegenüber allenfalls unter die Gesellschaftsteuertatbestände des § 2 Z 2 bis 4 KVG zu subsumieren, welche jedoch explizit Leistungen des Gesellschafters voraussetzen, um eine Gesellschaftsteuerpflicht zu begründen.

Vor diesem Hintergrund begründen daher ausschließlich die gern Zusammenschlussvertrag vom 29.10.1999 geleisteten Pflichteinlagen iHv EUR 145.345,67 (ATS 2.000.000,00) hinsichtlich der I. Holding & Consulting GmbH sowie iHv EUR 54.504,63 (A TS 750.000,00) hinsichtlich der T. RealitätenbeteiligungsgmbH - unabhängig davon, von wem diese Einlagen

bewirkt wurden - einen gesellschaftsteuerpflichtigen Ersterwerb iSv § 2 Z 1 KVG. Dahingegen sind die nach Maßgabe des Zusammenschlussvertrages vom 29.10.1999 von den Mutter- bzw Großmuttergesellschaften der Kommanditisten geleisteten mittelbaren Zuschüsse jedenfalls nicht als gesellschaftsteuerpflichtiger Ersterwerb iSv § 2 Z 1 KVG zu qualifizieren.

Insofern geht das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr daher im Rahmen der Berufungsvorentscheidung fehl, wenn es in den nach Maßgabe des Zusammenschlussvertrages vom 29.10.1999 geleisteten Zuschüssen einen gesellschaftsteuerlich relevanten Tatbestand iSv § 2 Z 1 KVG erblickt.

2. Gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung der an die P. City Center GmbH & Co KG geleisteten indirekten Zuschüsse

Hinsichtlich des am 2.11.1999 seitens der R. O. AG geleisteten Zuschusses iHv EUR 10.755.579,46 (ATS 148.000.000,00) für I. Holding & Consulting GmbH sowie des am 3.11.1999 von X-Privatstiftung für T. RealitätenbeteiligungsgmbH geleisteten Zuschusses iHv EUR 4.033.342,30 (ATS 55.500.000; der Zuschuss wurde effektiv von V. Textil AG als konzerninterne master-company im Rahmen des Konzern-cash poolings für Rechnung der X-Privatstiftung geleistet) stellt sich die Rechtslage wie folgt dar:

2.1. Treuhandvertrag vom 15.12.1999 zwischen R. O. AG und I. Holding & Consulting GmbH

Wenn das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr im Rahmen der Berufungsvorentscheidung den obigen Treuhandvertrag vom 15.12.1999, mit welchem sich I. Holding & Consulting GmbH verpflichtet, den Kommanditanteil an P. City Center GmbH & Co KG **nicht für eigene Rechnung**, sondern treuhändig im Rahmen einer Vollrechtstreuhand für R. O. AG zu halten, negiert und daher den streitgegenständlichen Zuschuss ausschließlich dem Treugeber zurechnet, so ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Die Beurteilung der Gesellschafterstellung eines Treuhänders (I. Holding & Consulting GmbH) hat grundsätzlich nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, sondern an Hand gesellschaftsrechtlicher bzw zivilrechtlicher Kriterien zu erfolgen. Zivilrechtliches Wesensmerkmal der Treuhandschaft ist es sonach, dass der Treuhänder eigene Rechte ausübt. Er handelt im eigenen Namen und für fremde Rechnung. Bei der - hier vorliegenden - fiduziarischen Treuhand ist der Treuhänder (I. Holding & Consulting GmbH) nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter), im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, sein Eigentumsrecht (Vollrecht) im Interesse des Treugebers (R. O. AG) auszuüben (so auch VwGH vom 23.1.2003, 2002/16/0228, VwGH vom 20.9.1984, 82/16/0105; Urtz, Ges 2003, 316). Die Treuhandschaft führt jedoch keineswegs dazu, dass der Treugeber im gesellschaftsrechtlichen Sinne als Gesellschafter zu qualifizieren ist (vgl VwGH 5.3.1990, 89/15/0125; Knörzer, Gesellschaftsteuerpflicht bei Treuhandschaften? Ges 2003, 351). Im Erkenntnis vom 30.3.2000 (99/16/0135) bekräftigt der VwGH zudem nochmals explizit die Gesellschafterstellung eines Treuhänders für gesellschaftsteuerliche Belange.

Zivilrechtlich hält somit ausschließlich die I. Holding & Consulting GmbH den Kommanditanteil an der P. City Center GmbH & Co KG und ist somit als Gesellschafterin iSd KVG anzusehen. Dabei ist im gegenständlichen Fall - der Vollständigkeit halber - anzumerken, dass die zivilrechtlich gewählte Konstruktion einer verdeckten Treuhand (vgl Pkt 6. des Treuhandvertrages vom 15.12.1999) ausschließlich aus geschäftsstrategischen Erwägungen der R. O. AG gewählt wurde, da diese nicht mit einer Gesellschafterstellung an der P. City Center GmbH & Co KG in Verbindung gebracht werden wollte.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist daher im Ergebnis nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr zu dem Ergebnis gelangt, den Treuhandvertrag vom 15.12.1999 und somit die Gesellschafterstellung der I. Holding & Consulting GmbH im Rahmen der Berufungsvorentscheidung völlig zu negieren. Wie nämlich durch die obigen Ausführungen gezeigt werden konnte, ist aus gesellschaftsteuerlicher Sicht jedenfalls I.

Holding & Consulting GmbH als Gesellschafter der P. City Center GmbH & Co KG iSd KVG anzusehen.

Für diesen Fall stellt aber sodann aus gesellschaftsteuerrechtlicher Sicht der von R. O. AG als Treugeberin an P. City Center GmbH & Co KG geleistete Zuschuss keine Leistung eines Gesellschafters iSv § 2 Z 2 bis 4 KVG dar.

Zur Frage, ob der gegenständliche indirekte Zuschuss der R. O. AG allenfalls vor dem Hintergrund der - insbesondere vom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr herangezogenen - aktuellen gesellschaftsteuerlichen Judikatur des EuGH bzw des VwGH dennoch eine Gesellschaftsteuerpflicht auslöst, dürfen wir auf unsere nachfolgenden Ausführungen (2.2.) verweisen.

2.2. Gesellschaftsteuerpflicht für indirekte Zuschüsse

*Nach Maßgabe der obigen Ausführungen, handelt es sich daher sowohl bei dem am 2.11.1999 von der R. O. AG (auf Seiten I. Holding & Consulting GmbH) geleisteten Zuschuss iHv EUR 10.755.579,46 (ATS 148.000.000,00) als auch bei dem am 3.11.1999 von X-Privatstiftung (auf Seiten T. RealitätenbeteiligungsgmbH) geleisteten Zuschuss iHv EUR 4.033.342,30 (ATS 55.500.000,00) unzweifelhaft um **mittelbare Zuschüsse** an die P. City Center GmbH & Co KG, welche grundsätzlich nicht Gegenstand der Gesellschaftsteuer sind.*

Warum das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr in seiner Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2006 dennoch von einer Gesellschaftsteuerpflicht ausgeht und als Begründung für diese Annahme auf das Urteil des EuGH vom 17.10.2002, Rs C-339/99, Energie Steiermark Holding AG (ESTAG) verweist, ist jedoch nicht nachvollziehbar, betrifft doch das oa Urteil des EuGH einen gänzlich unterschiedlichen Ausgangssachverhalt. So ging es im Ausgangsrechtstreit des in der Berufungsvorentscheidung Bezug genommenen EuGH-Judikats vom 17.10.2002, Rs C-339/99 (bzw des daraufhin in selber Angelegenheit ergangenen Erkenntnisses des VwGH vom 6.11.2002, 2002116/0240) nämlich um Zuzahlungen im Rahmen einer ordentlichen Kapitalerhöhung, wobei die bestehenden Gesellschafter auf ihr Bezugsrecht verzichteten und ein neuer Gesellschafter (EDFI) aufgenommen wurde, welcher die jungen Aktien übernahm. Im zwischen dem Alleingesellschafter der ESTAG (Land Steiermark) und der EDFI abgeschlossenen Unternehmensbeteiligungsvertrag verpflichtete sich die EDFI überdies selbst, einen bestimmten Nennbetrag als nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss auf ein Anderkonto eines Treuhänders einzuzahlen, welcher verpflichtet war, diesen zuzüglich Zinsen als Zuschuss an die ESTAG bzw deren Tochtergesellschaften zu überweisen. Nach Wahl der EDFI konnte der Zuschuss ganz oder teilweise von deren Muttergesellschaft (EDF) mit schuldbefreiender Wirkung geleistet werden. Die Zahlungen wurden im Anschluss tatsächlich schuldbefreiend von der Muttergesellschaft (EDF) der Ersterwerberin (EDFI) geleistet. Der EuGH führte dazu aus, dass die Tatsache, dass sich die Ersterwerberin (EDFI), um eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft (ESTAG) zu erwerben, vertraglich zur Zahlung bestimmter Beträge verpflichtet hat, welche in weiterer Folge nicht von der Ersterwerberin, sondern zum Teil von deren Muttergesellschaft (EDF) für die Ersterwerberin gezahlt wurden, einen gesellschaftsteuerlich relevanten Tatbestand darstellt. Es komme nämlich darauf an, wem die geleisteten Beträge zuzurechnen sind. Da sich die Ersterwerberin (EDFI) im Unternehmensbeteiligungsvertrag zur Zahlung der Beträge gegenüber der ESTAG selbst schuldrechtlich verpflichtet hatte und deren Muttergesellschaft (EDF) lediglich mit schuldbefreiender Wirkung für die Ersterwerberin (EDFI) leistete, war die Zahlung im Ausgangsrechtstreit - zutreffender Weise - der Ersterwerberin (EDFI) zuzurechnen.

Der EuGH ist in diesem Urteil jedoch keineswegs vom Grundsatz, dass Gesellschafter iSd RL 69/335/EWG nur die unmittelbar an der Gesellschaft Beteiligten sind, abgegangen. Mittelbar Beteiligte sind demnach grundsätzlich nicht Gesellschafter iSd RL 69/335/EWG, welcher unmittelbare Wirkung zukommt (vgl VwGH 25.9.1997, 97/16/0050, 0061). Dafür spricht

unzweifelhaft die Begründung des EuGH, dass die Leistungen eines mittelbaren Gesellschafters ausnahmsweise aufgrund der Umstände des anhängig gewesenen Ausgangssachverhaltes dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter zuzurechnen waren, weil dieser als der eigentliche Empfänger - abweichend vom verkürzten Zahlungsfluss - einen Anspruch auf die Leistung hatte.

Überdies würde eine derart weite Auslegung des gesellschaftsteuerrelevanten Gesellschafterbegriffes, welche jede Person - ob Gesellschafter oder Nichtgesellschafter - erfasst, die einen Zuschuss in eine Gesellschaft leistet, auch im offensichtlichen Widerspruch zu § 3 KVG stehen, welcher explizit eine Gesellschaftsteuerpflicht für Zuschüsse von Schwestergesellschaften vorsieht. Wären die Gesellschaftsteuertatbestände des § 2 KVG dahingehend auszulegen, dass auch sämtliche Zuschüsse von Nichtgesellschaftern der Gesellschaftsteuer unterliegen, hätte § 3 KVG keinen eigenen Anwendungsbereich mehr. Da aber Normen so auszulegen sind, dass ihnen ein entsprechender Anwendungsbereich verbleibt, kann eine derart weite Auslegung des Gesellschafterbegriffes demnach nicht Platz greifen.

Der im gegenständlichen Fall zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich jedoch - worauf oben bereits hingewiesen wurde - offenkundig wesentlich vom Ausgangsrechtsstreit des in der Berufungsvorentscheidung zitierten EuGH-Judikates vom 17.10.2002, Rs C-339/99. So haben sich nämlich nach Maßgabe von Punkt 11 Abs 3 des Zusammenschlussvertrages vom 29.10.1999 I. Holding & Consulting GmbH bzw T. RealitätenbeteiligungsgmbH lediglich verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass Dritte (nämlich Mutter- bzw Großmuttergesellschaften) einen entsprechenden Zuschuss leisten. Dabei handelt es ich jedoch - anders als im Ausgangsrechtsstreit, welcher dem Urteil des EuGH vom 17.10.2002, Rs C-339/99 zu Grunde lag - nicht um einen von der P. City Center GmbH & Co KG zivilrechtlich einklagbaren Anspruch aufgrund einer dieser gegenüber abgegebenen Verpflichtung.

Vielmehr stellt nämlich die im Zusammenschlussvertrag vom 29.10.1999 eingegangene Verpflichtung, dafür Sorge zu tragen, dass Mutter- bzw Großmuttergesellschaften der Kommanditisten Zuschüsse an die P. City Center GmbH & Co KG leisten, lediglich einen zivilrechtlich unwirksamen Vertrag zu Lasten Dritter dar, der nichtig ist und somit grundsätzlich keine Wirkungen entfaltet. Gemäß § 880a ABGB wird das Versprechen der Leistung eines Dritten als Verwendungszusage bzw als Erfolgsgarantie gedeutet. Die Rechtsprechung entnimmt dem § 880a ABGB eine Zweifelsregel zugunsten der Verwendungszusage (vgl Rummel in Rummel ABGB³, § 880a Rz 2). Da aus dem Zusammenschlussvertrag vom 29.10.1999 in keiner Weise ersichtlich ist, dass sich T. RealitätenbeteiligungsgmbH sowie I. Holding & Consulting GmbH ausdrücklich dazu verpflichtet haben, für die tatsächliche Leistung ihrer Muttergesellschaften einzustehen, muss im konkreten Fall iSd Zweifelsregelung des § 880a ABGB vom Vorliegen einer bloßen Verwendungszusage ausgegangen werden. Es konnte daher von P. City Center GmbH & Co KG nicht die Leistung des Zuschusses selbst, sondern nur das sorgsame Bemühen, die jeweilige Zuschussleistung durch die jeweiligen Mutter- bzw Großmuttergesellschaften zu bewirken, eingeklagt werden.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die P. City Center GmbH & KG gegenüber keinem ihrer Gesellschafter (weder gegenüber T. RealitätenbeteiligungsgmbH noch gegenüber I. Holding & Consulting GmbH) einen Anspruch auf Leistung eines Zuschusses erworben hat. Die tatsächlichen Zuschussleistungen an P. City Center GmbH & Co KG sind ausschließlich den, den jeweiligen Zuschuss tatsächlich leistenden mittelbaren Gesellschaftern zuzurechnen und sonach lediglich als freiwillige Leistungen von Nichtgesellschaftern iSd KVG zu qualifizieren.

Die freiwillige Zuwendung von Vermögensvorteilen durch Nichtgesellschafter (sog "klassische Großmutterzuschüsse") löst jedoch nach herrschender Auffassung - auch vor dem Hintergrund der vom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr herangezogenen Rechtsprechung des EuGH -

keine Gesellschaftsteuerpflicht aus (vgl BMF, 14.3.2004, AÖF 2004/139, Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes).

3. Gesellschaftsteuerpflicht für indirekte Zuschüsse

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die streitgegenständlichen indirekten Zuschussleistungen bereits im Jahr 1999 getätigt wurden, demnach zeitlich bevor das in der Berufungsvorentscheidung herangezogene Urteil des EuGH vom 17.10.2002, Rs C-339/99 erging bzw sich das BMF über die diesbezügliche Verwaltungspraxis äußerte (vgl BMF, 14.3.2004, AÖF 2004/139, Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes). Nach der zum Zeitpunkt der Leistung der gegenständlichen indirekten Zuschüsse herrschender Verwaltungspraxis und VwGH-Judikatur unterlagen Zuschüsse mittelbarer Gesellschafter jedenfalls unstrittig nicht der Gesellschaftsteuer (vgl diesbezüglich auch die Ausführungen im Rahmen der Berufung vom 10.2.2000). Eine steuerlastverschärfende - von der bisherigen Rechtsauslegung abweichende - Rechtsansicht des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr wäre nach Maßgabe von § 3 Z 1 der Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO im vorliegenden Fall nicht gerechtfertigt. Auch in Anbetracht der aktuellen Entwicklungen vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils vom 12.1.2006, Rs C-494/03, Senior Engineering Investments BV, zur Kapitalansammlungsrichtlinie (69/335/EWG) wird nach derzeitigem allgemeinen Informationsstand eine rückwirkende steuerlastverschärfende Änderung der österreichischen Finanzverwaltungspraxis jedenfalls abgelehnt (vgl mwN Fraberger/Zöchling, Großmutterzuschüsse in Österreich gesellschaftsteuerpflichtig, SWK 2006, 309; Steuerfachsenatsnewsletter der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 16.2.2006; Keppert, Rückwirkungsverbot bei Änderung der Rechtsprechung am Beispiel der Gesellschaftsteuerpflicht unverzinslicher Gesellschafterdarlehen, ÖStZ, 1996, 44). "

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur "P. K. L." Projektentwicklungs-GmbH als Komplementärin der Bw.:

Die "P. K. L." Projektentwicklungs-GmbH ist Komplementärin und eine nicht am Vermögen beteiligte Arbeitsgesellschafterin. Es ist somit kein Tatbestand erfüllt, der der Gesellschaftsteuer unterliegt.

2) Zur Sacheinlage der G. K. Aktiengesellschaft:

Der G. K. Aktiengesellschaft wurde für die Übertragung des P. K. L. samt Liegenschaft EZ 989 GB 45203 L. als Sacheinlage unter Zugrundelegung der Zusammenschlussbilanz eine Pflichteinlage im Betrag von ATS 1.000.000,00 gewährt, wobei der darüber hinausgehende und in der Zusammenschlussbilanz angeführte Mehrwert in die freie, gesamthaenderische Rücklage übertragen wurde.

Nach § 26 Abs. 3 des Umgründungssteuergesetzes (UmGrStG) in der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBI.-Nr. 1996/797 sind Zusammenschlüsse nach § 23 UmGrStG hinsichtlich des übertragenen Vermögens (§ 23 Abs. 2 UmGrStG) von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn das zu übertragene Vermögen am Tag des Abschlusses

des Zusammenschlussvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden besteht.

Da diese Voraussetzungen im gegenständlichen Fall vorliegen, ist dieser Vorgang steuerfrei.

3) Zur I. Holding & Consulting GmbH:

3.1. Pflichteinlage in bar in Höhe von ATS 2.000.000,00:

Folgender Sachverhalt wird liegt hier zu Grunde:

Auf Grund des Zusammenschlussvertrages vom 29. Oktober 1999 hatte die die Kommanditistin I. Holding & Consulting GmbH eine Pflichteinlage in Barem im Betrag von ATS 2.000.000,00 zu leisten.

Rechtliche Würdigung:

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten nach § 5 Abs. 1 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft. In einer Kommanditgesellschaft sind daher die Anteile der beschränkt haftenden Gesellschafter (Kommanditisten) Gesellschaftsrechte iSd. § 5 Abs. 1 Z 1 KVG.

Nach § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftssteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Erster Erwerber iSd. § 2 Z 1 KVG ist derjenige, in dessen Hand die Gesellschaftsrechte erstmals als Gesellschaftsrechte iSd. 5 KVG gelten (vgl. *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftssteuer, § 2 Rz. 6). Nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftssteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist. Die Bargründung einer Kommanditgesellschaft kann durch Geldleistungen der Kommanditisten erfolgen. In diesem Fall bilden die Barmittel die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftssteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG (vgl. *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftssteuer, § 7 Rz. 14). Demnach unterliegt die Pflichteinlage der Gesellschaftssteuer.

3.2. Zum Zuschuss der X-Bank in Höhe von ATS 148.000.000,00:

Folgender Sachverhalt wird liegt hier zu Grunde:

Die I. Holding & Consulting GmbH erwarb mit dem Zusammenschlussvertrag vom 29. Oktober 1999 Kommanditistin der Bw.. Dadurch hat sie Gesellschaftsrechte an der Bw. erworben. Aus dem Treuhandvertrag vom 15. Dezember 1999 ergibt sich, dass die I. Holding & Consulting GmbH diesen Geschäftsanteil an der P. K. L. Projektentwicklungs GmbH & Co KG nicht für eigene Rechnung sondern treuhändig für die X-Bank hält, die den dafür notwendigen Betrag zur Verfügung gestellt hat.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital unterliegt der Gesellschaftsteuer der nachstehende Vorgang: Die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art.

Gemäß Artikel 5 Buchstabe a dieser Richtlinie wird die Steuer bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe a, c und d auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, erhoben.

Der Bw. wurde Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 1 KVG vorgeschrieben. Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 Z 1 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Steuergegenstand nach § 2 Z 1 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten, und zwar der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung, Eingliederung und Umwandlung vorliegt . Die auch als Gründungssteuer bezeichnete Gesellschaftsteuer wird grundsätzlich jeden Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, der Zusammenschlussvertrag vom 29. Oktober 1999 stellte das Sachverhaltsmerkmal dar, mit welchem das Gesellschaftsrecht erworben und erhöht

worden sei. Mit den Zusammenschlussvertrag sei der Tatbestand des § 2 Z 1 KVG verwirklicht worden.

Ersterwerber ist derjenige, der ein neu geschaffenes Gesellschaftsrecht als erster als Bestandteil seines Vermögens für eigene Rechnung dauerhaft erwirbt.

Bei Treuhandverhältnissen erwirbt der Treuhänder zivilrechtlich das Gesellschaftsrecht; er ist somit Gesellschafter. Das gilt auch für den Bereich der Gesellschaftsteuer. Weder er noch der Treugeber können sich daher bei der Gründung der Gesellschaft darauf berufen, dass der Treugeber der eigentliche Gesellschafter sei. Denn der Treuhänder leitet im Innenverhältnis seine Rechtsstellung aus einer Vereinbarung mit dem Treugeber her. Dies wäre ein widersprüchliches Verhalten und deshalb als *venire contra factum proprium* unzulässig. Sofern allerdings die eigentlichen Geldgeber, die Treugeber, Leistungen an die Gesellschaft erbringen, sind diese Leistungen gesellschaftsteuerpflichtig, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft fließen. Insoweit muss durch wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Gesetzeszweck Rechnung getragen werden, weil andernfalls die Steuerpflicht solcher Leistungen bei Treuhandverhältnissen nicht zum Tragen käme. Denn der Treuhänder erbringt diese Leistung nicht aus seinem Vermögen und die Treugeber haben keinen Anlass, der Gesellschaft ihre Leistungen über den Treuhänder zuzuführen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet hier eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. VwGH 23. 11. 2005, 2005/16/0040).

Die von der Bw. im Vorlageantrag unter Punkt 2.1. geäußerte Rechtsansicht ist in Hinblick auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes überholt und es ist bei der Zurechnung der von der Treugeberin vereinbarungsgemäß geleisteten Direktzahlungen an die Bw. die wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Somit waren diese Direktzahlungen als Teil der Leistung und damit Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer heranzuziehen.

Eine wortwörtliche Umsetzung des Artikels 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG in das nationale Recht ist zwar nicht erfolgt, der im Berufungsfall zu beurteilende Rechtsvorgang verwirklicht aber sowohl den Tatbestand der genannten Richtlinienbestimmung als auch § 2 Z 1 KVG. Der im Zusammenschlussvertrag vom 29. Oktober 1999 angeführte "Zuschuss" und die von den Treugebern geleisteten Direktzahlungen sind Einlagen, die das Kapital der Gesellschaft erhöhten, und es wurden damit durch einen ersten Erwerber Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft erworben. Damit konnte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 1 KVG vorschreiben, ohne gegen das Gemeinschaftsrecht zu

verstoßen, weil die Vorschreibung im Rahmen der genannten Richtlinie erfolgte (vgl. hiezu VwGH 6. 11. 2002, Zl. 2002/16/0240).

Mit Urteil vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, Energie Steiermark Holding AG, Slg. 2002, I-08837, hat der EuGH unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 13. Oktober 1992, Rs C-49/91, Weber Haus, Slg. 1992, I-5207, entschieden, dass für die Feststellung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG fallen, zu untersuchen sei, wem die Zahlung zuzurechnen sei und es nicht genüge, ihre formale Herkunft festzustellen.

Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga-omnes beizumessen (vgl. VwGH 28. 9. 2000, 2000/16/0338, VwGH 18. 11. 2004, Zl. 2001/07/0166, mit angeführter Rechtsprechung und Literatur). Das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, ist daher entgegen der Ansicht der Bw. nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt, sondern auch im Berufungsfall verbindlich. Bei der Zurechnung der von den Treugebern vereinbarungsgemäß geleisteten Direktzahlungen an die Bw. war daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Bei Anwendung dieser Betrachtungsweise waren diese Direktzahlungen Teil der Leistung und Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer.

Im Übrigen wird auch auf die rechtliche Würdigung unten in Punkt 4. 2. verwiesen.

4) Erwerb von Gesellschaftsrechten durch die T. RealitätenbeteiligungsgmbH:

4. 1. Pflichteinlage in bar in Höhe von ATS 750.000,00:

Folgender Sachverhalt liegt hier zu Grunde:

Auf Grund des Zusammenschlussvertrages vom 29. Oktober 1999 hatte die die Kommanditistin T. RealitätenbeteiligungsgmbH eine Pflichteinlage in Barem im Betrag von ATS 750.000,00 zu leisten.

Rechtliche Würdigung:

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten nach § 5 Abs. 1 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft. In einer Kommanditgesellschaft sind daher die Anteile der beschränkt haftenden Gesellschafter (Kommanditisten) Gesellschaftsrechte iSd. § 5 Abs. 1 Z 1 KVG.

Nach § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Erster Erwerber iSd. § 2 Z 1 KVG ist derjenige, in dessen Hand die Gesellschaftsrechte erstmals als Gesellschaftsrechte iSd.

5 KVG gelten (vgl. *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer, § 2 Rz. 6). Nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist. Die Bargründung einer Kommanditgesellschaft kann durch Geldleistungen der Kommanditisten erfolgen. In diesem Fall bilden die Barmittel die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG (vgl. *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer, § 7 Rz. 14). Demnach unterliegt die Pflichteinlage der Gesellschaftsteuer.

4.2. Zuschuss der X-Privatstiftung in Höhe von ATS 55.000.000,00:

Folgender Sachverhalt lag hier zu Grunde:

Beteiligt an der T. RealitätenbeteiligungsgmbH war zum 29. Oktober 1999 die X-Privatstiftung (Anteil 34.500,00 ATS des Stammkapitals in Höhe von 35.000,00) und Herr Dr. Rudolf K (Anteil 500,00 ATS des Stammkapitals in Höhe von 35.000,00). Am 3. November 1999 wurde von der X-Privatstiftung ein Zuschuss iHv ATS 55.500.000 (EUR 4.033.342,30) geleistet.

Die T. RealitätenbeteiligungsgmbH verpflichtete sich im Zusammenschlussvertrag vom 29. Oktober 1999 dazu dafür Sorge zu tragen, dass von ihren Mutter-Gesellschaften bzw. Großmutter-Gesellschaften ein Gesellschafterzuschuss ATS 55.500.000,00 geleistet wird.

Der Zuschuss wurde nach den Ausführungen im Vorlageantrag effektiv von V. Textil AG als konzerninterne master-company im Rahmen des Konzern-cash poolings für Rechnung der *X-Privatstiftung* geleistet. Daher wurde im Schreiben 6. Dezember 1999 die Fa. V. Textil AG als diejenige Kapitalgesellschaft angeführt, die den Zuschuss geleistet hat. Die Zuschussleistung erfolgte jedoch auf Rechnung der X-Privatstiftung, die zu mehr als 98 % an der T. RealitätenbeteiligungsgmbH beteiligt war.

Rechtliche Würdigung:

Der Gesellschaftsteuer unterliegt nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art. Nach Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie wird die Steuer erhoben bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a, c und d auf den tatsächlichen

Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen.

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

Im Übrigen vertritt die Bw. zusammengefasst die Meinung, die Einbeziehung eines von ihr nicht geforderten "Zuschusses" in die Steuerbemessungsgrundlage sei unrichtig, die Leistung sei von der "Großmutter" erbracht worden ist. Damit verkennt die Beschwerdeführerin zunächst, dass von einem "Zuschuss" - der allenfalls nach § 2 Z 4 KVG der Steuer unterliegt - beim vorliegenden Sachverhalt keine Rede sein kann. In der Berufungssache ist vielmehr entscheidend, welche Leistung für den Erwerb der Anteile an der Gesellschaft durch den Erwerber tatsächlich erbracht worden ist. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iS des § 21 Abs. 1 BAO tritt zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechts immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (VwGH 19. 12. 2002, 2001/16/0273). So ist auch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden Einlagen - tatsächlich zuzurechnen ist (vgl EuGH 17. Oktober 2002, C-339/99, Randnummern 37 und 38, und C-71/00, Randnummer 25).

Aus dem Zusammenschlussvertrag vom 29. Oktober 1999 ist zu entnehmen, dass die T. RealitätenbeteiligungsgmbH „dafür Sorge zu tragen“ hat, dass „von ihren Mutter-Gesellschaften bzw. Großmutter-Gesellschaften“ ein Gesellschafterzuschuss ATS 55,500.000,00 geleistet wird. Die Bw. spricht in diesem Zusammenhang im Vorlageantrag, dass diese Verpflichtung „*lediglich einen zivilrechtlich unwirksamen Vertrag zu Lasten Dritter*“ darstellt, „*der nichtig ist und somit grundsätzlich keine Wirkungen entfaltet*“. Gemäß § 880a ABGB werde das Versprechen der Leistung eines Dritten als Verwendungszusage bzw. als Erfolgsgarantie gedeutet. Es hätte daher von Bw. nicht die

Leistung des Zuschusses selbst, sondern nur das sorgsame Bemühen, die jeweilige Zuschussleistung durch die jeweiligen Mutter- bzw Großmuttergesellschaften zu bewirken, eingeklagt werden. Die Bw. hätte gegenüber keinem ihrer Gesellschafter (weder gegenüber T. RealitätenbeteiligungsgmbH noch gegenüber I. Holding & Consulting GmbH) einen Anspruch auf Leistung eines Zuschusses erworben hat. Die tatsächlichen Zuschussleistungen an die Bw. seien ausschließlich den, den jeweiligen Zuschuss tatsächlich leistenden mittelbaren Gesellschaftern zuzurechnen und sonach lediglich als freiwillige Leistungen von Nichtgesellschaftern iSd KVG zu qualifizieren.

In diesem Zusammenhang wird auf die Rechtsprechung des EuGH vom 8. 11. 2007, C-251/06 (Rechtssache Ing. Auer, RN 47) hingewiesen. Klargestellt wurde, 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.

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen. Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg **ungewöhnlich** und **unangemessen** ist und ihre Erklärung nur in der **Absicht der Steuervermeidung** findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. Ritz, BAO³, § 22 Tz. 1f mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Wenn die Bw. in der Vertragsklausel betreffend die „Zuschüsse“ im Zusammenschlussvertrag 29. Oktober 1999 lediglich einen „zivilrechtlich unwirksamen Vertrag zu Lasten Dritter“ sieht und daher sie gegenüber den Gesellschaftern nur das sorgsame Bemühen, die jeweilige Zuschussleistung durch die jeweiligen Mutter- bzw. Großmuttergesellschaften zu bewirken, einklagen hätte können, dann stellt sich zwangsläufig die Frage, ob eine derartige Konstruktion nur gewählt wurde, um die Gesellschaftsteuerpflicht zu umgehen. Die Verschleierung der Gegenleistung eines Gesellschafters als freiwillige Zuwendung von

Vermögensvorteilen durch Nichtgesellschafter ("klassische Großmutterzuschüsse") als zivilrechtlich unwirksamen Vertrag zu Lasten Dritter stellt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine vertragliche Konstruktion dar, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg jedenfalls ungewöhnlich und unangemessen ist. Erklärt kann diese Konstruktion nur dadurch werden, dass die Absicht der Steuervermeidung gegeben war. Wenn tatsächlich eine freiwillige Zuwendung seitens eines Nichtgesellschafters geplant war, dann hätte dies einer zivilrechtlich unwirksamen Vertragsklausel, wie sie im Zusammenschlussvertrag 29. Oktober 1999 gewählt wurde, nicht bedurft. Nach Auffassung der Bw. hätte diese Vertragsklausel bloß bewirkt, dass sie nur einen Anspruch auf das sorgsame Bemühen, die jeweilige Zuschussleistung durch die jeweiligen Mutter- bzw Großmuttergesellschaften zu bewirken, erhalten hätte. Dieser Anspruch führt zu einer Haftung des Gesellschafters für sorgsames Bemühen innerhalb der rechtlichen Möglichkeiten, wobei die Verschuldensbeweislast nach § 1298 ABGB bei der Bw. liegt (vgl. *Rummel in Rummel*, § 880a, Tz. 9). Da die rechtlichen Möglichkeiten einer Tochtergesellschaft gegenüber der Muttergesellschaft, einen freiwilligen Zuschuss an die Enkelgesellschaft, äußerst gering ist, kann diese Vertragsklausel nicht mehr als sinnvoll angesehen werden, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt. Dass diese ungewöhnliche Konstruktion gewählt wurde, ist nur mehr mit der Absicht erklärbar, die Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 1 KVG zu umgehen. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der ungewöhnlichen Vertragsgestaltung und der tatsächlichen „Zuschussleistung von dritter Seite“ weist eindeutig auf eine absichtliche missbräuchlich zivilrechtliche Gestaltung hin. Tatsächlich wurde eine weitere Gegenleistung für den Erwerb nach § 2 Z 1 KVG ausbedungen. Dies ist die logische Erklärung für diese ungewöhnliche Vorgangsweise.

Im Ergebnis ist dem Finanzamt daher zuzustimmen, wenn es den vermeintlichen „Großmutterzuschuss“ als weitere Gegenleistung für den Erwerb nach § 2 Z 1 KVG der Bemessungsgrundlage zuschlägt. Nach § 22 Abs. 2 BAO sind bei Missbrauch die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären. Die gewählte Konstruktion verschleiert den Umstand, dass wirtschaftlich betrachtet eine weitere Gegenleistung für den Erwerb nach § 2 Z 1 KVG vorliegt. Daher ist dieser „Zuschuss“ bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG zu berücksichtigen.

5) Erwerb von Gesellschaftsrechten durch die HS Privatstiftung:

5. 1. Pflichteinlage in bar in Höhe von ATS 250.000,00:

Folgender Sachverhalt liegt hier zu Grunde:

Die HS Privatstiftung verpflichtete sich im Zusammenschlussvertrag vom 29. Oktober 1999, als Kommanditistin eine Bareinlage in Höhe von ATS 250.000,00 zu leisten. Dieser Zuschuss wurde am 3. November 1999 geleistet.

Rechtliche Würdigung:

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten nach § 5 Abs. 1 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft. In einer Kommanditgesellschaft sind daher die Anteile der beschränkt haftenden Gesellschafter (Kommanditisten) Gesellschaftsrechte iSd. § 5 Abs. 1 Z 1 KVG.

Nach § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Erster Erwerber iSd. § 2 Z 1 KVG ist derjenige, in dessen Hand die Gesellschaftsrechte erstmals als Gesellschaftsrechte iSd. 5 KVG gelten (vgl. *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer, § 2 Rz. 6). Nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist. Die Bargründung einer Kommanditgesellschaft kann durch Geldleistungen der Kommanditisten erfolgen. In diesem Fall bilden die Barmittel die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG (vgl. *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer, § 7 Rz. 14). Demnach unterliegt die Pflichteinlage der Gesellschaftsteuer.

5.2. Zuschuss der HS Privatstiftung in Höhe von ATS 18.500.000,00:

Folgener Sachverhalt liegt hier zu Grunde:

Die HS Privatstiftung verpflichtete sich im Zusammenschlussvertrag vom 29. Oktober 1999, als Kommanditistin einen Gesellschafterzuschuss in Höhe von ATS 18.500.000,00 zu leisten. Dieser Zuschuss wurde am 3. November 1999 geleistet.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, wird die Steuer nach § 7 Abs 1 Z 1 lit a KVG beim Erwerb von Gesellschaftsrechten vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder

Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist.

Die Zuschussleistung wurde im Rahmen des Zusammenschlussvertrages vereinbart und steht unzweifelhaft im engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte durch die HS Privatstiftung. Demnach ist dieser Zuschuss als in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen (vgl. dazu auch *Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, § 7 Rz. 9* zu freiwilligen Zuschüssen eines Genusscheininhabers).

Linz, am 7. Mai 2008