

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache der Bf., Adr., vertreten durch Dr. Bernd Zankel, Notar, Kaiserfeldgasse 27, 8010 Graz gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30.01.2012, betreffend Gesellschaftssteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

In der Generalversammlung vom 24. Oktober 2011 der Bf. (in der Folge auch Beschwerdeführerin / Bf. genannt) wurde beschlossen, dass das Stammkapital von 36.000,00 € auf 45.100,00 € erhöht wird. Die bisherigen drei Gesellschafter (Altgesellschafter) übernahmen Erhöhungsbeträge von 35,00 € bzw. 10,00 € und es wurden zwei neue Gesellschafter (Neugesellschafter) mit je 4.510,00 € Stammeinlage zugelassen. Bei den Neugesellschaftern handelt es sich um die X GmbH und Herrn Y, die dann mit ihrer Stammeinlage mit je 10% an der Gesellschaft beteiligt sind. Erst, wenn der auszuschüttende Bilanzgewinn den Gesamtbetrag von 500.000,00 € übersteigt, erfolgt die Gewinnausschüttung auch an die Neugesellschafter. Durch die Aufnahme der Neugesellschafter reduzierten sich die Prozentsätze der Anteile der Altgesellschafter anteilig.

Ebenfalls am 24. Oktober 2011 beschlossen die bisherigen und künftigen Gesellschafter in einem Gesellschafterumlaufbeschluss, unter Einbeziehung von Herrn Z (lt. Firmenbuch Gesellschafter-Geschäftsführer der X GmbH), wobei letzterer und die X GmbH ihr Unterfertigungsdatum handschriftlich mit 25. Oktober 2011 anmerkten, folgendes:

„Herr Y verpflichtet sich zusätzlich zum Kapitalerhöhungsbetrag von 4.510,00 € einen einmaligen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss von 245.490,00 € an die Gesellschaft voll und bar unverzüglich zu leisten.

Herr Z leistet an die Bf. einen freiwilligen Zuschuss von 245.490,00 € und verpflichtet sich diesen Betrag voll und bar unverzüglich an die Bf. zu leisten. Im Verhältnis zur Bf. ist die X GmbH die „Mutter“, Herr Z die „Großmutter““.

Der Generalversammlungsbeschluss vom 24. Oktober 2011 wurde am 3. November 2011 im Firmenbuch eingetragen, der diesbezügliche Antrag langte am 28.10.2011 beim Firmenbuchgericht ein (Firmenbuchauszug der Bf.).

Lt. Firmenbuchauszug der X GmbH sind als Gesellschafter Herr Z, geb. xx1956, Frau G.W., geb. yy1963, Frau I.W., geb. cc1985 und Herr P.W., geb. vv1989, eingetragen, wobei alle vier Gesellschafter dieselbe Adresse angaben. Die Gesellschaft wurde am 27. Mai 2011 ins Firmenbuch eingetragen.

Das Finanzamt setzte für diesen Rechtsvorgang mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 30. Jänner 2012 die Gesellschaftssteuer in Höhe von 5.000,80 € fest, der selbstberechnete Betrag lautete 91,00 €. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass, wenn bei einer Kapitalerhöhung als zwingende Voraussetzung für den Erwerb einer Kapitalbeteiligung die Zahlung eines sogenannten Agios verlangt werde, so sei dieses in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Auch wenn dieses Agio nicht vom neuen Gesellschafter selbst, sondern von dessen „Muttersgesellschaft“ erbracht werde, sei dies als Zahlung des neuen Gesellschafters anzusehen, da bei der Herkunft dieser Zahlung die wirtschaftliche und nicht die formale Betrachtungsweise entscheidend sei (EUGH vom 17.10.2002, C-339/89, C-71-00, C-138/00 und die auf Grund dieser Urteile ergangene Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes, Erlass des BMF, GZ. 10 5004/1-IV/10/03). Daher seien die lt. Umlaufbeschluss vom 24. bzw. 25. Oktober 2011 zu leistenden Gesellschafterzuschüsse in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Die anteiligen Kapitalerhöhungen der bisherigen Gesellschafter würden keinen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten darstellen, sondern eine freiwillige Leistung iSd § 2 Z 3 KVG.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin die Berufung (nach der derzeit geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass hinsichtlich des von Herrn Z freiwillig geleisteten Zuschusses – wie die Behörde festgestellt habe – keine freiwillige Leistung eines Gesellschafters an die Gesellschaft, sondern eine Leistung eines Dritten vorliege. Insoweit liege ein „Großmutterzuschuss“ vor, wobei eine solche Leistung nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht dem Kapitalverkehrsteuergesetz unterliege. In der von der Behörde zur Begründung der Entscheidung zitierten Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes, Erlass des BMF, GZ 10 5004/1-IV/10/03, werde ausgeführt, dass nicht generell die Leistung eines freiwilligen Zuschusses an eine Kapitalgesellschaft durch einen mittelbaren Gesellschafter den Tatbestand des § 2 KVG verwirkliche, sondern nur dann (im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise) Gesellschaftssteuerpflicht begründe, wenn zwischen der Leistung und

der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung bei der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft ein kausaler Zusammenhang bestehe, wobei ein solcher dann vorliege, wenn die Leistung in der in Aussicht genommenen Gesellschafterstellung ihren Grund habe. Ein solcher Kausalzusammenhang liege jedoch im gegenständlichen Fall gerade nicht vor: die Neugesellschafter hätten am 24. Oktober 2011 die Übernahms- und Beitrittserklärungen abgegeben, eine Verpflichtung zur Leistung eines Agios sei nicht übernommen worden. Damit habe die X GmbH bereits am 24. Oktober 2011 die Gesellschafterstellung an der Bf. erlangt. Somit habe zu keinem Zeitpunkt eine zwingende Verpflichtung der X GmbH zur Leistung eines über den Anteil an der Kapitalerhöhung hinausgehenden Agios bestanden um die Gesellschafterstellung an der Bf. zu erlangen. Mit Gesellschafterumlaufbeschluss vom 24. und 25. Oktober 2011 – wobei ausdrücklich festgehalten werde, dass dieser von der X GmbH und Herrn Z erst am 25. Oktober 2011, also nach bereits erfolgter Erlangung der Gesellschafterstellung durch die X GmbH, unterfertigt worden sei – habe Herr Z als Gesellschafter der X GmbH die freiwillige Leistung eines „Großmutterzuschusses“ in Höhe von 245.490,00 € zugesagt. Die Leistung dieses „Großmutterzuschusses“ führe zu keiner Vermehrung der Gesellschafterrechte der X GmbH bzw. mittelbar des Herrn Z. Insofern bestehe kein Kausalzusammenhang zwischen der Erlangung der Gesellschafterrechte durch die X GmbH und der Leistung des „Großmutterzuschusses“ durch Herrn Z und damit auch kein Raum für die Anwendung der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“, sondern sei in diesem Fall die formale Betrachtungsweise geboten, nach der diese Leistung keiner Gesellschaftssteuerpflicht unterliege.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, dass erst durch die Eintragung der Kapitalerhöhung im Firmenbuch am 3. November 2011 die neuen Gesellschafteranteile entstanden seien und die Neugesellschafter diese Anteile erworben hätten.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO trete zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpfe, jedoch gelte eine solche Betrachtungsweise auch im Bereich des Kapitalverkehrsteuerrechts immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbiete, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden. Dies sei auch in der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (zitiert in der in der Bescheidbegründung angeführten Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes) festgestellt worden. Im Umlaufbeschluss würden sich Herr Y und Herr Z, als Gesellschafter der X GmbH, verpflichten einen Betrag von jeweils 245.490 € voll und bar unverzüglich an die Gesellschaft zu leisten. Auf Grund dieser Textierung sei davon auszugehen, dass spätestens im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Notariatsaktes über die Generalversammlung Einigung zwischen den Vertragsteilen (Alt- und Neugesellschafter) über den Erwerb der neuen Gesellschaftsrechte durch die Neugesellschafter zu einer jeweiligen Gesamt-Barleistung in Höhe von 250.000 € bestanden habe. Einem Agio,

das ja an die Gesellschaft zu leisten sei, komme die Funktion zu, für den inneren Wert der Beteiligung der das Bezugsrecht nicht voll ausübenden Altgesellschafter eine Verwässerung der Anteile zu verhindern. Man könne damit auch die noch deutlicheren Regeln im Fall eines Bezugsrechtsausschlusses bei der Kapitalerhöhung einer GmbH vergleichen, welcher gesellschaftsrechtlich nur dann zulässig wäre, wenn ein Agio festgesetzt werde, dessen Höhe vom realen Wert der zusätzlichen Beteiligung abhängt (vgl. Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³, Tz 17 zu § 52 mwN).

Auch dadurch, dass die Neugesellschafter solange von der Ausschüttung des Bilanzgewinns ausgeschlossen werden, als eine Gewinnausschüttung bis zum Schwellwert von 500.000 € erfolge, sei erkennbar, dass Maßnahmen zum Verwässerungsschutz der Anteile der Altgesellschafter vereinbart worden seien. Hinsichtlich der alineaaren Gewinnabrede sei jedoch nicht die Gesellschaft „Begünstigte“ bzw. Empfängerin des Betrages von 500.000 €, sodass diesbezüglich in Anbetracht der Artikel 3 lit. c) [Kapitalzuführung] und Artikel 11 Abs. 1 {Bemessungsgrundlage} der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12.2.2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital trotz der nationalen Bestimmung des öKVG in § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a) über die Gegenleistung für den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten eine Gesellschaftssteuer nicht zu erheben sei.

Der Beitritt eines neuen Gesellschafters durch Übernahme neuer Anteile im Zuge einer Kapitalerhöhung falle als Ersterwerb von Gesellschaftsrechten unter § 2 Z 1 KVG. Bei der gesetzlichen Umschreibung dieses Tatbestandes komme es anders als etwa in § 2 Z 4 KVG nicht darauf an, ob die Leistung geeignet sei den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Das Finanzamt befinde – anders als die Bf. – dass die von Z. im Interesse der X GmbH an die Gesellschaft geleistete Zahlung geeignet sei den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, doch könnten nähere Ausführungen dazu unterbleiben, da es darauf beim Tatbestand nach § 2 Z 1 KVG nicht ankomme.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a) KVG sei beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1 KVG), wenn eine Gegenleistung zu bewirken sei, die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gesamtgegenleistung für den Ersterwerb der Gesellschaftsrechte an der Beschwerdeführerin durch die X GmbH sei somit die Leistung des Kapitalerhöhungsbetrages in Höhe von 4.510 € und das Agio („Zuschuss“) in Höhe von 145.490 €. Im Sinne der bereits im Festsetzungsbescheid angeführten EuGH-Rechtsprechung Rs-ESTAG u.v.a.m. komme es auf die formale Herkunft der Gegenleistung nicht an und sei die Leistung der „Großmutter“ im gegenständlichen Fall der Muttergesellschaft, der X GmbH, zuzurechnen und begründe, weil sie unmittelbare Gesellschafterin der Beschwerdeführerin wurde, Gesellschaftssteuerpflicht.

Daraufhin stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne weitere Begründung.

In der Folge führte der unabhängige Finanzsenat weitere Ermittlungen durch, die von der Bf., nach mehreren Fristerstreckungsersuchen, wie folgt beantwortet wurden:

Auf die Frage, aus welchem Grund sich nur einer der beiden neuen Gesellschafter verpflichtete zusätzlich zum Kapitalerhöhungsbetrag einen Gesellschafterzuschuss zu leisten und weder der andere neue Gesellschafter noch die Altgesellschafter nicht, teilte die Bf. mit, dass eine weitergehende Leistung von Geldmitteln durch die Altgesellschafter an die Gesellschaft in welcher Form immer zumindest zum damaligen Zeitpunkt nicht angedacht gewesen sei und von diesen die Verwässerung ihrer Beteiligung in Kauf genommen worden sei. Nur Herr Y habe die Verpflichtung zur Leistung eines nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschusses an die Gesellschaft übernommen. Eine Übernahme einer inhaltsgleichen Verpflichtung durch die X GmbH als weitere Neugesellschafterin sei nicht erfolgt, da wie aus dem Gesellschafterumlaufbeschluss ersichtlich, Herr Z einen freiwilligen Zuschuss an die Bf. zugesagt habe und sich persönlich zu dessen Leistung verpflichtet habe.

Auf die Frage, aus welchem Rechtsgrund die freiwillige Leistung eines „Großmutterzuschusses“ des Herrn Z als Gesellschafter der X GmbH an die Bf. erfolgte, teilte die Bf. mit, dass die Leistung aus dem Rechtsgrund der im Gesellschaftsumlaufbeschluss durch Herrn Z übernommenen Verpflichtung den Betrag voll und bar unverzüglich an die Bf. zu leisten, erfolgt sei.

Auf das Ersuchen zur Begründung der Berufungsvorentscheidung Stellung zu nehmen, verwies die Bf. zunächst auf die Ausführungen in der Berufung und meinte weiters, dass bereits durch den in der Generalversammlung gefassten Kapitalerhöhungsbeschluss und die von den Neugesellschaftern abgegebenen Übernahms- und Beitrittserklärungen rechtsverbindlich der Anspruch der Neugesellschafter auf die Gesellschafterstellung nach Maßgabe der tatsächlichen Leistung des jeweiligen Teils der Kapitalerhöhung entstanden sei, ab diesem Zeitpunkt habe die künftige Gesellschafterstellung der Neugesellschafter von den Altgesellschaftern nicht mehr davon abhängig gemacht werden können, ob diese sich zusätzlich zur Leistung des jeweiligen Teils der Kapitalerhöhung auch zur Leistung eines Zuschusses an die Gesellschaft in welcher Form immer verpflichten oder nicht. Wenn das Finanzamt behauptet, dass spätestens im Zeitpunkt der Generalversammlung über die Kapitalerhöhung Einigkeit darüber bestanden habe, dass von den jeweiligen Neugesellschaftern jeweils eine Gesamt-Barleistung in Höhe von 250.000 € zu erbringen sei, werde dagegen vorgebracht, dass wenn das zutreffend gewesen wäre, die Altgesellschafter auf eine Aufnahme der Pflicht zur Leistung eines Agios bereits unmittelbar in den Kapitalerhöhungsbeschluss bestehen hätten müssen um Rechtssicherheit zu erlangen, zumal nachträglich – mangels Verpflichtung zur Leistung von Nachschüssen im Gesellschaftsvertrag – gemäß § 72 GmbHG von den Neugesellschaftern kein weiterer Zuschuss in welcher Form immer gefordert hätte werden können.

Auf die Frage, wie die Zuschüsse der Neugesellschafter in der Bilanz der Bf. verbucht wurden, teilte die Bf. mit, dass diese als nicht gebundene Kapitalrücklage verbucht worden seien und werde der bezug habende Jahresabschluss zum 31.12.2011 vorgelegt. Im vorgelegten Auszug aus der Bilanz mit Grobgliederung der Aktiva und Passiva ist unter Kapitalrücklagen eine Summe von 523.340,00 € angeführt.

Auf die Frage, warum Herr Z im eigenen Namen und als Geschäftsführer der X GmbH den Gesellschafterumlaufbeschluss erst am 25.10.2011 unterfertigte, obwohl er dazu – wie die übrigen Gesellschafter – bereits am 24.10.2011 Gelegenheit hatte, da er an diesem Tag den Notariatsakt über die Generalversammlung der Bf. unterschrieb, teilte die Bf. mit, dass er aus terminlichen Gründen anlässlich der Unterfertigung des Gesellschafterumlaufbeschlusses nicht mehr anwesend habe sein können.

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der „freiwillige Großmutterzuschuss“ des Z der Gesellschaftssteuerpflicht unterliegt.

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 Verkehrssteuerrechts immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273).

Das Urkundenprinzip, wonach für die Festsetzung von Abgaben lediglich auf den Inhalt der, für das Entstehen der Abgabepflicht maßgeblichen, Urkunde abzustellen ist (vgl. § 15 Abs. 1 GebG), gilt nicht im Bereich der Gesellschaftssteuer (vgl. VwGH 19.12.1996, 95/16/0088 und VwGH 12.4.1984, 83/15/0092).

1) Ersterwerb oder freiwilliger Zuschuss?

Gemäß § 2 Z 1 KVG idGF unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Ein steuerpflichtiger Ersterwerb liegt etwa bei einer ordentlichen Kapitalerhöhung (§§ 52 ff. GmbHG) vor.

Auch nach dem Unionsrecht (Art. 3 lit. d der Richtlinie 2008/7/EG) unterliegt die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der Gesellschaftsteuer (vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz – Kommentar 2008, § 2, Rz 108 und 110).

Nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a erster Satz KVG wird beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1) die Steuer, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Zur Gegenleistung gehört alles, was der Erwerber tatsächlich für die Gesellschaftsrechte aufwenden muss (vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz – Kommentar 2008, § 7, Rz 691).

§ 52 GmbHG lautet:

- (1) Die Erhöhung des Stammkapitals setzt einen Beschluss auf Abänderung des Gesellschaftsvertrages voraus.
- (2) Zur Übernahme der neuen Stammeinlagen können von der Gesellschaft die bisherigen Gesellschafter oder andere Personen zugelassen werden.
- (3) Mangels einer anderweitigen Festsetzung im Gesellschaftsvertrage oder Erhöhungsbeschlusse steht den bisherigen Gesellschaftern binnen vier Wochen vom Tage der Beschlussfassung an ein Vorrecht zur Übernahme der neuen Stammeinlagen nach Verhältnis der bisherigen zu.
- (4) Die Übernahmeerklärung bedarf der Beurkundung durch einen Notariatsakt.
- (5) In der Übernahmeerklärung dritter Personen muss der Beitritt zur Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages beurkundet werden. Ferner sind in der Erklärung außer dem Betrage der Stammeinlage auch die sonstigen Leistungen, zu denen der Übernehmer nach dem Gesellschaftsvertrage verpflichtet sein soll, anzugeben.
- (6) Die §§ 6, 6 a, 10 und 10 a sind auf die Erhöhung des Stammkapitals sinngemäß anzuwenden; bei Kapitalerhöhungen mit Sacheinlagen kann der Beschluss nur gefasst werden, wenn die Einbringung von Sacheinlagen ausdrücklich und fristgemäß angekündigt worden ist.

Der Schutz eines Gesellschafters vor Verwässerung des inneren Wertes seiner Beteiligung wird regelmäßig im Zsh. mit dem Bezugsrechtsausschluss durch Kapitalerhöhungsbeschluss diskutiert. Dies misst dem Verwässerungsschutz insofern zu wenig Gewicht bei, als das gesetzliche Bezugsrecht zwar Schutz vor Verwässerung des inneren Wertes bietet, der Verwässerungsschutz aber darüber hinausgehenden Schutz genießt. Entsprechend ist der Kapitalerhöhungsbeschluss dahingehend zu überprüfen, ob ein Eingriff in den inneren Wert des Geschäftsanteils eines Gesellschafters vorliegt. Der neue Geschäftsanteil darf daher dem Dritten nur – unter etwaiger Verpflichtung zur Festsetzung eines Agios – zu einem angemessenen Übernahmepreis überlassen werden. Um den Schutz der Gesellschafter gegen eine enteignungsgleiche Verwässerung ihrer Anteile zu gewährleisten. Der Preis der neuen Stammeinlage muss stets angemessen sein (vgl. Etmayer/Ratka in Straube (Hrsg), GmbHG, § 52, Rz 80 f.)

Das KVG unterscheidet hinsichtlich des Begriffs der Leistung dem Grunde nach zwischen Pflichtleistungen (§ 2 Z 1 und 2 KVG) und freiwilligen Leistungen (§ 2 Z 3 und 4 KVG). Pflichtleistungen sind solche, die auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden. Sie unterliegen ohne weitere Voraussetzungen der Gesellschaftsteuer. Freiwillige Leistungen sind solche, die weder auf derartiger gesellschaftsvertraglicher noch auf gesetzlicher Verpflichtung beruhen, also solche, die auf Grund freiwillig eingegangener vertraglicher Verpflichtung übernommen worden sind. Besteht das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte, dann unterliegen freiwillige Leistungen aller Art der Gesellschaftsteuerpflicht (Z 3). Ist dies nicht der Fall, dann unterliegen nur Leistungen bestimmter Art der Gesellschaftsteuer unter der Voraussetzung, dass sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. Egly/Klenk, Kommentar zur Gesellschaftsteuer, § 2, Tz 67). In allen Fällen handelt es

sich um die Bildung oder Zuführung von Eigenkapital. Die Steuertatbestände erfassen die Einbringung von Kapital oder Vermögen in eine Kapitalgesellschaft oder führen zu einer tatsächlichen Erhöhung des Kapitals oder Vermögens der Gesellschaft (vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz – Kommentar 2008, § 2, Rz 91).

Erwirbt etwa ein Aktionär ein Gesellschaftsrecht zu einem über den Nennwert der Aktien gelegenen (vereinbarten) Ausgabekurs, so unterliegt dieses Agio (Aufgeld) der Steuerpflicht. In diesem Fall bemisst sich die Gesellschaftssteuer nämlich gemäß § 7 Z 1 lit a KVG vom gesamten als Gegenleistung zu erbringenden Geldbetrag, also inklusive Agio. Gesellschaftssteuerpflicht liegt vor, auch wenn das Agio einer gesetzlichen Rücklage zuzuführen ist, also durch das Aufgeld nicht mehr Gesellschaftsrechte begründet werden, sondern das Aufgeld zunächst Teil des nicht in Nennkapital bestehenden Gesellschaftsvermögen wird (vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz – Kommentar 2008, § 2, Rz 104).

§ 229 Abs. 2 UGB ordnet die Einstellung des Agios in die Kapitalrücklage an:

§ 229 Abs. 2 Z 1 UGB lautet: Als Kapitalrücklage ist der Betrag, der bei der ersten oder einer späteren Ausgabe von Anteilen für einen höheren Betrag als den Nennbetrag oder den dem anteiligen Betrag des Grundkapitals entsprechenden Betrag über diesen hinaus erzielt wird, auszuweisen.

Nach § 78 Abs. 1 GmbHG gilt im Verhältnis zur Gesellschaft nur derjenige als Gesellschafter, der im Firmenbuch als solcher aufscheint.

Für die Ausübung der Gesellschafterrechte stellen Rechtsprechung und Lehre aber auf den Zeitpunkt der Anmeldung des Gesellschafterwechsels bei der Gesellschaft im Firmenbuch ab (vgl. Koppensteiner/Rüffler, Kommentar zum GmbHG, Rz 3 zu § 78 mwN).

Wenn – wie im vorliegenden Fall - am selben Tag ein Generalversammlungsbeschluss über eine Kapitalerhöhung von 9.100 € beschlossen wurde und in einem Gesellschafterumlaufbeschluss, einerseits sich einer der beiden Neugesellschafter verpflichtet zusätzlich zum Kapitalerhöhungsbetrag von 4.510,00 € einen Gesellschafterzuschuss von 245.490,00 € an die Bf. zu leisten und andererseits am Tag darauf der Gesellschafter-Geschäftsführer des zweiten Neugesellschafters der Bf., als „Großmutter“, einen freiwilligen Zuschuss von 245.490,00 € leistet und sich gleichzeitig verpflichtet diesen Betrag unverzüglich an die Bf. zu zahlen, dann stellt sich zwangsläufig die Frage, ob eine derartige Konstruktion nur gewählt wurde, um die Gesellschaftsteuerpflicht zu umgehen.

Wenn tatsächlich eine freiwillige Zuwendung seitens eines Nichtgesellschafter geplant war, dann stellt sich die Frage, weshalb sich der Nichtgesellschafter verpflichtet den freiwilligen Zuschuss zu leisten und es hätte die Aufnahme dieser Vereinbarung im Gesellschafterumlaufbeschluss nicht bedurft. Nach Auffassung der Bf. bestehe kein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung durch den mittelbaren Gesellschafter und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung der X GmbH bei der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft (Bf.).

Derartige Rechtsvorgänge nehmen erfahrungsgemäß eine längere Vorbereitungszeit in Anspruch. Auch wenn der Umlaufbeschluss erst einen Tag nach dem Generalversammlungsbeschluss, am 25.10.2011, von der X GmbH und Herrn Z unterfertigt wurde, lässt die zeitliche Nähe von bloß einem Tag dennoch eindeutig darauf schließen, dass ein Zusammenhang zwischen Zuschussleistung und Anteilserwerb besteht. Der unmittelbar zeitliche Zusammenhang spricht für die Einheitlichkeit des Vorgangs. Überdies langte lt. Firmenbuchauszug der Antrag auf ggst. Änderung beim Firmenbuchgericht erst am 28.10.2011 ein und erlangte sohin bis zu diesem Zeitpunkt die X GmbH noch keine Gesellschafterstellung. Sohin war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im Vorfeld schon geplant, dass die zugesagten Zuschüsse im Gesellschafterumlaufbeschluss anstatt eines Agios vereinbart wurden als Voraussetzung zur Erlangung der Gesellschafterstellung an der Bf..

Beim Tatbestand des § 2 Z 1 KVG kommt es übrigens nicht darauf an, ob durch den Zuschuss der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht wurde.

Ein Agio ist nach § 229 UGB als Kapitalrücklage bei der Gesellschaft auszuweisen und die Zuschüsse im ggst. Fall sind nach Angaben der Bf. als nicht gebundene Kapitalrücklage verbucht worden. Insofern kann es auch für die Gesellschaftssteuer keinen Unterschied machen, ob im Zuge einer Kapitalerhöhung die Neugesellschafter im Gesellschaftsvertrag zu einem Agio verpflichtet werden oder sich diese in einem Umlaufbeschluss, der im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung beschlossen wurde, sich zur Zahlung eines Zuschusses verpflichten.

Zur Sicherstellung des Verwässerungsschutzes ist, wie oben ausgeführt, nämlich der innere Wert der Geschäftsanteile der Altgesellschafter zu wahren. Dass die Altgesellschafter die Verwässerung ihrer Anteile und somit einen Vermögensnachteil in Kauf nehmen – wie es die Bf. vorbrachte –, ist im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht üblich und wird deshalb auch nicht davon ausgegangen.

Auch dadurch, dass die Neugesellschafter solange von der Ausschüttung des Bilanzgewinns ausgeschlossen werden, als eine Gewinnausschüttung bis zum Schwellwert von 500.000 € erfolge, sei erkennbar, dass Maßnahmen zum Verwässerungsschutz der Anteile der Altgesellschafter vereinbart worden sind.

Nachdem der eine Neugesellschafter sich verpflichtete neben dem Kapitalerhebungsbetrag einen Zuschuss zu leisten, erscheint es nach dem Dafürhalten logisch denkender Menschen eher wahrscheinlich, dass auch der zweite Neugesellschafter dazu verpflichtet war, um die Gesellschaftsrechte zu erwerben, als dass der Gesellschafter-Geschäftsführer des zweiten Neugesellschafters „freiwillig“ einen Zuschuss an die Bf. leistet. Im Übrigen leisteten beide Neugesellschafter dieselbe Gesamtsumme, nämlich je 250.000 €.

2) Zurechnung des Großmutterzuschusses

Auch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften ist 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 17.10.2002, Rs C-339/99 (ESTAG), Rn 37 und 38, und Rs C-71/00 (Develop), Rn 25).

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 12.1.2006, Rs C-494/03 (Senior Engineering), auch ausgesprochen, dass ein Großmutterzuschuss, der an die Enkelgesellschaft geleistet wird, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse der Zwischengesellschaft liegt, der Muttergesellschaft zuzurechnen ist.

Daneben wird auch auf die Rechtsprechung des EuGH vom 8.11.2007, Rs C-251/06 (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, BAO⁵, § 22 Tz. 1f mit Judikaturverweisen).

Auch vor den Entscheidungen 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.

Die Verschleierung der Gegenleistung eines Gesellschafters als freiwillige Zuwendung von Vermögensvorteilen durch Nichtgesellschafter ("klassische Großmutterzuschüsse") stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes 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.

Die hier gewählte Vorgangsweise war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nur deshalb möglich, weil Herr Z die Funktion eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH innehat, deren sämtliche Gesellschafter im Familienverband zu finden sind. Im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Fremden ist es nicht üblich, dass eine natürliche Person als Gesellschafter einer GmbH (ohne Rechtsgrund) „freiwillige“ Zuschüsse an die Enkelgesellschaft leistet. Herr Z ist Geschäftsführer der „Muttergesellschaft“ und bezeichnet sich daneben als natürliche Person als „Großmutter“.

Die Geschäftsführer sind die Organe der GmbH und damit deren Handeln der GmbH bekannt. Dass Herr Z sich „freiwillig verpflichtete“ - anstelle der X GmbH – den Zuschuss zu leisten, ist durch diese Konstellation mit einer Familien-GmbH möglich. Unzweifelhaft besteht ein Kausalzusammenhang zwischen der „freiwilligen“ Verpflichtung und der Leistung eines Zuschusses (eigentlich eines Agios) der vermeintlichen „Großmutter“ und liegt diese im Interesse der erst einige Monate davor errichteten Familien-GmbH zur Erlangung der Gesellschafterstellung an der Bf.. Der Zuschussleistung des Z kommt jedenfalls befreiende Wirkung für die unmittelbare Gesellschafterin X GmbH zu (vgl. VwGH 24.1.2013, 2012/16/0104), die wie oben ausgeführt, zur Erlangung der Gesellschafterstellung zur Zuschussleistung verpflichtet war.

3) Ergebnis

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. Die gewählte Konstruktion verschleiert den Umstand, dass wirtschaftlich betrachtet eine weitere Gegenleistung für den Erwerb nach § 2 Z 1 KVG vorliegt. Tatsächlich besteht ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung der Zuschüsse und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung bei der Bf..

Der behauptete „Großmutterzuschuss“ ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wegen des Kausalzusammenhangs und weil er im Interesse der Muttergesellschaft geleistet wurde, der unmittelbaren Gesellschafterin der Bf. zuzurechnen.

Die gegenständlichen Zuschüsse der Neugesellschafter unterliegen somit als Ersterwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z 1 KVG der Gesellschaftsteuer. Daher sind diese bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG zu berücksichtigen.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Europäischen Gerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis (einen Beschluss) des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Europäischen Gerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte EuGH- und VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 17. Juli 2014