

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch THT Treuhand Team Graz Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Conrad-von-Hötzendorf-Str. 68, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 23. Juli 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13. Juni 2014, ErfNr. 123, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit 24. Juni 2011 wurde vom Finanzamt Graz-Stadt Kontrollmaterial zur "Bf." dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel übermittelt. Dabei handelte es sich ua. um ein als Zeichnungsschein tituliertes Anbot des Herrn Gesellschafter10 vom 16. April 2009

- a. zur Beteiligung als Gesellschafter an der beschwerdeführenden Gesellschaft mit einer Beteiligung von 5% am Stammkapital, was einem Betrag von 1.750 € entspricht, und
- b. zur Leistung eines Zuschusses iHv 48.250 €.

Lt. dem weiteren Inhalt des Zeichnungsscheines sah das Anlegermodell vor, dass der Gesellschafter der Gesellschaft ein Gesellschafterdarlehen in der Höhe von 100.000 € nach den Bedingungen einer gesonderten Darlehensvereinbarung, zur Verfügung stellt.

Im Zuge einer Abtretung von sämtlichen Geschäftsanteilen an der Bf. wurden am 20. Juni 2009 anstelle der ursprünglich 2 Gesellschafter insgesamt 12 verschiedene Personen als Gesellschafter in das Firmenbuch eingetragen.

Mit 6. November 2012 erging seitens des Finanzamtes ein Ergänzungsersuchen bzgl. der Abtretung von Geschäftsanteilen, der Zuschuss- und Darlehensleistung. Folgende Fragen wurden gestellt:

"1.) Um Aufstellung einer Liste der neuen Gesellschafter mit den jeweiligen zu leistenden Zuschüssen bzw. Darlehenszahlungen wird ersucht (mit Beibringung der diesbezüglichen Verträge).

2.) Wurde für die geleisteten Zuschüsse eine Gesellschaftssteuer entrichtet bzw. selbstberechnet? Um Übermittlung der entsprechenden Belege wird ersucht!"

Mit Antwortschreiben vom 12. Dezember 2012 wurde mitgeteilt, dass es sich um eine Übertragung von bestehenden Gesellschaftsanteilen handeln würde und keine Kapitalerhöhung und auch keine Erhöhung von Gesellschaftsrechten durchgeführt worden sei. Nach § 2 Abs. 1 KVG unterliege nur der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft der Gesellschaftssteuer und sei der Vorgang somit nicht gesellschaftssteuerpflichtig. Hinsichtlich der Einräumung eines Darlehens wurde darauf verwiesen, dass es sich um einen nicht gebührenpflichtigen Realkontrakt handle, bei dem die Unterfertigung und Zuzählung nicht zum gleichen Zeitpunkt erfolgt wäre.

Nach einem neuerlichen Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 2. September 2013 und mehreren Ansuchen um Fristverlängerung antwortete die Bf. mit Schreiben vom 10. April 2014 bzgl. der Gesellschaftssteuer dahingehend, dass die Zuschussleistung der eintretenden Gesellschafter insgesamt 1.000.000 € betragen habe.

Am 13. Juni 2014 erging der Gesellschaftssteuerbescheid für die Zuschussleistung laut Zeichnungsschein der neu eintretenden Gesellschafter im Zuge der Übertragung von bestehenden Gesellschaftsanteilen an die Bf. zu Handen des steuerlichen Vertreters. Ausgehend vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG wurde eine Gesellschaftssteuer von 10.000 € vorgeschrieben. Am gleichen Tag erging auch die Vorschreibung einer Gebühr für den Darlehensvertrag.

Gegen diese Vorschreibungen wurde jeweils Beschwerde eingebracht. Nach einem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes wurde am 14. November 2014 die Beschwerde hinsichtlich der Gesellschaftssteuer wie folgt begründet: Es werde übersehen, dass gemäß der Bestimmungen des § 2 Abs. 1 KVG nur der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft der Gesellschaftssteuer unterliege. Demgemäß könnten nur Leistungen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen gemäß § 2 Z 2 KVG Steuerpflicht bei jenen Gesellschaftern auslösen, die am Ersterwerb, somit am Gründungsvorgang, teilgenommen hätten und könnten nur lediglich weitere Zahlungsverpflichtungen und Leistungen von den "Erst"-Gesellschaftern eine Gesellschaftssteuerpflicht erwirken. Im gegenständlichen Fall seien von den "Erst"-Gesellschaftern Anteile an weitere Gesellschafter abgetreten und übertragen worden und hätten sich diese weiteren Gesellschafter zur Zahlung entsprechender Leistungen in die Gesellschaft verpflichtet. Da diese Leistungen nicht im Zusammenhang mit dem Ersterwerb gemäß § 2 Abs. 1 KVG zu subsumieren seien, sei keine Gesellschaftssteuerpflicht, auch nicht nach § 2 Z 2-4 KVG gegeben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 1. Dezember 2014 wurde über das Rechtsmittel abschlägig entschieden und begründet, dass es bei den Leistungen nach Z 4 KVG

keine Rolle spielt, von welchen Gesellschaftern die Leistungen erbracht werden, es müsste sich nur um eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft handeln.

Gegen diese Erledigung wurde ohne weiteres Vorbringen der Vorlageantrag gestellt.

Im der Bf. zugekommenen Vorlagebericht verwies das Finanzamt darauf, dass es sich bei den Zuschussleistungen um freiwillige Leistungen der Gesellschafter der "Bf." handle, weshalb die Voraussetzungen nach § 2 Z 4 lit. a KVG erfüllt seien und wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

In Entsprechung eines Ergänzungsauftrages des Bundesfinanzgerichtes ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 16. Juni 2017 die Bf. um folgende Auskünfte:

- 1.) Durch welche Personen genau und in welcher anteiligen Höhe wurden die Zuschüsse an die beschwerdeführende GmbH geleistet? Um eine diesbezügliche Aufstellung der Summe von 1.000.000 € wird ersucht.
- 2.) Um Vorlage der gesamten Zeichnungsscheine der neu eintretenden Gesellschafter bzw. der jeweiligen verbindlichen Annahme durch den jeweiligen Abtretungsvertrag wird ersucht.
- 3.) Um Vorlage der Projektunterlage für das "Anlegermodell Adr.2" wird ersucht.

Mit Schreiben vom 17. August 2017 wurde folgende Aufstellung bekanntgegeben:

Pos	BeiDat	Gesellschafter name	Betrag
1	30.01.2009	Gesellschafter1	50.000,00
2	02.02.2009	Gesellschafter2	50.000,00
3	09.02.2009	Gesellschafter3	50.000,00
4	19.02.2009	Gesellschafter4	100.000,00
5	23.02.2009	Gesellschafter5	50.000,00
6	23.02.2009	Gesellschafter6	100.000,00
7	25.02.2009	Gesellschafter7	100.000,00
8	27.02.2009	Gesellschafter8	50.000,00
9	17.03.2009	Gesellschafter9	50.000,00
10	21.04.2009	Gesellschafter10	50.000,00
11	12.05.2009	Gesellschafter7	50.000,00
12	31.05.2009	Gesellschafter11	100.000,00
13	04.06.2009	Gesellschafter12	200.000,00
		<b>Summe</b>	<b>1.000.000,00</b>

Weiters wurde exemplarisch lediglich ein Zeichnungsschein vom 5. Jänner 2009 des Gesellschafter3 und ein Prospekt über das Anlegermodell, nicht aber der Abtretungsvertrag vorgelegt. Diese Ermittlungsergebnisse wurden vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht ohne weitere Äußerung übermittelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Bei der Bf. handelt es sich um eine Immobilienprojektgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, deren Unternehmensgegenstand der Erwerb, die Veräußerung und Verwaltung von Liegenschaften ist und die Eigentümerin des Anlageobjektes ist. Unter "Rahmenbedingungen der Beteiligung" enthält das Prospekt zum Anlegermodell ua. folgende Aussage: "Die Investoren bringen bei Projektstart insgesamt Eur 1.000.000,00 Eigenkapital in die Gesellschaft ein."

Die Teilnahme an diesem Anlegermodell erfolgte durch die Unterfertigung von Zeichnungsscheinen (exemplarisch: Gesellschafter3 vom 5. Jänner 2009 und Gesellschafter10 vom 16. April 2009), die auszugsweise folgenden Inhalt aufwiesen:

"Ich stelle Ihnen aufgrund der Projektunterlage für das 'Anlegermodell Adr.2' in 8010 Graz das Anbot:

- a. zur Beteiligung als Gesellschafter mit einer Beteiligung von 5 % am Stammkapital, was einem Betrag von € 1.750,-- entspricht und
- b. zur Leistung eines Zuschusses i.H.v. € 48.250,--."

...

"Das Modell sieht vor, dass der Gesellschafter der Gesellschaft Gesellschafterdarlehen in der Höhe von € 100.000,-- nach den Bedingungen der gesonderten Darlehensvereinbarung, zur Verfügung stellt.

...

Der Abtretungsvertrag der Gesellschaftsanteile ist vom Anbotsteller bis längstens Februar 2009 notariell zu unterfertigen.

...

Die Anteilsübertragung im Firmenbuch erfolgt, wenn sämtliche Anteile des Anlegermodells veräußert sind, jedenfalls bis längstens 30. 06. 2009."

Tatsächlich haben 11 natürliche Personen und eine Privatstiftung Zeichnungsscheine unterfertigt und erfolgte die Abtretung der bestehenden Geschäftsanteile in Höhe der gesamten Stammeinlage von 70.000 €. Am 20. Juni 2009 wurden diese Personen anstelle der ursprünglichen 2 Gesellschafter ins Firmenbuch eingetragen.

Unbestritten ist, dass die Leistungen der eintretenden Gesellschafter in einer gesamten Höhe von 1.000.000 € an die Bf. im Zeitraum 30.1. bis 4.6.2009 tatsächlich erfolgten. Die Leistungen gliederten sich auf wie folgt:

<b>Pos</b>	<b>BeiDat</b>	<b>Gesellschaftername</b>	<b>Betrag</b>
1	30.01.2009	Gesellschafter1	50.000 €
2	02.02.2009	Gesellschafter2	50.000 €
3	09.02.2009	Gesellschafter3	50.000 €
4	19.02.2009	Gesellschafter4	100.000 €
5	23.02.2009	Gesellschafter5	50.000 €
6	23.02.2009	Gesellschafter6	100.000 €
7	25.02.2009	Gesellschafter7	100.000 €
8	27.02.2009	Gesellschafter8	50.000 €
9	17.03.2009	Gesellschafter9	50.000 €
10	21.04.2009	Gesellschafter10	50.000 €
11	12.05.2009	Gesellschafter7	50.000 €
12	31.05.2009	Gesellschafter11	100.000 €
13	04.06.2009	Gesellschafter12	200.000 €
		<b>Summe</b>	<b>1.000.000 €</b>

Die Bilanz zum 31. 12. 2009 weist demgemäß neben dem Stammkapital von 70.000 € auch eine Kapitalrücklage von 1.000.000 € aus.

Nach den Bedingungen im Zeichnungsschein musste die Zeichnungssumme innerhalb von 14 Tagen nach Fertigung des Zeichnungsscheines überwiesen werden. Sollte die Zeichnungssumme nicht längstens bis 30 Tage nach Unterfertigung des Zeichnungsscheines zur Gänze beim Treuhänder eingelangt sein, so behielten sich die abtretenden Gesellschafter vor, die gezeichneten Anteile an andere Interessenten zu veräußern.

Strittig ist, ob diese oben angeführten Leistungen der - im Zuge einer Übertragung von bestehenden Gesellschaftsanteilen - neu eingetretenen Gesellschafter gesellschaftssteuerpflichtig sind.

Die Vorschriften über die Gesellschaftssteuer sind noch auf Rechtsvorgänge anzuwenden, bei denen die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2016 entstanden ist (§ 38 Abs. 3e KVG).

Der Gegenstand der Gesellschaftssteuer ist in § 2 KVG - auszugsweise - wie folgt beschrieben:

" Der Gesellschaftssteuer unterliegen:

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
  2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung der Gesellschaft abdeckt;
  3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien)
  4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:
    - a) Zuschüsse
    - b) Verzicht auf Forderungen
    - c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung
    - d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung;
- 5...."

Der angefochtene Bescheid unterstellte den gegenständlichen Sachverhalt den Tatbeständen des § 2 Z 2 bis 4 KVG. Aus der Beschwerdevorentscheidung und dem Vorlagebericht lässt sich entnehmen, dass das Finanzamt die Vorschreibung konkret auf § 2 Z 4 lit. a KVG stützte.

Als Einwand des Bf. gegen die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer wurde vorgebracht, dass die Leistungen nicht in einem Zusammenhang mit dem Ersterwerb nach § 2 Abs. 1 KVG stünden und nicht von den "Erst"-Gesellschaftern erbracht worden seien.

Im gegenständlichen Fall haben die 12 Investoren nach Unterfertigung der Zeichnungsscheine durch einen Abtretungsvertrag von den "ursprünglichen" 2 Gesellschaftern die gesamten Gesellschaftsanteile an der Bf. mit einer Stammeinlage von insgesamt 70.000 € erworben. In den Zeichnungsscheinen haben sich diese 12 Personen ua. auch bereiterklärt, jeweils einen Zuschuss zu leisten.

Beinhaltet § 2 Z 1 KVG eine sogenannte "Gründungsteuer", die den Erwerb von bisher nicht existenten Gesellschaftsrechten als Steuergegenstand aufweist, so kommt es in § 2 Z 4 KVG nicht darauf an, welcher Gesellschafter die freiwilligen Leistungen erbringt. Voraussetzung ist lediglich, dass **ein Gesellschafter** eine freiwillige Leistung an eine inländische Kapitalgesellschaft erbringt, wobei die Leistung geeignet sein muss, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Es ist daher nicht erheblich, ob ein "erster"

Gesellschafter einen Zuschuss leistet oder ein durch einen Abtretungsvertrag neu eingetretener Gesellschafter. Die Gesellschaftsteuer umfasst nicht nur die Besteuerung eines Erwerbes von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber, sondern auch die Besteuerung von Leistungen der jeweiligen Inhaber von Gesellschaftsrechten an die Gesellschaft.

Als Gesellschafter einer GmbH gelten Personen, denen die Geschäftsanteile an einer GmbH zustehen (vgl. § 5 KVG). Die Gesellschaftssteuerpflicht setzt allerdings nicht voraus, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leistung ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt. Sowohl Leistungen, die im Hinblick auf eine künftige Gesellschafterstellung erbracht werden (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/16/0448; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, § 2 Rz 225), als auch Leistungen eines ehemaligen Gesellschafters (vgl. dazu VwGH 30.3.2000, 99/16/0135, VwGH 18.7.2002, 99/16/0166; VwGH 24.1.2001, 99/16/0065), sind gesellschaftssteuerpflichtig.

Gesellschaftssteuerpflicht wird dann begründet, wenn zwischen der Leistung und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung bei der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft ein kausaler Zusammenhang besteht. Ein solcher liegt vor, wenn die Leistung ihren Grund in der in Aussicht gestellten Gesellschafterstellung hat.

Wenn sich die Unterfertiger der Zeichnungsscheine verpflichteten, gleichzeitig mit der Übernahme des anteiligen Stammkapitales auch einen Zuschuss zu leisten, um an dem Anlageprojekt in Form einer Beteiligung teilzunehmen, und die Einzahlung auch tatsächlich erfolgt, ist ein solcher kausaler Zusammenhang gegeben. Mit Leistung des Zuschusses ist die Steuerschuld iSd § 4 Abs. 1 BAO entstanden und wird die Steuer vom Wert der Leistung berechnet (§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG).

Die jeweiligen Leistungen der Gesellschafter bewirken eine Erhöhung der Werte der Gesellschaftsrechte, weshalb sie als Zuschüsse im Sinne des § 2 Z 4 lit. a KVG zu qualifizieren sind und eine Gesellschaftssteuerpflicht auslösen. Der Beschwerde war daher nicht zu folgen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis 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. Diese Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor, weil das gegenständliche Erkenntnis der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

