



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma Fa, vertreten durch Plan Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 18. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. April 2008 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Gesellschaftssteuererklärung vom 7. November 2007 gab die Berufungserwerberin bekannt, dass ein Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 856.085,99 von einem Nichtgesellschafter (NN) in seiner Funktion als Treugeber erfolgt ist.

Mit Bescheid vom 7. April 2008 wurde vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG Gesellschaftssteuer im Betrag von € 8.560,86 vom Finanzamt festgesetzt.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben und der Antrag gestellt, die Gesellschaftssteuer mit Null festzusetzen. Begründend führte die Berufungserwerberin aus, dass im November 2007 die x an die Berufungserwerberin einen Geldbetrag von € 856.085,99 entrichtet habe. Die von der x1 geleistete Zahlung entspreche wirtschaftlich betrachtet der Tilgung einer Verbindlichkeit der x1 gegenüber NN (alleiniger Kommanditist der x1 ) und einer Zahlung von NN an die Berufungserwerberin.

---

Die Kapitalzufuhr stamme zwar von der x1, sei wirtschaftlich jedoch dem NN zuzurechnen. Die Kommanditanteile an der Berufungswerberin würden zur Gänze von der y treuhändig für NN gehalten werden.

Bestimmte Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft würden der Gesellschaftssteuer unterliegen. Voraussetzung für die Gesellschaftssteuerbarkeit sei die Gesellschafterstellung des Leistenden. Da weder die x1 noch NN Gesellschafter der MKG seien, könne der Zahlungsvorgang nicht der Gesellschaftssteuer unterliegen. Dem KVG sei eine zivilrechtliche Betrachtungsweise zu Grunde zu legen.

Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise – wie sie der VwGH ein einziges Mal im Erkenntnis 2005/16/0040 vertrat, sei auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden. Brönnner/Kamprad würden die Gesellschaftssteuer in ihrem 1986 erschienenen Kommentar noch als eine rein innerstaatliche Angelegenheit ohne jeden Bezug zum EU – Recht betrachten. Das Argument einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zur Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung könne zum heutigen Zeitpunkt nicht mehr greifen, da Österreich der EU beigetreten sei und als einer der wenigen EU-Länder Gesellschaftssteuer erhebe. Die EG-Richtlinie 69/335 des Europäischen Rates führe weder in Art 4 noch in Art 6 eine Kapitalzufuhr durch den Treugeber als einen der Gesellschaftssteuer unterliegenden Vorgang an. Die Bestrebungen würden in Richtung Abschaffung der Gesellschaftssteuer gehen. Auf Grund des Gemeinschaftsrechtes und der gebotenen Verwirklichung der Richtlinienziele sie im gegenständlichen Fall die zivilrechtliche Betrachtungsweise geboten.

Im ESTAG-Urteil des EuGH habe sich der Gerichtshof mit der Zurechnung von Leistungen eines Dritten an einen unmittelbaren Gesellschafter beschäftigt. Im vorliegenden Fall sei die Zurechnung der Leistung bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht dem Zahlenden, sondern dem Treugeber zuzurechnen. Ungeachtet dessen handle es sich bei NN nicht um einen Gesellschafter der MKG .

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Oktober 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Bei Treuhandverhältnissen erwerbe der Treuhänder zivilrechtlich das Gesellschaftsrecht, er sei somit Gesellschafter. Treuhänder, die im eigenen Namen (aber auf fremde Rechnung) tätig sind, seien Gesellschafter iSd § 5 KVG. Die Frage, wer in einem konkreten Fall Gesellschafter sei, sei eine rechtliche Frage. Der Treuhänder sei Gesellschafter. Sofern jedoch die eigentlichen Geldgeber, die Treugeber, Leistungen an die Gesellschaft erbringen, seien diese Leistungen gesellschaftssteuerpflichtig, weil diese unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft fließen würden. Insoweit müsse durch wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Gesetzeszweck Rechnung getragen werden, andernfalls die Steuerpflicht bei

---

Treuhandverhältnissen nicht zum Tragen käme. Der Treuhänder erbringe diese Leistung nicht aus seinem Vermögen und die Treugeber hätten keinen Anlass, der Gesellschaft ihre Leistungen über den Treuhänder zuzuführen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebiete hier eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag gestellt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

An Sachverhalt steht fest, dass die Berufungswerberin im November 2007 einen Zuschuss in Höhe von € 856.085,99 erhalten hat. Zu klären ist, ob dieser der Gesellschaftsteuer unterliegt.

Die im vorliegenden Fall maßgebende Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) enthält in ihrem Artikel I die Anordnung, dass die Mitgliedstaaten eine gemäß den Bestimmungen der Artikel 2 bis 9 harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften erheben, die nachfolgend als Gesellschaftsteuer bezeichnet wird.

Folgende weitere Bestimmungen sind im gegenständlichen Fall von Bedeutung:

"Artikel 4 (1): Der Gesellschaftssteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:  
c) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art."

Nach der Rechtsprechung des EuGH sollen nur solche Vorgänge der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, die eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile bewirken, weil nach den Grundsätzen, auf denen die harmonisierte Gesellschaftsteuer beruht, dieser Steuer nur solche Vorgänge unterworfen sein sollen, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen (VwGH vom 27. September 2012, 2010/16/0065). Das entscheidende Kriterium dafür, ob ein Vorgang der Kapitalansammlung der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, besteht somit in der Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft (Urteil des Gerichtshofes vom 5. Februar 1991, Rs C-249/89).

Die Richtlinie wurde in Österreich durch eine Novelle zum Kapitalverkehrsteuergesetz, BGBl. Nr. 629/1994 – in der Folge KVG bezeichnet- umgesetzt.

Gemäß § 2 Z. 2 bis 4 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer 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.

Soweit die Berufungswerberin vorbringt, der Gesellschafterzuschuss wäre von einem Nichtgesellschafter in dessen Funktion als Treugeber geleistet worden, weshalb - mangels Gesellschafterstellung des Leistenden - keine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung vorliege, ist dem entgegenzuhalten, dass auch freiwillige Leistungen der Treugeber grundsätzlich geeignet sind, den Wert der vom Treuhänder für den Treugeber gehaltenen Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung zu dieser Problematik die Ansicht vertreten, dass der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise gebiete.

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23. November 2005, ZI. 2005/16/0040 - auf das das Finanzamt seine Berufungsvorentscheidung gestützt hat - ausgeführt:

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

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

Bei Treuhandverhältnissen erwirbt der Treuhänder zivilrechtlich das Gesellschaftsrecht; er ist somit Gesellschafter. Das gilt auch für den Bereich der Gesellschaftsteuer. Weder er noch der Treugeber können sich daher bei der Gründung der Gesellschaft darauf berufen, dass der Treugeber der eigentliche Gesellschafter sei. Denn der Treuhänder leitet im Innenverhältnis seine Rechtsstellung aus einer Vereinbarung mit dem Treugeber her. Dies wäre ein widersprüchliches Verhalten und deshalb als *venire contra factum proprium* unzulässig. Sofern

allerdings die eigentlichen Geldgeber, die Treugeber, Leistungen an die Gesellschaft erbringen, sind diese Leistungen gesellschaftsteuerpflichtig, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft fließen. Insoweit muss durch wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Gesetzeszweck Rechnung getragen werden, weil andernfalls die Steuerpflicht solcher Leistungen bei Treuhandverhältnissen nicht zum Tragen käme. Denn der Treuhänder erbringt diese Leistung nicht aus seinem Vermögen und die Treugeber haben keinen Anlass, der Gesellschaft ihre Leistungen über den Treuhänder zuzuführen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet hier eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz<sup>4</sup>, Rz 27 zu § 2).

Diese Entscheidung des VwGH wurde in der Literatur eingehend diskutiert (ablehnend zB Kotschnigg in SWK 8/2007, 339ff; Dorazil, KVG<sup>2</sup>, § 5, 151). Zustimmend (Thunshirn, Himmelsberger und Hohenecker, KVG, § 5 RZ 502; Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II, 5. Auflage, RZ 183, vorletzter Absatz).

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (29.1.1975, 607-633/74, 14.5.1975, 531,532/74 und 19.12.2002, 2001/16/0273) tritt die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt aber im Bereich der Verkehrsteuern 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 würde.

Liest man § 2 Z. 1 KVG und § 7 Abs. 1 lit. a KVG im Kontext, so erbringt der Gesellschafter eine Gegenleistung dafür, dass er Gesellschaftsrechte erwirbt, die Gegenleistung zielt auf eine Änderung der bestehenden Güterordnung hin, das Gut des Gesellschafters wird zum Gut der Kapitalgesellschaft ("Zufuhr von Eigenkapital an inländische Kapitalgesellschaften", Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II, 3. Aufl., 87 ff). Eine Gegenleistung erbringen bedeutet, dass sich der Gesellschafter verpflichtet, Geld oder Sachgüter der Kapitalgesellschaft zu übergeben ("Erfüllung", "Zahlung"). Zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft findet ein Leistungsaustausch statt, Wert und Gegenwert werden ausgetauscht. Es würde dem Sinn und Zweck des Kapitalverkehrsteuergesetzes

---

zuwiderlaufen, würde die der Berufungswerberin zur Verfügung gestellte Treugeberdirektzahlung bei der Besteuerung nicht berücksichtigt werden.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht auch im gegenständlichen Fall keine Möglichkeit, von den Ausführungen des Erkenntnisses des VwGH, 23.11.2005, 2005/16/0040, abzuweichen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 14. Dezember 2012