



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. November 2010 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Ergebnis einer bei der Firma X-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) durchgeföhrten Betriebsprüfung ist der Prüfer im Schlussbericht vom 25. November 2010, AB1, ua. unter TZ. 9 zu folgenden Feststellungen gelangt:

"Mit Spaltungs- und Übernahmsvertrag vom 17.1.2006 hat die X-GmbH ihre Beteiligung an der A-AG an die B-AG abgespalten. Laut Punkt § 5 des Vertrages verzichten die Gesellschafter auf Gewährung von Aktien an der B-AG. Zum Schutz der Mitgesellschafter der übertragenden Gesellschaft und somit auch zum Schutz der Vermögensinteressen der Gläubiger der übertragenden Gesellschaft und aus Gründen der Kapitalerhaltung hat die B-AG noch im Jahr 2005 an die X-GmbH einen Großmutterzuschuss zugesagt. Die Zusage des Zuschusses erfolgte mit Schreiben vom 22.12.2005. Der zugesagte Großmutterzuschuss entspricht dem wirtschaftlichen Wert der von der X-GmbH auf die B-AG abgespaltenen Beteiligung. Am 27.12.2005 wurde der Großmutterzuschuss idHv. € 31.495.452 als Forderung bei der X-GmbH eingebucht. Am 29.12.2008 wurde der Zuschuss tatsächlich geleistet. Lt. Punkt 2.4 des Spaltungsvertrages ist der Spaltungsvertrag aufschiebend bedingt durch die Eintragung der Verschmelzung der U-GmbH mit der B-AG. Der Verschmelzungsvertrag wurde am 17.1.2006, also am selben Tag wie der Spaltungsvertrag, abgeschlossen. Die

Verschmelzung wurde am 10.3.2006 im Firmenbuch eingetragen.

Der Sachverhalt ergab sich aus der Einsicht in die Bilanzen und dem Firmenbuch, der Einsicht in die Buchungsjournale, dem Spaltungs- und Übernahmsvertrag und aus der Vorhaltsbeantwortung samt Beilagen vom 7.10.2009.

Gem. § 2 Zi 4 KVG unterliegen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Gesellschaftsteuer. Gem. § 82 GmbHG haben die Gesellschafter nur Anspruch auf den Bilanzgewinn. Durch diese Bestimmung ist das Vermögen der Gesellschaft im Interesse der Gläubiger und Mitgesellschafter geschützt. Entnahmen ohne entsprechenden Ausgleich würden eine verbotene Einlagenrückgewähr gem. § 82 GmbHG darstellen. Gem. § 83 GmbHG ist der veranlassende Gesellschafter ersatzpflichtig und haftet für den Ausgleich. Die B-AG wird durch die obige Verschmelzung mit der U-GmbH unmittelbare Gesellschafterin der X-GmbH. Erst nach Eintragung dieser Verschmelzung im Firmenbuch wird der abgeschlossene Spaltungsvertrag wegen der vereinbarten aufschiebenden Bedingung wirksam. Die Abspaltung der Anteile an der A-AG erfolgt daher zu einem Zeitpunkt, zu dem die B-AG bereits unmittelbare Gesellschafterin der X-GmbH ist. Durch die Abspaltung der Anteile an der A-AG würden die Bestimmungen des § 82 GmbHG verletzt werden. Zur Abwehr dieses drohenden verbotenen Geschäftes leistet die B-AG eine freiwillige Gesellschaftereinlage.

In der Zwischenbesprechung vom 9.3.2010 wurde argumentiert, es handle sich bei der Leistung um eine Leistung zum Schutz der Gläubiger im Sinne des § 15 SpaltG. Dem § 15 SpaltG sei als lex specialis den §§ 82 u. 83 GmbHG Anwendungsvorrang einzuräumen. Danach hafte die B-AG für die Verbindlichkeiten der X-GmbH. Diese Leistung sei daher als Vorsorge für eine mögliche Haftung erfolgt.

Aus dem Wortlaut des § 15 SpaltG ist keine Leistungsverpflichtung an die Gesellschaft zu erkennen. Durch den § 15 SpaltG haftet die B-AG nur den Gläubigern gegenüber. Die B-AG wäre nach § 15 SpaltG im Haftungsfall als Gesamtschuldner gegenüber den Gläubigern heranzuziehen. Lediglich der § 82 und § 83 GmbHG verpflichtet die B-AG zum Ausgleich gegenüber der X-GmbH.

Weiters ist noch festzuhalten, dass die X-GmbH in der Bilanz zum 31.12.2005 (= Spaltungsstichtag) Verbindlichkeiten idHv. € 97.227.310,12 ausweist. Diese Verbindlichkeiten bestehen ausschließlich gegenüber der B-AG. Auch aus diesem Grund kann der Argumentation, es handle sich um einen Haftungsausgleich gem. § 15 SpaltG, nicht gefolgt werden. Dies würde nämlich bedeuten, dass die B-AG vorsorglich selbst ihre eigenen Forderungen absichert.

Berechnung der GesSt:

Zuschuss € 31.495.452 mal 1 % gem. § 8 KVG = € 314.954,52

Ergänzungen zum Schlussbesprechungsprotokoll vom 9.9.2010:

Die Zusage des Zuschusses erfolgte mit Schreiben vom 22. Dez. 2005. Der Verschmelzungsvertrag über die Verschmelzung der U-GmbH mit der B-AG wurde am 17. Jänner 2006 abgeschlossen, also rd. 1 Monat nach Zusage des Zuschusses. Weiters wurde am gleichen Tag, also am 17. Jänner 2006, der Spaltungsvertrag über die Abspaltung der Aktien an der A-AG abgeschlossen. Die Leistung des Zuschusses steht daher im kausalen Zusammenhang mit der durch die Verschmelzung entstehenden Gesellschafterstellung der B-AG.

Die B-AG sagt den gegenständlichen Zuschuss zu einem Zeitpunkt zu, zu dem bereits klar war, dass diese Gesellschafterin der X-GmbH wird. Auch die spätere Leistung, zu einem Zeitpunkt, zu dem die B-AG nicht mehr Gesellschafterin war, ändert nichts an der Gesellschaftsteuerpflicht, zumal die Leistung in der Aussicht der Gesellschafterstellung

zugesagt wurde.

Aus der Zusage vom 22. Dez. 2005 ist nicht zu entnehmen, dass der Zuschuss eine bedungene Gegenleistung für die geplante Abspaltung der Aktien an der A-AG zu leisten ist. Eine Gegenleistung für den Zuschuss wurde verpflichtend nicht vereinbart. Weiters ist aus der Bilanz zum 31. Okt. 2006 zu entnehmen, dass die X-GmbH den Zuschuss nicht als Ertrag aus einer Beteiligungsveräußerung ausweist, sondern den Zuschuss in die nicht gebundenen Kapitalrücklagen einstellt. Die X-GmbH selbst weist den Zuschuss also nicht als Leistungsaustausch aus, sondern als Einlage."

Das Finanzamt hat sich dem Ergebnis der Betriebsprüfung angeschlossen und der Bw mit Bescheid vom 23. November 2010, StrNr, ausgehend vom Zuschuss gem. § 7 Abs. 1 Z 2 iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG die 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von € 314.954,52 vorgeschrieben. Begründend wurde auf die Schlussbesprechung und den Prüfbericht verwiesen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides begehr und eingewendet, das Finanzamt gehe davon aus, dass im Zeitpunkt der Zusage des Zuschusses bei der B-AG bereits unmittelbare Gesellschafterstellung vorgelegen habe. Die Zusage des Zuschusses sei am 22. Dezember 2005 erfolgt. Es treffe zwar zu, dass im Zeitpunkt der Abspaltung der Anteile an der A-AG die B-AG direkte Gesellschafterin der Bw gewesen sei, jedoch weder im Zeitpunkt der Zusage noch im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistung ein unmittelbares Gesellschaftsverhältnis vorgelegen habe. Sollte dennoch von der Anwendbarkeit des § 2 Z 4 KVG ausgegangen werden, ergebe sich aber genauso wenig eine Gesellschaftsteuerpflicht, da neben der Freiwilligkeit der Leistung als weitere Voraussetzung nach dieser Bestimmung die objektive Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, vorliegen müsse. Bei Geldleistungen sei im Regelfall die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, zu bejahen, soweit ihnen nicht eine *Gegenleistung* der Gesellschaft gegenüberstehe. Leistungen, die der Durchführung eines Leistungsaustausches dienen würden oder als Ersatz für Aufwendungen anzusehen seien und damit das Gesellschaftskapital oder die Rechte der Gesellschafter nicht beeinflussen würden (neutrale Leistungen), würden nicht der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen. Wesensmerkmal eines Leistungsaustausches bzw. Aufwendersatzes sei, dass sich bestimmmbare Leistungen gegenüberstünden. Dies treffe hier zu. Gegenständlich habe der Zuschuss lediglich den durch die Spaltung bewirkten Wertabgang ausgleichen sollen, er stelle daher wirtschaftlich die Gegenleistung für die erhaltene Beteiligung dar. Nach Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b der EU-Kapitalansammlungsrichtlinie umfasse die "Erhöhung des Gesellschaftsvermögens" jede Form der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft, bedeute aber, dass der Leistung eines Gesellschafters kein Wertabgang aus der Gesellschaft in gleicher Höhe gegenüberstehe. Das Finanzamt selbst führe aus, dass der Bw bloß der durch die Spaltung bewirkte Vermögensabgang ersetzt werden sollte, wobei

dem Zuschussleistenden die abgespaltene Beteiligung zugekommen sei. Ein derartiger Vorgang sei dem Grunde nach nicht geeignet, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, sondern stelle nur einen Aufwandersatz durch den durch die Spaltung Begünstigen dar. Laut Finanzamt liege ein entsprechender Kausalzusammenhang zwischen der Leistung der B-AG und dem durch die Spaltung bewirkten Vermögensabgang vor.

Die Berufung wurde dem UFS direkt – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - zur Entscheidung vorgelegt.

Der UFS hat Einsicht genommen in die bezughabenden Bemessungsakten und den Prüfungsakt. Aus den dort erliegenden Schriftstücken und Urkunden kommt hervor:

1.) Laut Schreiben vom 22. Dezember 2005 verpflichtet sich die B-AG "unwiderruflich, an die X-GmbH einen (Großmutter)Zuschuss in Höhe von EUR 31.495.452 ... zu leisten."

2.) Spaltungs- und Übernahmsvertrag vom 17. Jänner 2006, abgeschlossen zwischen der Bw und der B-AG:

"§ 1 Präambel

Es ist beabsichtigt, dass die X-GmbH als übertragende Gesellschaft ihre Beteiligung ... an der A-AG ... durch verhältniswahrende Abspaltung zur Aufnahme gemäß §§ 17 iVm 2 ff SpaltG und gemäß Art VI UmgrStG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die B-AG als übernehmende Gesellschaft zum Spaltungsstichtag 31.12.2005 ... überträgt. Das Grundkapital der übernehmenden Gesellschaft soll im Zuge der Spaltung nicht erhöht, das Stammkapital der übertragenden Gesellschaft im Zuge der Spaltung nicht herabgesetzt werden.

§ 2 ...

2.4 Dieser Vertrag ist aufschiebend bedingt mit der Eintragung der Verschmelzung der U-GmbH in die B-AG ... abgeschlossen. Dieser Vertrag erlangt daher mit Eintragung der upstream Verschmelzung ... Rechtswirksamkeit. Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft sind daher zum Zeitpunkt der Rechtswirksamkeit dieses Vertrags ... (iv) die B-AG mit einem Geschäftsanteil, der ... einer Beteiligung am Stammkapital der übertragenden Gesellschaft von 17 % ... entspricht.

...

§ 5

5.1 Gemäß § 17 SpaltG iVm § 224 Abs 1 Z 2 AktG verzichten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auf die Gewährung von Aktien durch die B-AG

...

5.3 Zum Schutz der Mitgesellschafter der übertragenden Gesellschaft und somit auch zum Schutz der Vermögensinteressen der Gläubiger der übertragenden Gesellschaft und aus Gründen der Kapitalerhaltung hat die B-AG 2005 an die übertragende Gesellschaft einen Großmutterzuschuss zugesagt. Der zugesagte Großmutterzuschuss entspricht dem Wert der von der X-GmbH auf die B-AG abgespaltenen Beteiligung. ..."

3.) Verschmelzungsvertrag vom 17. Jänner 2006, abgeschlossen zwischen der B-AG (übernehmende Gesellschaft) und der U-GmbH (übertragende Gesellschaft):

"1.2 Die alleinige Gesellschafterin der übertragenden Gesellschaft ist die übernehmende Gesellschaft, die B-AG ...

2.1 U-GmbH als übertragende Gesellschaft wird durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit allen Rechten und Pflichten sowie unter ausdrücklichem Verzicht auf die Liquidation der übertragenden Gesellschaft mit der B-AG als übernehmender Gesellschaft ... verschmolzen.

2.2. Der Verschmelzung wird die Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31.12.2005 ... zugrundegelegt. ..."

4.) In Beantwortung eines Vorhaltes wurde seitens der Bw an den Prüfer im Schreiben vom 7. Oktober 2009 unter Punkt 4. "Detailinformationen zum Großmutterzuschuss EUR 31.495.452" mitgeteilt:

"Mit Zusage vom 22.12.2005 wurde seitens der B-AG ... ein Großmutterzuschuss ... gewährt, der von der X-GmbH am 27.12.2005 als Forderung eingebucht wurde.

Erläuterung der Umstände für diesen Großmutterzuschuss:

Die X-GmbH war 2005 noch im Besitz einer 3,53 % Beteiligung an der A-AG. Dieser 3,53 % Anteil wurde von der X-GmbH zur B-AG abgespalten. Dieser 31,5 Mio. Großmutterzuschuss diente als Ausgleich für den Vermögensabgang ... bei der X-GmbH. "

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1, S 1058, idgF, 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.

Zuschüsse sind Geldleistungen oder vergleichbare Leistungen eines Gesellschafters, wobei es nicht darauf ankommt, ob und wie diese in der Unternehmensbilanz ihren Niederschlag finden.

Hinsichtlich der Steuerbarkeit eines Großmutterzuschusses unterstellt der Verwaltungsgerichtshof einen Zuschuss seitens des *unmittelbaren Gesellschafters*, wenn die Großmuttergesellschaft einen Zuschuss an die Enkelgesellschaft leistet und zwei Tage danach die Muttergesellschaft in die Großmuttergesellschaft verschmolzen wird. Diesbezüglich nahm der VwGH planmäßiges Vorgehen an und sah in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Vorliegen

einer direkten Leistung des unmittelbaren Gesellschafters als gerechtfertigt an (VwGH 19.12.2002, 2001/16/0448). Zukünftige Gesellschafter unterliegen mit ihren Leistungen der Gesellschaftsteuer, wenn ein *kausaler Zusammenhang* zwischen der Leistung und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung bei der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft besteht (siehe in *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kommentar Kapitalverkehrsteuergesetz, Linde 2008, Rzn. 224 - 225 zu § 2).

Nach herrschender Ansicht genügt es für die Steuerbarkeit nach § 2 Z 4 KVG, welcher Art. 4 Abs. 2 lit b der Kapitalansammlungsrichtlinie (KapAnsRL), RL 2008/7/EG des Rates vom 12.2.2008 betr. die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, umsetzt, wenn die Leistung objektiv geeignet ist, den Wert eines Gesellschaftsrechtes zu erhöhen. Es reicht die Möglichkeit der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte; der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich. Geldleistungen zur Abdeckung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Form von Einlagen sind geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Nach der RSP des EuGH besteht das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin, dass durch den Vorgang das *Wirtschaftspotential* der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird. Art. 4 Abs. 2 lit b der KapAnsRL erfasst grundsätzlich jede Form der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft, insbesondere auch die Vermeidung von Ausgaben (siehe zu vor: *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, aaO, Rzn. 175 – 180 zu § 2 mit Judikatur- und Literaturverweisen).

Sämtliche obgenannte Tatbestandsvoraussetzungen sind bei gegenständlichem Sachverhalt erfüllt.

Gleichzeitig darf aber nicht übersehen werden, dass für die Steuerpflicht der Leistung/eines Zuschusses nach § 2 Z 4 lit a KVG erforderlich ist, dass diese Leistung **freiwillig** erbracht wird. Als freiwillig sind vor allem Leistungen anzusehen, die auf Verträgen oder Vorgängen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die **ohne gesetzlichen** oder gesellschaftsvertraglichen **Zwang** erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 18.7.2002, 99/16/0166; VwGH 29.6.2006, 2003/16/0497 u. a.; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, aaO, Rz. 143 zu § 2; *Dorazil*, KVG, 2. Aufl., § 2, 77).

Zufolge **§ 82 GmbHG** haben die GmbH-Gesellschafter neben dem Anspruch auf den (anteiligen) Bilanzgewinn keine weiteren Ansprüche gegenüber der Gesellschaft. Dieses sog. **"Verbot der Einlagenrückgewähr"** ist zwingend (vgl. OGH 1 Ob 719/78). Damit will das Gesetz das gesamte Vermögen der Gesellschaft bzw. die Gläubiger der Gesellschaft vor einem

unkontrollierten Kapitalabfluss aus der Gesellschaft schützen. Jeder Vermögenstransfer an einen Gesellschafter (wozu auch ehemalige und zukünftige Gesellschafter zu zählen sind) über den Bilanzgewinn hinaus ist daher unzulässig. Diesbezügliche Geschäfte oder Gesellschafterbeschlüsse wären absolut nichtig, insofern nicht ein Wertausgleich bzw. eine Aufzahlung auf den wahren Wert stattfindet. Nach **§ 83 GmbHG** besteht bei einem Verstoß gegen § 82 GmbHG ein Anspruch der Gesellschaft auf Rückersatz der Leistung, um die Kapitalerhaltung auch tatsächlich zu gewährleisten (siehe zu vor: *Straube*, Kommentar GmbHG, Manz, Rzn. 46 – 47, 59 und 71 ff. zu § 82, Rzn. 1 ff. zu § 83).

Im Gegenstandsfalle erfolgte mit Vertrag vom 17. Jänner 2006 die Übertragung der Beteiligung der Bw an der A-AG durch *verhältniswährende* Abspaltung auf die B-AG als Übernehmerin; zugleich wurde auf denselben Stichtag 31. Dezember 2005 die U-GmbH auf die B-AG verschmolzen. Es sollte infolge der Spaltung weder das Grundkapital der Übernehmerin erhöht noch das Stammkapital der Bw herabgesetzt werden. Zu diesem Zweck, nämlich zum Schutz der Mitgesellschafter der übertragenden Gesellschaft (Bw) bzw. zum Schutz der Vermögensinteressen der Gläubiger der Bw und aus Gründen der Kapitalerhaltung hatte die B-AG rund einen Monat zuvor (22. Dezember 2005) die Leistung des Zuschusses zugesagt, welcher der Höhe nach exakt dem wirtschaftlichen Wert der abgetretenen Beteiligung entspricht. Damit wurde aber nach dem Dafürhalten des UFS ausschließlich dem *Einlagenrückgewährverbot* gemäß § 82 GmbHG, sohin einer zwingenden gesetzlichen Bestimmung, entsprochen, indem ein Wertersatz bzw. eine Ausgleichszahlung an die Bw für die von ihr erhaltene Beteiligung in voller Höhe des Wertes dieser Beteiligung erbracht wurde. In Zusammenhalt damit hat auch der Betriebsprüfer in Tz. 9 des Schlussberichtes vom 25. November 2010 selbst ausgeführt, dass "durch die Abspaltung der Anteile an der A-AG die Bestimmungen des § 82 GmbHG verletzt werden" und dass die B-AG die Gesellschaftereinlage "zur Abwehr dieses drohenden verbotenen Geschäftes" geleistet habe, und weiter: "Lediglich der § 82 und § 83 GmbHG **verpflichtet** die B-AG zum Ausgleich gegenüber der X-GmbH."

Der Leistung des gegenständlichen Zuschusses, unmittelbar veranlaßt durch die zwingenden Bestimmungen nach §§ 82 und 83 GmbHG, mangelt es daher an dem vom Gesetz (§ 2 Z 4 KVG) geforderten Tatbestandsmerkmal der "Freiwilligkeit der Leistung", sodass der Berufung aus diesem Grunde Folge zu geben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Februar 2013