



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 21

GZ. RV/2086-W/03

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch BDO Tschofen Treuhand GmbH, 6800 Feldkirch, Gallmistrasse 17, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 4. September 2003, Erfnr. betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Auf Grund des Verschmelzungsvertrages vom 24. September 2002 wurde die Rechtsvorgängerin mit der Bw verschmolzen.

Die Durchführung der Verschmelzung erfolgte im Firmenbuch am 12. Dezember 2002.

Die ordentliche Generalversammlung der Rechtsvorgängerin vom 24. September 2002 über die Verschmelzung wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) unter der Erfnr. angezeigt.

Da die Verschmelzungsbilanz zum 31. Dezember 2001 eine nicht gebundene Kapitalrücklage von S 188.846.357,20 aufweist, ersuchte das FAG die Rechtsvorgängerin mit Vorhalt vom 4. Oktober 2002 um Mitteilung, ob in der nicht gebundenen Kapitalrücklage Gesellschafterzuschüsse oder Zuschüsse von Schwestergesellschaften enthalten seien.

Mit Eingabe vom 18. November 2002 teilte die Rechtsvorgängerin dem FAG mit, dass die Kapitalrücklage aus einem Zuschuss einer ehemaligen Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin,

der Ö.GmbH, stamme und dass dieser mangels Gesellschaftereigenschaft der ÖGmbH zum Zeitpunkt der Zuschussleistung nicht zur Bemessung der Kapitalverkehrsteuer angezeigt worden sei.

Mit weiterem Vorhalt vom 26. November 2002 ersuchte das FAG die Rechtsvorgängerin um detaillierte Sachverhaltsdarstellung zur Übertragung der Geschäftsanteile sowie zu Zeitpunkt und Rechtsgrund der Zuschussleistung.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2003 gab die Bw. dem FAG die Erfassungsnummer beim FAG zur Anzeige des Abtretungsvertrages vom 28. März 2001, mit welchem die ÖGmbH ihren gesamten Geschäftsanteil an der Rechtsvorgängerin an die Bw. mit Ablauf des 31. März 2001 abgetreten hat, bekannt. Weiters teilte die Bw. mit, dass am 29. März 2001 eine Zusage auf sonstige Zuzahlungen durch die ÖGmbH an die Rechtsvorgängerin in Höhe von S 485.952.000,00 erfolgt sei.

Die ÖGmbH sei die Organträgerin der Rechtsvorgängerin gewesen und habe mit dieser Zuzahlung als Organträgerin die anfallenden Verluste der Organgesellschaft vom 1. Jänner 2001 bis 31. März 2001 sowie die zukünftig planmäßig entstehenden und tatsächlich eingetretenen Verluste der Rechtsvorgängerin abgedeckt.

Zwischen der Organträgerin und der Organgesellschaft habe ein Ergebnisabführungsvertrag bestanden.

Nach der Übernahme des Geschäftsanteiles durch die Bw. (also nach dem Verlust der Gesellschafterstellung der ÖGmbH) sei eine bare Zuschussleistung der ÖGmbH an die Rechtsvorgängerin von S 31.673.691,43 erfolgt.

Ebenfalls nach der Übernahme des Geschäftsanteiles habe die ÖGmbH den Betrag von S 209.152.000,00 mit Forderungen gegenüber der Käuferin und den verbleibenden Betrag von S 245.104.560,00 mit Forderungen gegenüber der Rechtsvorgängerin verrechnet.

Ein weiterer Zuschuss in Höhe von S 25.000.000,00 sei von der NGmbH als Großmutterzuschuss geleistet worden.

Im Zeitpunkt der Erfüllung der Zuzahlungen seien die Gesellschafter der ÖGmbH nicht zugleich auch Gesellschafter der Rechtsvorgängerin gewesen.

Mit Vorhalt vom 17. Juni 2003 ersuchte das FAG die Bw. um Vorlage der Zusage auf sonstige Zahlungen vom 29. März 2001, des Ergebnisabführungsvertrages und des Überweisungsbeleges hinsichtlich des Großmutterzuschusses in Kopie.

Weiters ersuchte das FAG um Mitteilung, wann die bare Zuschussleistung und die Verrechnung mit Forderungen erfolgten, und wie hoch der Verlust der Organgesellschaft vom 1. Jänner bis 31 März 2001 gewesen sei.

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die Bw., eine Kopie der "Zusage auf sonstige Zahlungen" vom 29. März 2001, des Ergebnisabführungsvertrages vom 26. April 1994 einschließlich des Schreibens der ÖGmbH vom 6. Oktober 1997 zur Änderung des Firmenwortlautes, der Telebanking-Kontrollliste vom 30. März 2001 zum Großmutterzuschuss sowie Auszüge aus den Konten betreffend Buchung 2001/03 über €15.199.668,61 (= S 209.152.000,00), über € 2.303.728,84 (= S 31.700.000,00) und € 17.812.111,65 (=S 245.100.000,00).

Weiters gab die Bw. den Verlust der Organschaft im Zeitraum 1.1 bis 31.3.2001 mit € 3.681 Mio (€ 55,66 Mio) bekannt.

Aus der vorgelegten Kopie über die "Zusage auf sonstige Zahlungen" vom 29. März 2001 geht hervor, dass die ÖGmbH der Rechtsvorgängerin "sonstige Zuzahlung im Sinn des 229 Abs. 2 Z 5 HGB" in Höhe von S 485.952.000,00 zusagte.

Aus dem Ergebnisabführungsvertrag geht hervor, dass sich die ÖGmbH verpflichtete allfällige Verluste der Rechtsvorgängerin zu übernehmen, sodass letztere in der Bilanz auch keinen Verlust aufweist.

In der Folge setzte das FAG gegenüber der Bw. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. September 2003 gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG ausgehend von einer Leistung von € 35.315.509,10 (S 485.952.000,00) Gesellschaftsteuer in Höhe von € 353.155,09 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, sie habe seit ihrer Errichtung den Sitz und die Geschäftsleitung in Nentzing (Vorarlberg) gehabt und das Finanzamt Feldkirch sei daher nach den Vorschriften der §§ 8 AVOG und des § 66 Abs. 2 BAO die sachlich und örtlich zuständige Behörde.

Das FAG habe Kenntnis von diesen Umständen (Sitz, Geschäftsanschrift, Anschrift des Geschäftsführers), weil es den konkreten Rechtsnachfolgezusatz der Berufungswerberin im angefochtenen Bescheid angeführt habe.

Weiters wendete die Bw. ein, nur Leistungen eines Gesellschafters könnten eine Gesellschaftsteuerpflicht auslösen. Die ÖGmbH habe die sonstigen Zuzahlungen erst zu einem Zeitpunkt geleistet, als diese nicht mehr Gesellschafterin gewesen sei. Nicht die Begründung, sondern erst die Erfüllung eines Rechtsgeschäftes löse die Steuerpflicht aus. Unter Hinweis auf Dorazil, KVG Kurzkommentar, 2. Auflage, S78, führte die Bw. weiters aus, Gesellschafter sei, wer im Zeitpunkt der Leistung rechtlich Mitglied einer Gesellschaft sei. In besonderen Fällen unterlägen aber auch Leistungen eines ehemaligen Gesellschafters der Steuer, wenn

sich die Leistung des Gesellschafters nach seinem Ausscheiden aus einer früheren gesellschaftsvertraglichen Abmachung ergebe.

Es habe aber keine gesellschaftsvertragliche Verpflichtung der ÖGmbH bestanden, sodass diese im Zeitpunkt der Erfüllung der Zuzahlungen nicht mehr Gesellschafterin iSd KVG gewesen sei.

Die ÖGmbH sei Organträgerin der Rechtsvorgängerin gewesen und habe mit dieser Zuzahlung die angefallenen Verluste der Organgesellschaft vom 1. Jänner 2001 bis 31. März 2001 sowie die zukünftig planmäßig entstehenden und auch tatsächlich eingetretenen Verluste der Rechtsvorgängerin als Organträgerin abgedeckt. Zwischen der Organträgerin und der Organgesellschaft habe ein Ergebnisabführungsvertrag bestanden. Die Zuschüsse seien daher nicht freiwillig, sondern auf Grund einer (vor dem Entstehen der Verluste eingegangenen) rechtlichen Verpflichtung geleistet. Der Verlust der Organgesellschaft im Zeitraum vom 1. Jänner bis 31. März habe jedenfalls festgestanden und € 3.681 Mio betragen.

Mit Berufungsvorentscheidung des FAG vom 30. Oktober 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung führte das FAG zur Frage Zuständigkeit aus, dass es hier um Rechtsvorgänge gehe, für welche die Rechtsvorgängerin Steuerschuldnerin sei und verwies auf die Bestimmungen des § 73 BAO, wonach die Zuständigkeit eines Finanzamtes für die Erhebung von Abgaben grundsätzlich erst mit dem Zeitpunkt ende, in dem ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt habe. Eine Anzeige der verfahrensgegenständlichen Leistungen mit Abgabenerklärung nach § 10 Abs. 1 KVG sei nicht erfolgt.

Zur Frage der Gesellschaftsteuerpflicht erklärte das FAG unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.3.2000, 99/16/0135, vom 27.4.2000, 2000/16/0111 und vom 24.1.2001, 99/16/0065, dass wenn sich ein Gesellschafter zu einer Leistung (auch freiwillig) verpflichtet habe, handle es sich um eine Gesellschafterleistung selbst dann, wenn er seine Verpflichtung erst in einem Zeitpunkt erfülle, in dem er nicht mehr Gesellschafter sei, sofern die Leistung in der früheren Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund habe.

In Pkt. 2. des Abtretungsvertrages vom 28. März 2001 sei die Abtretung bzw. die Übernahme des Geschäftsanteiles zum Ablauf des 31. März 2001 vereinbart worden. Die schriftliche Zusage auf sonstige Zuzahlungen sei am 29. März 2001 erfolgt. Darin habe die ÖGmbH ihrer Tochtergesellschaft sonstige Zuzahlungen im Sinne des § 229 Abs. 2 HGB von insgesamt S 485.952.000,00 zugesagt.

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag wendete die Bw. zur Zuständigkeit in Ergänzung ihres bisherigen Vorbringen ein, das Finanzamt Feldkirch (als Finanzamt mit einem allgemeinen und erweiterten Aufgabenkreis iSd AVOG) und das FAG (als Finanzamt mit einem besonderen Aufgabenkreis iSd AVOG) seien andere Behördentypen und hätten daher einen unterschiedlichen sachlichen Zuständigkeitsbereich. Da das Finanzamt Feldkirch nicht dieselbe sachliche Zuständigkeit wie die belangte Behörde habe, liege nicht nur eine örtliche, sondern auch eine sachliche Unzuständigkeit des FAG vor. § 73 BAO sei nur auf eine sachlich zuständige, aber örtlich unzuständige Behörde anwendbar.

Zur Frage der Gesellschaftsteuerpflicht meinte die Bw. neuerlich, dass keine gesellschaftsvertragliche Verpflichtung der ÖGmbH bestanden habe.

Auf Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates erklärte das Finanzamt Feldkirch, dass dort weder für die aufnehmende, noch für die übertragende Gesellschaft ein Gesellschaftsteuerakt geführt werde. Ein Übergang der Zuständigkeit zur Erhebung der Gesellschaftsteuer sei dem Finanzamt Feldkirch nicht bekannt gewesen.

Anlässlich der Ladung zu der von der Bw. beantragten mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bw. vorgehalten, dass aus der Anfragebeantwortung vom 17. Juni 2003 zu schließen sei, dass die Leistungen an ihre Rechtsvorgängerin bereits im März 2001 erfolgt seien. Weiters wurde die Bw. ersucht, die Buchungs- und sonstigen Belege über den Erhalt der Leistungen sowie die über die Leistungen errichteten Urkunden vorzulegen.

Mit Eingabe vom 16. Oktober 2007 teilte die Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass die Buchungen der sonstigen Zuzahlungen nur auf Basis des entsprechenden Zusagedokumentes erfolgt seien und die Erfüllungsvorgänge alle erst nach dem 31. März 2001 stattgefunden hätten.

Weiters nahm die Bw. ihre Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf mündliche Verhandlung zurück.

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

Gemäß § 2 Z. 4 lit. a KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Zuschüsse eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes löst nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmsverpflichtung, sondern immer erst deren Erfüllung,

also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand aus (ua. VwGH vom 3.10.1996, 94/16/0225).

Hat sich ein Gesellschafter zur Leistung - auch freiwillig - verpflichtet, dann handelt es sich um eine Leistung eines Gesellschafters selbst dann, wenn er erst später seine Verpflichtung einlöst und seine Leistung erst in einem Zeitraum erfüllt, in dem er gesellschaftsrechtlich nicht mehr die Gesellschaftereigenschaft aufweist. Das Gesetz unterwirft nämlich der Gesellschaftsteuer die Leistung eines Gesellschafters und nicht die Erfüllung der Leistung von einem Gesellschafter (siehe VwGH vom 18.7.2002, 99/16/0166 und die dort zitierte Judikatur).

Die Abtretung der Geschäftsanteile von der ÖGmbH an die Bw. erfolgte lt. dem beim FAG zur ErfNr. 334.130/2001 angezeigten Notariatsakt vom 28. März 2001 mit Ablauf des 31. März 2001.

Die Zusage der ÖGmbH auf sonstige Zuzahlungen im Sinne des § 229 Abs. 2 Z 5 HGB ("Betrag von sonstigen Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind") erfolgte unbestritten am 29. März 2001, also zu einem Zeitpunkt, als diese noch Gesellschafterin war.

Die Leistung an die Rechtsvorgängerin in Erfüllung der Zusage vom 29. März 2001 ist unbestritten.

Dem Einwand, die Leistungen könnten keine Gesellschaftsteuerpflicht auslösen, da diese zu einem Zeitpunkt erfolgt seien als die ÖGmbH nicht mehr Gesellschafterin war und es habe keine gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Leistung bestanden, ist die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegen zu halten, wonach auch freiwillige Leistungen eines Gesellschafters der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn sich dieser noch als Gesellschafter zu dieser Leistung verpflichtete. Eine gesellschaftsvertragliche Verpflichtung ist dafür nicht erforderlich.

Zum Einwand, die Zuschüsse seien nicht freiwillig, sondern auf Grund einer vor dem Entstehen der Verluste eingegangenen rechtlichen Verpflichtung, nämlich auf Grund des Ergebnisabführungsvertrages vom 26. April 1994 erfolgt, ist zu sagen, dass sich die ÖGmbH in diesem Ergebnisabführungsvertrag gegenüber der Rechtsvorgängerin lediglich verpflichtete, "allfällige Verluste zu übernehmen, sodass letztere in der Bilanz auch keinen Verlust aufweist".

Bei den von der ÖGmbH erfolgten Zuzahlungen handelt es sich nicht um eine Übernahme eines anlässlich eines Jahresabschlusses festgestellten Verlustes, sondern um Zuzahlungen im

Sinne des § 229 Abs. 2 Z 5 HGB auf Grund einer vom Ergebnisabführungsvertrag und von einem festgestellten Jahresverlust gesonderten Verpflichtung.

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. 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 28.9.1998, 95/16/0302).

Die Verpflichtung vom 29. März 2001 einen Zuschuss zu leisten, steht in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Verkauf der Geschäftsanteile und es ist davon auszugehen, dass ohne diese Zusage der Kaufpreis für die Geschäftsanteile geringer bemessen worden wäre.

Auf Grund des Ergebnisabführungsvertrages bestand für die abtretende Gesellschafterin zum Zeitpunkt des Verkaufes der Geschäftsanteile keine Verpflichtung zur Verlustabdeckung. Der Zuschuss erfolgte ausschließlich auf Grund der Zusage vom 29. März 2001 und war objektiv geeignet den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Auch ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 1998, 97/16/0213 zu verweisen, worin dieser ausführt, dass es nach der ausdrücklichen Aussage des Urteiles des EuGH vom 28. März 1990 in der Rechtssache C-38/88, Waldrich Siegen, auf die Feststellung des Verlustes im Rahmen des Jahresabschlusses – und nicht auf die Entstehung des Verlustes ankommt.

Bei der gegenständlichen Leistung handelt es sich somit um eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters der Rechtsvorgängerin im Sinne des § 2 Z. 4 KVG an die Rechtsvorgängerin, die geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Gemäß § 7 Abs. 1 AVOG obliegt dem FAG für den örtlichen Wirkungsbereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland ua. die Erhebung der Kapitalverkehrsteuern.

Die Erhebung Kapitalverkehrsteuern für den Bereich des Landes Vorarlberg obliegt auf Grund des § 9 AVOG neben seinem allgemeinen Aufgabenkreis dem Finanzamt Feldkirch.

Gemäß § 66 Abs. 2 BAO ist für die Erhebung der Gesellschaftsteuer das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung oder, wenn die Geschäftsleitung nicht im Inland ist, ihren Sitz hat.

Auf Grund des § 73 BAO endet die Zuständigkeit eines Finanzamtes für die Erhebung von Abgaben, abgesehen von den Fällen des § 71, mit dem Zeitpunkt, in dem ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt.

Dies gilt nach § 52 a BAO entsprechend für den Übergang der sachlichen Zuständigkeit von einer Abgabenbehörde auf eine andere Abgabenbehörde.

Gemäß § 75 BAO berührt der Übergang der örtlichen Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde erster Instanz nicht die Zuständigkeit der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren betreffend von ihr erlassene Bescheide.

Nach § 52 a Abs. gilt § 75 sinngemäß für einen Übergang der sachlichen Zuständigkeit auf ein anderes Finanzamt.

Wenn die Bw. behauptet, das Finanzamt Feldkirch wäre die für die Bescheiderlassung an die Bw. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin sachlich und örtlich zuständig gewesen und das FAG sei weder sachlich noch örtlich zuständig gewesen, so ist dem zum Folgendes entgegen zu halten:

Zwar wäre allein auf Grund des § 66 Abs. 2 BAO in Folge der Durchführung der Verschmelzung am 12. Dezember 2002 die örtliche Zuständigkeit für die Bescheiderlassung an die Bw. als Rechtsnachfolgerin beim Finanzamt Feldkirch gelegen gewesen. Auf Grund des § 73 BAO hat aber die örtliche Zuständigkeit des FAG für die Erhebung der Gesellschaftsteuer betreffend Gesellschafterleistungen an die Rechtsvorgängerin nicht geendet, zumal das FAG zuvor örtlich und sachlich für die Erhebung der Gesellschaftsteuer betreffend die Rechtsvorgängerin zuständig war und das Finanzamt Feldkirch von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen keine Kenntnis hatte.

Sowohl das Finanzamt Feldkirch wie auch das FAG sind in ihrem jeweiligen Wirkungsbereich für die Erhebung aller Kapitalverkehrsteuern zuständig, sodass sich die beiden Abgabenbehörden erster Instanz hinsichtlich der Gesellschaftsteuer lediglich in ihrer örtlichen Zuständigkeit unterscheiden.

Ungeachtet dessen ist auf die Bestimmung des § 52a BAO zu verweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Oktober 2007