



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der H.B., X., vertreten durch S.E., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. August 2007 (Erf.Nr. 228.870/04) und 6. August 2008 (Erf.Nr. 314.692/08) betreffend Gesellschaftsteuer nach der am 7. November 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 29. Juni 2004 wurden folgende Verträge abgeschlossen:

- 1) Sacheinlage- und Einbringungsvertrag abgeschlossen zwischen der H.R. und der H.B.
- 2) Sacheinlage- und Einbringungsvertrag abgeschlossen zwischen der H.R. und der H.E. und
- 3) ein Verschmelzungsvertrag.

In dem Umgründungsplan gemäß [§ 39 UmgrStG](#) ebenfalls vom 29. Juni 2004 wird festgehalten:

„Da mehrere Umgründungen, die dasselbe Vermögen ganz oder teilweise betreffen, auf einen Stichtag, nämlich den 31.12.2003, bezogen werden, wird nachstehender Umgründungsplan gemäß [§ 39 UmgrStG](#) aufgestellt:

I. Einbringungen (1.Schritt):

I.a) atypisch stille Beteiligung =H.E..

Die =H,R., Z., FN 1/a, ist atypischer Gesellschafter der =H.E., Y.. Über ihre 100 %-igen Beteiligungen an der Firma1., Z., und der Firma2, Z., hält die =H,R. 100 % des Stammkapitals an der =H.E..

Die Einlage des atypisch stillen Gesellschafters =H,R. zum 31. Dezember 2003 beträgt EUR 2.688.894,86, das Verrechnungskonto minus EUR 677.445,63. Im Zusammenhang mit der atypisch stillen Beteiligung haften Darlehensforderung der =H,R. in Höhe von EUR 4.548.388,53 gegenüber der =H.E. aus.

Die =H,R. hat Entnahmen gemäß [§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG](#) in Höhe von EUR 4.920.000,00 (davon bar EUR 318.000,00; davon unbar EUR 4.602.000,00) zwischen Umgründungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt. Das eingebrachte Vermögen ist in der Einbringungsbilanz (Beilage 1) dargestellt.

Die =H,R. bringt die oben beschriebene Beteiligung inklusive Darlehensforderung unter Berücksichtigung der Entnahmen gemäß [§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG](#) in die =H.E.. ein. Da keine weitere atypisch stille Beteiligung an der =H.E.. vorliegt, geht die stille Mitunternehmerschaft in sinngemäßer Anwendung des [§ 142 HGB](#) mit Wirksamwerden der Einbringung unter (Vlg. RZ 1249 Umgründungssteuerrichtlinien 2002).

I.b) atypisch stille Beteiligung =H.B....

Die =H,R., Z., FN 1/a, ist atypischer Gesellschafter der =H.B., Y.. Über ihre 100 %-igen Beteiligungen an der Firma1., Z., und der Firma2, Z., hält die =H,R. 100 % des Stammkapitals an der =H.B..

Die Einlage des atypisch stillen Gesellschafters =H,R. zum 31. Dezember 2003 beträgt EUR 2.725.231,28, das Verrechnungskonto minus EUR 9.734.916,15. Im Zusammenhang mit der atypisch stillen Beteiligung haften Darlehensforderung der =H,R. in Höhe von EUR 7.803.948,18 gegenüber der =H.B. aus.

Die =H,R. hat Entnahmen gemäß [§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG](#) in Höhe von EUR 606.000,00 (davon bar EUR 205.000,00; davon unbar EUR 401.000,00) zwischen Umgründungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt. Das eingebrachte Vermögen ist in der Einbringungsbilanz (Beilage II) dargestellt.

Die =H,R. bringt die oben beschriebene Beteiligung inklusive Darlehensforderung unter Berücksichtigung der Entnahmen gemäß [§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG](#) in die =H.B.. ein. Da keine weitere atypisch stille Beteiligung an der =H.B.. vorliegt, geht die stille Mitunternehmerschaft in sinngemäßer Anwendung des [§ 142 HGB](#) mit Wirksamwerden der Einbringung unter (Vlg. RZ 1249 Umgründungssteuerrichtlinien 2002).

II. Verschmelzung (2. Schritt)

Nach erfolgten Einbringungen wird die =H.B., Y., FN 2/a als übertragende Gesellschaft mit der =H.E., Y., FN 3/a als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Die =H,R., Z., hat zwischen Verschmelzungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages einen nicht rückzahlbaren, unwiderruflichen Zuschuss in die =H.B. in Höhe von EUR 205.000,00 getätigt. Die Darstellung der Auswirkungen aufgrund der Einbringungen gemäß Punkt I des Umgründungsplanes und der nicht rückzahlbaren, unwiderruflichen Zuschüsse sind in den Beilagen III und IV (vor Verschmelzung) dargestellt."

Die in dem Umgründungsplan genannten Beilagen waren diesem angeschlossen. In den Einbringungsbilanzen sind noch die baren Entnahmen in der Höhe von € 318.000,-- bzw. € 205.000,-- enthalten. Laut den Beilagen III und IV sind die baren Entnahmen auch noch in den Bilanzen nach der Einbringung enthalten. Erst in den Bilanzen vor der Verschmelzung sind

die baren Entnahmen, nach Verbuchung als Zuschuss, jeweils im Eigenkapital enthalten. In diesen Beilagen findet man auch eine Spalte „zwischen Verschmelzungstichtag und Abschluss Einbringungsvertrag geleistete Gesellschafterzuschüsse“.

Bescheid 1: Vorschreibung für einen Zuschuss in der Höhe von € 205.000,-- an die -H.B.:

Mit Bescheid vom 20. August 2007 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der H.B. für einen Zuschuss in der Höhe von € 205.000,-- die Gesellschaftsteuer mit € 2.050,-- vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung wie folgt:

„Der Bemessung wurde das Ergebnis der durchgeführten Prüfung zugrundegelegt.

Begründung und genaue Berechnung sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche(r) insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bildet.

Die Vorschreibung erfolgt aus Gründen der Gleichmäßigkeit und Rechtsrichtigkeit der Besteuerung.

Die -H.R.. war aufgrund der stillen Beteiligung an der -H.B.. Gesellschafterin i.S.d. [§ 5 KVG](#). Zur Frage Gesellschafterin - Nichtgesellschafterin wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.07.2002, Zlen, 99/16/0166, 0167-6, hingewiesen.

Der Zuschuss unterliegt daher der GesSt.

Hinweis : In der Beilage I zur Niederschrift vom 09.08.2007 wurde irrtümlich die Erfassungsnummer 10-x/y angeführt. Die richtige Erfassungsnummer für den o.a. Rechtsvorgang ist demgegenüber 10-x/x."

In der gegen diesen Bescheid nach beantragter Rechtsmittelfristverlängerung eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„1. Wir begründen diese Berufung wie folgt:

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegt und dass dieser dem Tatbestand der einschlägigen Norm entspricht (zB VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127, ÖStZB 2005, 616; 3.10.1996, 95/16/0084, ÖStZB 1997/706).

Das zentrale Begründungselement ist dabei eine zusammenhängende Darstellung des konkret festgestellten Sachverhalts (zB VwGH 31.7.1996, 95/13/0225, ÖStZB 1997, 328). Dafür genügen weder Hinweise auf das "bekannte Aktenmaterial" oder den "Akteninhalt" (VwGH 9.7.1997, 95/13/0038, ÖStZB 1998, 178) noch die Kommentierung einzelner Aktenteile (zB VwGH 14.9.1994, 92/13/0180, ÖStZB 1995, 354) oder die bloße Feststellung, dass ein bestimmter Sachverhalt angenommen wurde (zB VwGH 3.10.1996, 95/16/0084, ÖStZB 1997, 706).

Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. Das dritte tragende Element einer Bescheidbegründung hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen (zB VwGH 22.12.2004, 2002/15/0057, ÖStZB 2005, 362; 28.5.1997, 94/13/0200).

Die Begründung eines Steuerbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess der Behörde sowohl für den AbgPfl. als auch für die Berufungsbehörde bzw. den VwGH nachvollziehbar ist (zB VwGH 18.12.1997, 97/15/0040, ÖStZB 1998, 671).

Die Bescheidbegründung ist Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen "effizienten Rechtsschutz" von grundlegender Bedeutung. Erst sie macht den Bescheid für den AbgPfl. "nachvollziehbar und kontrollierbar", der "nicht rätseln" sollen muss, "warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird" (Beiser, Steuern³, 357). Das gilt auch für erstinstanzliche Bescheide.

Diesem Anspruch wird der angefochtene Bescheid nicht, nicht einmal in Ansätzen gerecht: Der Hinweis auf eine unpassende Entscheidung des VwGH ist zu wenig, um überzeugend zu sein.

2. Die Behörde geht von einer unzutreffenden Annahme aus: Sie unterstellt eine rechtliche Verpflichtung des Zuschussgebers zu dieser Leistung und - spiegelbildlich – einen durchsetzbaren Rechtsanspruch des Empfängers auf diesen Zuschuss. Doch genau diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt: Die einzig denkbare Grundlage ist der Umgründungsplan (§ 39 UmgrStG). Selbst wenn man dieser Urkunde Vertragscharakter zubilligt, geht im Umgründungsplan (selbst nach Ansicht des BMF "eine über das Zusammenziehen mehrerer Umgründungsschritte auf einen Stichtag hinausgehende Bedeutung [.....] nicht zu" UmgrStG Rz 1879). Zu diesem Ergebnis gelangt man auf mindestens zwei weiteren - davon unabhängigen - Wegen: Erstens, das UmgrStG ist ein steuerliches Spezialgesetz, das wirtschaftlich sinnvolle Umgründungen ermöglicht und die damit nach allgemeinen Grundsätzen verbundene Gewinnrealisierung unterdrücken soll. Es ist mutig, aus einem solchen Gesetz zivilrechtliche Verpflichtungen bzw. Ansprüche abzuleiten. Zweitens, der Umgründungsplan (§ 39 UmgrStG) ist nicht einmal Garant dafür, dass die Umgründung überhaupt durchgeführt wird. Rein theoretisch könnte jede Umgründung - trotz Umgründungsplan - verschoben oder abgesagt werden. In diesem Fall unterbleibt die im Umgründungsplan erwähnte Leistung. Gerade dieser Umstand beweist, dass diese Urkunde steuerlich motiviert ist und sich seine Bedeutung auf das Abgabenrecht beschränkt. Zivilrechtliche Ansprüche können daraus nicht abgeleitet bzw. Verpflichtungen rechtswirksam durchgesetzt werden.

Daraus folgt für diesen Fall: Eine Leistungszusage für den besagten Zuschuss ist weit und breit nicht zu sehen. Damit fehlt es an der Grundvoraussetzung für eine Steuerpflicht.

3. Der Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 18.7.2002, [99/16/0166](#) f, führt ins Leere. Dies zum einen, weil dieser Fall noch die Rechtslage vor BGBl 1994/629 betrifft, während seit 1995 die EG-Steuerrichtlinie 69/335 mit zu berücksichtigen ist. Das kommt im ersten Absatz der Erwägungen des VwGH hinreichend klar zum Ausdruck. Diese Entscheidung passt auf unseren Fall aber auch deshalb nicht, weil es dort zumindest andeutungsweise um einklagbare Leistungen geht, die hier nicht gegeben sind. Gegenteiliges wurde bis dato nicht einmal vom Finanzamt behauptet.

4. Dazu kommt noch: Die Gesellschaftsteuer ist mittelfristig im Auslaufen begriffen. Sie wird heute nur mehr in sieben von 25 Mitgliedsstaaten erhoben (Portugal, Spanien, Griechenland, Zypern, Luxemburg, Polen - und Österreich). In dieser Situation ist eine gewisse Zurückhaltung angezeigt und jeder Eifer bei Verbreiterung des Anwendungsbereiches Fehl am Platz. So hat die Europäische Kommission in Umsetzung des Lissabon-Programms am 25.10.2005 eine Mitteilung an den Rat und an das Europäische Parlament mit auszugsweise folgendem Inhalt verfasst:

Gezielte Maßnahmen zur Beseitigung steuerlicher Hemmnisse für EU-Unternehmen [....].

"Gesellschaftsteuer

Bestimmte indirekte Steuern wie die Gesellschaftsteuer [.....] wirken sich eindeutig schädlich auf Unternehmen in der EU aus und sollten als Teil des Prozesses, durch den Europa zu einem attraktiveren Standort für Investitionen werden soll, abgeschafft werden. Die Erhebung der Gesellschaftsteuer ist besonders bei Umstrukturierungen und dem Aufbau von EU-Unternehmen schädlich. Sie stellt ferner eine Benachteiligung von neu gegründeten Unternehmen und von Unternehmen dar, die ihr Kapital erhöhen wollen. In den letzten Jahren geht der Trend zur Abschaffung der Gesellschaftsteuer, die derzeit nur von 10 der 25 Mitgliedsstaaten erhoben wird). Ab 2006 wird es die Gesellschaftsteuer nur noch in acht Mitgliedsstaaten geben.

Deshalb arbeiten die Kommissionsdienststellen gegenwärtig an einem Vorschlag für eine Neufassung der Gesellschaftsteuer-Richtlinie vor Ende 2006. Mit der Neufassung sollen die Vorschriften vereinfacht und modernisiert und das Auslaufen der Gesellschaftsteuer soll vorgesehen werden, um die Entwicklung von EU-Unternehmen zu fördern."

Diese Ambitionen auf europäischer Ebene (zitiert nach Kotschnigg, SWI 2006, 133 [138]) sprechen ein weiteres Mal eindeutig für uns.

5. Dazu kommt noch: Unser Vorgehen ist durch die einschlägigen Richtlinien und Erlässe des BMF gedeckt (zB AÖFV 2003/139, 2006/134). Aus diesem Grund haben wir einen Rechtsanspruch auf Nachsicht nach der Verordnung zu [§ 236 Abs. 2 BAO](#), mit der das BMF im Interesse einer österreichweit einheitlichen Vorgangsweise die Einhaltung der eigenen Erlässe und Richtlinie auf diese Weise fördert. Das ist zugleich als Einladung an die "eigenen Reihen" zu verstehen, sich ebenfalls an die Erlässe und Richtlinien des BMF zu halten. Das war hier eindeutig nicht der Fall. Daher weisen wir schon an dieser Stelle in aller Deutlichkeit darauf hin, dass wir bei einer abweisenden BVE oder einer Vorlage dieser Berufung an den UFS ein solches Nachsichtsansuchen stellen werden."

Der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juni 2008 wurde eine Vorhaltsbeantwortung vom 26. März 2008, welche beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nicht einlangte, beigelegt, welche lautet:

„1. Vorab sei fairerweise eingeräumt, dass der zu beurteilende Sachverhalt außergewöhnlich und keineswegs alltäglich ist. Daher sind die Bedenken der Behörde verständlich, doch erweisen sie sich bei Kenntnis der Hintergründe als in einem materiellen Sinn unberechtigt.

2. Vorangestellt sei weiters, dass im Zuge dieser Umgründung mehrere Organisationen der H.-Gruppe eingebunden waren. Das bedeutet eine langfristige Planung im Voraus und zugleich die faktische Unmöglichkeit zu kurzfristigen Änderungen.

Genau an diesem Punkt setzt nun besagter „Gesellschafterzuschuss“ über EUR 205.000,-- ein: Dabei handelt es sich um einen reinen „Verrechnungsposten auf dem Papier“, dem kein Zahlungsfluss zugrunde liegt. Das wiederum hat seine Ursache in den langfristig geplanten Entnahmen ([§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG](#)) von EUR 606.000,--. Sie waren gewissermaßen eine Fixgröße, die jedoch zu einem unausgewogenen Bilanzbild geführt hätte. Um diesen Effekt zu vermeiden, wurde ein als „geleistete Gesellschafterzuschüsse“ bezeichneter Ausgleichsposten eingestellt, wodurch sich eine Saldogröße von EUR 401.000,-- ergibt. Die Passivseite der Umgründungsbilanz bestätigt diesen Befund, der sich mit der Aktivseite deckt: Sie enthält nicht den geringsten Hinweis darauf, dass besagte Zuschüsse tatsächlich geleistet wurden bzw. zu einer Veränderung des Barvermögens oder des Forderungsstandes geführt hätten.

Dieser Befund wird überdies durch die allgemeine Lebenserfahrung bestätigt und abgerundet: Es macht in der Tat wenig Sinn, im Zuge der selben Transaktion der Gesellschaft Vermögen in Höhe von EUR 606.000,-- zu entziehen, um ihr in diesem Gefolge Vermögen von EUR 205.000,-- wieder zuzuführen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Juli 2008 wurde die Berufung vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Der Zuschuss erfolgte laut Umgründungsplan v. 29. Juni 2004 zu einer Zeit, zu der die ,H.R. stille Gesellschafterin der ,H.B. war. Bestätigt ist dies durch die Beilage IV-Bilanz IV in der aufscheint – zwischen Verschmelzungstichtag und Abschluss Einbringungsvertrag geleistete Gesellschafterzuschüsse € 205.000,--. Auch der stille Gesellschafter gilt gem. [§ 5 Abs 2 KVG](#) als Gesellschafter. Dem zufolge erweist sich das Berufungsvorbringen und das Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung v. 20.06.2008 als nicht stichhaltig.“

Im Vorlageantrag wird darauf verwiesen, dass die Behörde ein Geschehen unterstellt, das nicht nur völlig unbewiesen ist, sondern auch wenig bis keinen Sinn macht: Kein Gesellschafter würde 100 entnehmen und im selben Atemzug (uno actu) 30 einlegen, sondern nur 70 entnehmen. Die gewählte Darstellung war rein bilanzieller Natur, um solcherart eine höhere unbare Entnahme ([§ 16 Abs 5 UmgrStG](#)) darstellen zu können. Mehr steckt nicht dahinter.

Bescheid 2: Vorschreibung für einen Zuschuss in der Höhe von € 318.000,-- an die =H.E.:

Mit Bescheid vom 6. August 2008 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der H.B. für einen Zuschuss in der Höhe von € 318.000,-- die Gesellschaftsteuer mit € 3.180,-- vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung wie folgt:

„Der Zuschuss erfolgte laut Umgründungsplan v. 29. Juni 2004 zu einer Zeit, zu der die =H.R. stille Gesellschafterin der ,H.B. (FN 3/a) war. Auch der stille Gesellschafter gilt gem. [§ 5 Abs 2 KVG](#) als Gesellschafter. Der Zuschuss unterliegt daher der GesSt.“

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

1. Berufungserklärung

Die Berufung richtet sich gegen den Gesellschaftsteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Ausfertigungsdatum 6.8.2008, Steuernummer 037/0485 (Erfassungsnummer 314.692/2008). Es wird beantragt, ihn wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit ersatzlos aufzuheben.

2. Begründung

Zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir auf das im Parallellfall zum vermeintlichen Gesellschafterzuschuss über EUR 205.000,-- erstattete Sach- und Rechtsvorbringen. Faktum ist auch hier: Was für die Behörde eine Gesellschafterleistung ist, ist in Wirklichkeit eine rein buchungstechnische Maßnahme ohne jeden Zahlungsfluss.“

Bei dem in dieser Berufung bezeichneten Parallellfall handelt es sich um die obige Vorschreibung des Zuschusses in der Höhe von € 205.000,--.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

In der am 7. November 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass es um die Frage geht, ob ein Zuschuss geleistet wurde oder nicht. Es handelt sich hier nicht um einen Zuschuss, sondern um einen Ausgleichsposten, der nur unglücklich bezeichnet worden ist. Die Beweislast dafür, dass tatsächlich Geld geflossen ist, liegt bei der Behörde. Es geht in beiden Fällen um eine einzige Umgründung, bei der es ungewöhnlich und auszuschließen ist, dass im gleichen Atemzug Entnahmen getätigt und Zuschüsse geleistet werden. Verwiesen wurde auf die Vorhaltsbeantwortung vom 26. März 2008. Bei der Gesellschaftsteuer ist anders als im Gebührenrecht nicht der Inhalt von Urkunden zu beurteilen. Wenn der Sachverhalt tatsächlich unklar sein sollte, hätte das Finanzamt aus heutiger Sicht mehr als vier Jahre Zeit gehabt, nachzubessern oder eine Nachbesserung zu verlangen. Es wurde von der Behördenseite nicht einmal behauptet, dass geprüft worden wäre, ob die Buchstaben der Verträge in dieser Form in die Tat umgesetzt worden sind.

Das Finanzamt blieb bei seiner bisher vertretenen Rechtsansicht, dass im Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom geleisteten Zuschuss die Rede ist. In den bereits erwähnten Bilanzen sind ebenfalls geleistete Zuschüsse dargestellt. Von einer Nachweispflicht seitens des Finanzamtes, dass Zuschüsse tatsächlich geleistet wurden, kann nach Ansicht des Finanzamtes keine Rede sein. Es würde der Berufungswerberin obliegen, den Sachverhalt entsprechend darzulegen, weshalb in Verträgen ausdrücklich geleistete Zuschüsse genannt sind, die angeblich doch nicht in dieser Form geleistet worden sind. Zunächst wäre argumentiert worden, es würde sich um Zuschüsse nicht von Gesellschaftern handeln. Das Finanzamt hat sich auf die eindeutigen Ausführungen im Sacheinlage- und Einbringungsvertrag gestützt, wo nicht nur bloß von einem Zuschuss die Rede ist, sondern dass zur Stärkung des Eigenkapitals ein Zuschuss geleistet wurde. Bei entnommenen Beträgen handelt es sich um Mittel des Gesellschafters und werden diese durch den vereinbarten Zuschuss wieder zu Mitteln der Gesellschaft.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst wird festgehalten, dass ein Begründungsmangel, für den Fall dass ein solcher beim Bescheid 1 vorgelegen wäre, auf alle Fälle mit der Berufungsvorentscheidung saniert worden wäre. Dem Bescheid 2 ist zu entnehmen, warum die Gesellschaftsteuer vorgeschrieben wurde. Ein Begründungsmangel liegt nicht vor.

Nach [§ 2 Z. 4 KVG](#) unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit. a dieser Gesetzesstelle Zuschüsse und nach lit. b Verzichte auf Forderungen.

Zuschüsse im Sinne des [§ 2 Z. 4 lit. a KVG](#) sind Geldleistungen oder vergleichbare Leistungen, die ein Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft nach deren Gründung erbringt. Dabei fallen unter den Zuschussbegriff nur solche Leistungen, die einseitig (nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches) vom Gesellschafter an die Gesellschaft geleistet werden.

Vom Finanzamt wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.7.2002, [99/16/0166](#), verwiesen. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt:

„Nach ständiger Rechtsprechung löst nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern immer erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand aus (siehe beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1996, Zl. 94/16/0225, mwN).

Im Erkenntnis vom 30. März 2000, Zl. 99/16/0135, hat der Verwaltungsgerichtshof zunächst klargelegt, dass auch in dem zitierten Erkenntnis vom 3. Oktober 1996 nicht zum Ausdruck gebracht worden sei, Voraussetzung für die Gesellschaftsteuerpflicht sei stets die Gesellschaftereigenschaft im Zeitpunkt der Leistung der eingegangenen Verpflichtung. Wörtlich wurde im Erkenntnis vom 30. März 2000 weiters ausgeführt:

"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 - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - nicht die Erfüllung der Leistung von einem Gesellschafter. Demnach kann von einer Leistung eines Gesellschafters auch dann gesprochen werden, wenn der Leistende als Gesellschafter seine - auch einklagbaren - Verpflichtungen eingegangen ist und dann auch erfüllt. Ob der Leistende bei der möglicherweise erst Jahre später erfolgten Erfüllung seiner eingegangenen Verpflichtungen noch Gesellschafter war, kommt es dann nicht mehr entscheidend an, sofern die Leistung in der früheren Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hat (vgl. Urteil des BFH vom 11. Juli 1973, Bundessteuerblatt II 1973, 855 und 856)."

Im Erkenntnis vom 24. Jänner 2001, Zl. 99/16/0065, hat der Verwaltungsgerichtshof seine Auffassung wiederholt, dass, sofern die Leistung in der früheren Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hat, es nicht mehr entscheidend darauf ankommt, ob der Leistende bei Erfüllung seiner eingegangenen Verpflichtungen noch Gesellschafter war.

Ausgehend von dieser Rechtsprechung spielen die Erwägungen im vorliegenden Fall, ob die C-AG am 2. November 1990 noch Gesellschafterin war bzw. am 6. November 1990 "längst" nicht mehr war, keine Rolle. Es ist auch nicht entscheidend, ob sich die C. AG in ihrer Verpflichtungserklärung vom 5. Juni 1990 des Ausdruckes "Enkelgesellschaft" bedient hat bzw. dass sie bei den konkreten Überweisungen als Verwendungszweck "Gesellschafterzuschuss" angeführt hat. Entscheidend ist allein, dass sie sich als Gesellschafterin zur Leistung dieser Zuschüsse verpflichtet hat."

Nach den vorgelegten Akten ist die ,H.R. keine Verpflichtung eingegangen, der H.B. bzw. der H.E. einen Zuschuss zu leisten. Hier wurden die Zuschüsse von der ,H.R. bereits an die H.B. bzw. H.E. geleistet, und zwar zu einem Zeitpunkt, zu dem diese noch stille Gesellschafterin der H.B. bzw. der H.E. war. Auch der stille Gesellschafter gilt gemäß [§ 5 Abs. 2 KVG](#) als Gesellschafter.

Nach herrschender Ansicht (Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, Rz 19 zu Art. III, § 13) eröffnet [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) die Möglichkeit, den Einbringungsvorgang mit ertragsteuerlicher Wirkung auf einen Stichtag vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages zurückzubeziehen. Mit dieser Rückwirkungsfiktion wird eine Ausnahme vom Grundsatz der steuerrechtlichen Unbeachtlichkeit rückwirkender Vereinbarungen normiert. Die Rückwirkungsfiktion des § 13 Abs. 1 hat nur für den Bereich der Ertragsteuern Gültigkeit (Rabel, a.a.O.; Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG, § 13 Rz 1). Im Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern fehlt es demgegenüber an einer vergleichbaren Rückwirkungsfiktion, weshalb diese für Zwecke der Gebühren und Verkehrsteuern keine Bedeutung hat (Rabel a.a.O., unter Hinweis auf Kapferer, Keine Rückwirkung für Gebühren und Verkehrsteuern im Umgründungssteuerrecht, WT 1994, 4). Die Festlegung des Umgründungsstichtages bedeutet nicht, dass das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers mit zivilrechtlicher Wirksamkeit bereits am Umgründungsstichtag auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen ist, sondern er bezieht sich bloß auf die Rechnungslegung und regelt die Abgrenzung der Rechnungslegung zwischen übertragenden und übernehmenden Rechtsträger im Innenverhältnis (Wallentin/Bruckmüller in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, Rz 51 zu Q4). Die Gesellschaftsteuer knüpft an rechtliche Vorgänge an.

Die Leistung der Zuschüsse erfolgte vor Errichtung der Sacheinlage- und Einbringungsverträge. Dieses wird in diesen Verträgen bestätigt, in denen es heißt, in der Folge hat die -H.R. zur Stärkung des Eigenkapitals ... einen Zuschuss in Höhe von TEUR 205 bzw. TEUR 318 geleistet. Auch in den Beilagen III und IV zum Umgründungsplan heißt es „zwischen Verschmelungsstichtag und Abschluss Einbringungsvertrag geleistete Gesellschafterzuschüsse“. Diese Stellen weisen eindeutig darauf hin, dass die Zuschüsse von der -H.R. vor Errichtung des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages, also zu einem Zeitpunkt, zu dem sie noch Gesellschafterin war, geleistet wurden.

Dafür, dass es sich um Zuschüsse handelt, sprechen schon einmal die Sacheinlage- und Einbringungsverträge. In diesen wird festgehalten, dass die -H.R. eine Sonderentnahme getätigt hat. In dem einen Fall eine bare Entnahme in der Höhe von € 205.000,-- und eine unbare Entnahme in der Höhe von € 401.000,--, in dem anderen Fall eine bare Entnahme in der Höhe von € 318.000,-- und eine unbare Entnahme in der Höhe von € 4.602.000,--. Auch nach dem Umgründungsplan hat die -H.R. Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z. 1 UmgrStG](#) in der Höhe von € 606.000,-- (davon bar € 205.000,--, davon unbar € 401.000,--) bzw. € 4.920.000,-- (davon bar € 318.000,--, davon unbar € 4.602.000,--) zwischen Umgründungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt. Auch in den Einbringungsbilanzen scheinen unter der Position Entnahmen ([§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG](#)) bare Entnahmen in der Höhe von € 205.000,-- bzw. € 318.000,--

und unbare Entnahmen in der Höhe von € 401.000,-- bzw. € 4.602.000,-- auf. Auch in den Beilagen III und IV zum Umgründungsplan scheinen unter Einbringung atypische stille Beteiligung Entnahmen ([§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG](#)) die Beträge von € 606.000,-- bzw. € 4.920.000,-- auf. So finden sich in der Bilanz nach Einbringung wieder die Beträge von € 606.000,-- und € 4.920.000,-- unter den Entnahmen. Dieses spricht sehr dafür, dass die Entnahmen in der Höhe von € 606.000,-- bzw. € 4.920.000,-- tatsächlich auch in dieser Höhe beabsichtigt waren.

In den Sacheinlage- und Einbringungsverträgen wird auch festgehalten, dass die -H.R. zur Stärkung des Eigenkapitals einen Zuschuss in der Höhe von € 205.000,-- bzw. in der Höhe von € 318.000,-- geleistet hat. Hier wird eindeutig festgehalten, dass die Leistung der Beträge in der Höhe von € 205.000,-- bzw. 318.000,-- zur Stärkung des Eigenkapitals geleistet wurden. Schon aus diesen Verträgen ist eindeutig ersichtlich, dass von der -H.R. Zuschüsse in der Höhe von € 205.000,-- bzw. € 318.000,-- geleistet wurden. Dieses wird auch noch in den Beilagen III und IV zum Umgründungsplan bestätigt, in denen unter der Spalte „zwischen Verschmelzungstichtag und Abschluss Einbringungsvertrag geleistete Gesellschafterzuschüsse“ die Beträge von € 205.000,-- bzw. € 318.000,-- aufscheinen. Auch hier werden diese Beträge als Gesellschafterzuschüsse bezeichnet. Es ist aus diesen Gründen auf alle Fälle davon auszugehen, dass es sich um Zuschüsse einer Gesellschaft an ihre Gesellschaft handelt, welche der Gesellschaftsteuer unterliegen. Ein Gegenbeweis wurde von der Berufungswerberin, obwohl sie dazu reichliche Möglichkeiten gehabt hätte (vom Finanzamt wurden mehrere Vorhalte versendet, bei der Vorschreibung für den Zuschuss in der Höhe von € 205.000,-- wurde eine Berufungsvorentscheidung erlassen, welche auch wie ein Vorhalt wirkt, und natürlich auch noch im Berufungsverfahren), nicht erbracht. Bei der gegebenen Aktenlage handelt es sich eindeutig um Zuschüsse, welche der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sind.

Zu den Ausführungen, dass es sich hier nur um Verrechnungsposten bzw. Ausgleichsposten handelt, ist zu bemerken, dass es sich um Behauptungen handelt, welche dem eindeutigen Inhalt der Sacheinlage- und Einbringungsverträge widersprechen. Diese finden auch in dem vorgelegten Umgründungsplan und den diesem Umgründungsplan angeschlossenen Bilanzen keine Deckung. Dabei handelt es sich um eine Behauptung der Berufungswerberin, für die der Nachweis von der Berufungswerberin zu erbringen wäre. Ein derartiger Nachweis wurde von der Berufungswerberin jedoch nicht erbracht.

Wenn die einzelnen Verträge nicht dem Willen der Vertragsparteien entsprochen hätten, wären diese von den Vertragsparteien sicherlich nicht unterschrieben worden. Da diese Verträge von den Vertragsparteien unterschrieben wurden, ist davon auszugehen, dass die

Vertragsparteien mit dem Inhalt der Verträge einverstanden waren. Da von der Berufungswerberin die eindeutig vorliegende Aktenlage nicht widerlegt wurde, ist der Vorschreibung der Gesellschaftsteuer die nicht widerlegte Aktenlage zu Grunde zu legen. Eine weitere Überprüfung, ob die Verträge umgesetzt wurden, war nicht erforderlich, da bereits in den Verträgen festgehalten wurde, dass die ,H.R. einen Zuschuss geleistet hat (und nicht erst einen Zuschuss leisten wird).

In einem Fall, in dem die Gesellschafterin ihre Einlagenrückgewähr auf Grund einer Kapitalherabsetzung stehen gelassen hat, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.12.1996, [95/16/0088](#), festgestellt:

„Die Kommanditistin hat von der erbrachten Vermögenseinlage von S 50.000.000,-- auf Grund der oben dargestellten Änderung des Gesellschaftsvertrages S 30.000.000,-- "rückgewährt" erhalten und damit einen Anspruch auf Entnahme von S 30.000.000,-- erlangt. Dieser Betrag wurde jedoch nicht entnommen, sondern - wiederum auf Grund der Änderungen des Gesellschaftsvertrages - der KG als (verlorener) Zuschuss zur Abdeckung von Verlusten zugeführt. Die Kommanditistin verzichtete somit ohne Gegenleistung auf ihr Recht auf Rückzahlung der zunächst geleisteten und im Wege der Vertragsänderung vom 4. Mai 1992 wieder herabgesetzten Vermögenseinlage.

Die Z. 2 des [§ 2 KVG](#) stellt Leistungen zur Stärkung des Unternehmenskapitals bzw. Leistungen zwecks Erhöhung der Gesellschaftsrechte unter bestimmten Voraussetzungen unter die Steuerpflicht. Nicht jede Leistung eines Gesellschafters unterliegt der Gesellschaftsteuer, sondern nur jene, mit welcher der erwähnte Erfolg verbunden ist (vgl. Erkenntnis vom 27. August 1990, Zl. 90/15/0087).

Auch die Leistungen nach [§ 2 Z. 2 KVG](#) müssen objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkomentar, 43 ff). Wird der Gesellschaft Geld ohne Gegenleistung zugeführt, das sie nicht zurückzustellen braucht, so erhöht sich hiedurch immer der Wert der Gesellschaftsrechte (Brönner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, 56, samt angeführten Entscheidungen).

Im Beschwerdefall wurde die zurückstellungspflichtige Vermögenseinlage der Kommanditistin in einen nicht zurückstellungspflichtigen (verlorenen) Zuschuss umgewandelt. Darin liegt die gesellschaftsteuerpflichtige Leistung im Sinne des [§ 2 Z. 2 KVG](#), mit der auch der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht wurde. Die Abgabenvorschreibung erfolgte daher zu Recht, wenn auch die belangte Behörde unzutreffend den Tatbestand [§ 2 Z. 3 lit. b KVG](#) anstelle des [§ 2 Z. 2 KVG](#) herangezogen hat. Bei ein und demselben Sachverhalt ändert sich nämlich an der Steuerpflicht im Ergebnis nichts, weil sowohl im Fall des [§ 2 Z. 3 lit. b KVG](#) als auch nach [§ 2 Z. 2 KVG](#) die Steuer gemäß [§ 8 Z. 2 KVG](#) bei Leistungen vom Wert der Leistung bemessen wird, sodass durch die Anwendung des unzutreffenden Tatbestandes auch keine Änderung des Steuermaßstabes eintritt. Das Beschwerdevorbringen, mit dem das Entstehen der Gesellschaftsteuerpflicht bestritten wird, konnte daher kein Erfolg beschieden sein."

Hier wurden bare Entnahmen nicht entnommen, sondern den Gesellschaften als Zuschuss zugeführt. Die ,H.R. verzichtete ohne Gegenleistung auf ihr Recht auf Bezahlung dieser baren Entnahmen. Die baren Entnahmen wurden in einen Zuschuss umgewandelt. Mittel des Gesellschafters wurden durch die vereinbarten Zuschüsse wieder Mittel der Gesellschaft. Darin

liegt die gesellschaftsteuerpflichtige Leistung, mit der auch der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht wurde.

Zum Hinweis, dass der Gesellschafterzuschuss seine Ursache in den langfristig geplanten Entnahmen hat, wird bemerkt, dass hier nur zu beurteilen ist, ob der tatsächlich verwirklichte Vorgang steuerpflichtig ist und nicht, ob es auch steuerfreie alternativen gegeben hätte.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG, neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG unmittelbar anzuwenden. Gesellschafter sowohl im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie als auch im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes ist der unmittelbar an der Kapitalgesellschaft Beteiligte. Zum Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses war die ,H.R. an der Berufungswerberin unmittelbar beteiligt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. November 2012