

Großmutterzuschuss durch eine Privatstiftung

§ 2 Z 4 lit. a KVG

Hat die Leistung (hier der Großmutterzuschuss) ihren Rechtsgrund in der früheren Gesellschafterstellung, besteht also ein Kausalzusammenhang, dann kommt es auf die Gesellschafterstellung bei Erfüllung der Leistung nicht an.

UFS 29.10.2012, GZ
RV/0056-W/11

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes, worin ua. um Aufgliederung der Kapitalrücklage in Höhe von € 20.542.741,54 gebeten wurde, wurde seitens der D-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) im Schreiben vom 21. Oktober 2010 mitgeteilt:

„ ... Die zum 31.12.2009 ausgewiesene Kapitalrücklage in Höhe von EUR 20.542.741,54 setzt sich aus einer rückwirkend zum 31.12.2003 gewährten Sacheinlage in Höhe von EUR 5,6 Mio. und einem Großmutterzuschuss aus dem Jahre 2006 in Höhe von EUR 14.942.741,54 zusammen. Dieser Großmutterzuschuss wurde von der E-Privatstiftung geleistet. ... “.

Zu einem weiteren Ergänzungsersuchen wurde mit Schreiben vom 2. November 2010 der Beschluss des Vorstandes der E-Privatstiftung vom 27. November 2006 sowie ein Zahlungsbeleg vorgelegt, woraus hervorgeht:

1. Vorstandsbeschluss vom 27. November 2006:

„ ... 1. Die E-Privatstiftung und der Stifter A haben als Aktionäre in der unter einem abgehaltenen außerordentlichen Hauptversammlung der HE-AG einstimmig beschlossen,

a) die Satzung der Gesellschaft dahin zu ändern, einstimmig auch eine ... abweichende Gewinnverteilung zu beschließen und

b) ... aus dem Bilanzgewinn zum 31.12.2005 in Höhe von EUR 7.674.582,68 (i) einen Teilbetrag in Höhe von EUR 6.500.000 unter Ausschluss des Aktionärs A ausschließlich an den Aktionär E-Privatstiftung auszuschütten;

(ii) sowie den verbleibenden Betrag von EUR 1.174.582,68 auf neue Rechnung vorzutragen. ... Dies vorausgesetzt, beschließen die gefertigten Mitglieder des Vorstandes der E-Privatstiftung, mit Eingang der von der HE-AG auszuschüttenden Dividende in Höhe von EUR 6.500.000 an die D-GmbH einen mittelbaren nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in der Höhe von EUR 14.972.741,54 zu gewähren. Der nichtrückzahlbare Gesellschafterzuschuss wird ausschließlich zu dem Zweck gewährt, hieraus die stillen Beteiligungen ... abzuschichten.

2. Zur Aufbringung des mittelbaren Gesellschafterzuschusses an die D-GmbH wird das für die E-Privatstiftung bei ... geführte Wertpapierdepot aufgelöst. ... “.

2. Zahlungs-/Buchungsbeleg: Die Zahlung von € 14.942.741,54 zum Betreff „E-Privatstiftung, nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschuss“ wurde von der E-Privatstiftung am 18. Dezember 2006 geleistet.

Laut Einsichtnahme in das Firmenbuch war die E-Privatstiftung vom 6. Oktober 2005 bis 1. Dezember 2006 mit 1 % am Stammkapital der D-GmbH (Bw) als Gesellschafterin beteiligt. Weitere Gesellschafterin seit 6. Oktober 2005 ist die HE-AG (99 %).

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 8. November 2010, StrNr., für den og. Gesellschafterzuschuss iSd § 2 Z 2 bis 4 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBl 1, S 1058, idgF, die 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von € 149.472,42 vorgeschrieben mit der Begründung, dass die E-Privatstiftung im Zeitpunkt der Beschlussfassung am 27. November 2006 Gesellschafterin der D-GmbH (Bw) gewesen sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde die ersatzlose Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides begehrt und eingewendet, der Vorstand der E-Privatstiftung fasse hinsichtlich ihrer Geschäftsaktivitäten laufend schriftliche Beschlüsse für die nächste Zukunft (betr. Veranlagungsstrategien, Zuwendungen an Begünstigte etc.). Es handle sich dabei um eine interne Willensbildung, die jederzeit abänderbar sei und aus der nach außen hin keine Rechtsfolge anknüpfe. Damit sei auch für die Bw aufgrund des Vorstandsbeschlusses kein wie immer gearteter Rechtsanspruch auf Gewährung des Zuschusses entstanden. Abgesehen davon stelle auch der Verwaltungsgerichtshof auf das tatsächliche Bewirken einer Leistung ab. Nicht bereits die Begründung einer Verpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung (Zahlung), löse den Steuertatbestand aus. Die freiwillige Leistung der Großmuttergesellschaft (E-Privatstiftung) sei der Bw erst am 18. Dezember 2006 in Geldform zugewendet worden.

Die Berufung wurde dem UFS direkt zur Entscheidung vorgelegt.

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.

Der Verwaltungsgerichtshof legt in seinem **Erkenntnis vom 30.3.2000, 99/16/0135**, in Zusammenhalt mit § 2 Z 3 lit b KVG aF (entspricht § 2 Z 4 KVG idGF) zunächst dar, dass nach ständiger Judikatur des VwGH nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern immer erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand auslöst (vgl. VwGH 14.12.1994, 94/17/0121, 0122; VwGH 18.12.1995, 95/16/0195). Steuergegenstand ist somit noch nicht die Verpflichtung, sondern erst das tatsächliche Bewirken der Leistung. Im dortigen Beschwerdefall sei der Steueranspruch erst in einem Zeitraum entstanden, in dem weder die Bank X noch der Treuhänder Gesellschafter waren. Zur Frage, wann die Stellung als Gesellschafter vorliegen müsse, führt der VwGH im Weiteren aus:

Nach § 2 Z 3 lit b KVG (aF) unterliegt die freiwillige Leistung *eines Gesellschafters* der Gesellschaftsteuer. Grundlegende Voraussetzung für die Gesellschaftsteuer ist daher die Erbringung der Leistung eines Gesellschafters. Im Fall von freiwilligen Leistungen von Nichtgesellschaftern wird der Tatbestand des § 2 Z 3 lit b KVG nicht verwirklicht. Zur Frage, ob der Erbringer der Leistung im Zeitpunkt der Erfüllung der Leistung Gesellschafter sein müsse, oder es aber ausreicht, dass er im Zeitpunkt des freiwilligen Eingehens der Verpflichtung zur Leistung Gesellschafter war, habe sich der Verwaltungsgerichtshof bisher nicht ausdrücklich geäußert: 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. Darauf, 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 11.7.1973, BStBl II 1973, 855 und 856).

Im Beschwerdefall war daher durch das spätere Ausscheiden der Bank X als Gesellschafterin der für die Gesellschaftsteuerpflicht maßgebliche **Kausalzusammenhang** zwischen der ehemaligen Gesellschafterstellung und der von sich aus zugesagten Leistung nicht aufgehoben.

Im Gegenstandsfalle steht nunmehr fest, dass der schriftliche Vorstandsbeschluss der E-Privatstiftung am 27. November 2006 zur Leistung des Zuschusses an die Bw noch zu einem Zeitpunkt gefasst wurde, zu dem sie Gesellschafterin der Bw war. Die tatsächliche Leistung wurde laut Buchungsbeleg rund drei Wochen später am 18. Dezember 2006 bewirkt, wobei die E-Privatstiftung zum 1. Dezember 2006 als Gesellschafterin aus der Bw ausgeschieden war. Wenn nun in der Berufung eingewendet wird, es handle sich bei dem Beschluss um eine bloß „interne Willensbildung“, so impliziert eine solche nach Ansicht des UFS dennoch eine sohin „willentlich“ eingegangene Selbst-Verpflichtung zur Erbringung der Leistung, die zudem bereits ganz konkret bestimmt worden war im Hinblick auf den diesbezüglichen Zweck (Abschichtung von stillen Beteiligungen) sowie die Art der Mittelaufbringung (Auflösung Wertpapierdepot). Demzufolge kann, auch unter Bedachtnahme auf die sehr zeitnahe Erbringung der Leistung, nicht ernsthaft in Abrede gestellt werden, dass es sich um eine von der E-Privatstiftung eingegangene Verpflichtung zur Leistung des Zuschusses an die Bw, dies noch in ihrer Stellung als Gesellschafterin der Bw, gehandelt hat. Hat sich aber nach obiger VwGH-Rechtsprechung ein *Gesellschafter* zur Leistung 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. Wesentlich ist nämlich nicht, ob die E-Privatstiftung bei Erfüllung der Leistung noch Gesellschafterin der Bw war, sondern vielmehr, ob die Leistung in deren früherer Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hatte und damit ein Kausalzusammenhang zwischen der ehemaligen Gesellschafterstellung und der von sich aus zugesagten Leistung bestanden hat, was gegenständlich zweifelsfrei zu bejahen sein wird. Dieser Kausalzusammenhang wurde durch das zwischenzeitliche Ausscheiden der E-Privatstiftung aus ihrer Gesellschafterstellung nicht beseitigt.

In Anbetracht der gegebenen Sach- und Rechtslage konnte sohin der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Oktober 2012