

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri1 und die weiteren Senatsmitglieder Ri2, Ri3 und Ri4, in der Beschwerdesache der BF, ADR, vertreten durch ALTHUBER SPORNBERGER & PARTNER Rechtsanwälte GmbH, Julius-Raab-Platz 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 23.03.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.02.2015 ErfNr*** betreffend Gesellschaftsteuer in der am 03.05.2018 abgehaltenen Sitzung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird von einer Bemessungsgrundlage von € 5.433.950,00 und einem Steuersatz von 1%, somit mit einem Betrag iHv € 54.339,50 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Verfahren vor dem FA

1.1. Überprüfung von Selbstberechnungen:

Im Zuge einer routinemäßigen Überprüfung von Selbstberechnungen betreffend Grunderwerbsteuer und Gesellschaftsteuer bei Notar NOTAR nahm das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) ua. Einsicht in einen Sacheinlagevertrag vom 30.3.2012, abgeschlossen zwischen Herrn NN und der "NN X GmbH" (die nunmehrige Beschwerdeführerin, deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf BF geändert wurde, kurz X GmbH oder Bf.), mit dem mehrere Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile in die Bf. eingebracht wurden.

1.2. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 23. Februar 2015 setzte das FA gegenüber der Bf. für die Sacheinlage der Liegenschaften durch Herrn NN in die Bf. Gesellschaftsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 5.438.950,00, somit mit einem Betrag iHv € 54.389,50, fest.

Die Begründung lautet wie folgt:

"Mit Sacheinlagevertrag vom 30.3.2012 übergab Hr. NN diverse Liegenschaften (Punkt I, Abs. b) an die "NN X GmbH". Diese Gesellschaft wurde v. Hr. NN als Alleingesellschafter am 21.3.2012 gegründet. Am 30.3.2012 war Hr. NN unmittelbarer Gesellschafter der "NN X GmbH". Am selben Tag wurde NN aufgrund des Abtretungsvertrages "Großvater" der "NN X GmbH" und übertrug auch am 30.12.2012 die gegenständlichen Liegenschaften an die "NN X GmbH". Im gegenständlichen Fall kann davon ausgegangen werden, dass aufgrund der zeitlichen Komponente bereits ein Gesamtkonzept (Ges.-Gründung, Abtretung, Sacheinlage) feststand. Die zeitliche Nähe von wenigen Stunden lässt den Schluss zu, dass der Beschluss zur Übertragung der Liegenschaften zu einem Zeitpunkt gefasst wurde, zu dem Hr. NN noch unmittelbarer Gesellschafter der NN X GmbH war. Auch die vom steuerlichen Vertreter im Schreiben vom 19.1.2015 dargelegten Motive stehen der Annahme des Finanzamtes, dass die Leistung bereits vom unmittelbaren Gesellschafter bewirkt sei, nicht entgegen. Die Übertragung der Liegenschaften in Form einer Sacheinlage findet ihre Begründung in der bisherigen Gesellschafterstellung. Die gegenständliche Leistung i.H.v. insgesamt € 5.438.950,00 (Verkehrswert gem Punkt III c) gg) ist somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als direkter vom Gesellschafter stammender Gesellschafterzuschuss anzusehen und unterliegt daher der Gesellschaftsteuer."

1.3. Beschwerde

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde im Wesentlichen eingewandt, dass Herr NN zum Zeitpunkt der Zuschussgewährung nicht unmittelbar beteiligter Gesellschafter iSd §§ 2 und 5 KVG der Bf. gewesen sei. Es handle sich um einen "klassischen" Großmutterzuschuss, der mangels Gewährung von Gesellschaftsrechten oder Vorliegen einer Kapitalerhöhung bei der Einzelgesellschaft, keinen Tatbestand erfülle, der Gesellschaftsteuer auslöse.

Aus der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise könne aufgrund des Vorliegen eines "klassischen" Großmutterzuschusses ein Steuerpflicht nicht geschlossen werden.

Auch ein Anwendungsfall einer "nachgelagerten" Leistung liege nicht vor. Nach dem vorliegenden Sachverhalt sei die Gewährung eines Zuschusses nach der Aufgabe der unmittelbaren Beteiligung erfolgt und liege das Eingehen der maßgeblichen rechtlichen Verpflichtung zu dieser Zuschussleistung erst nach dem Ausscheiden als unmittelbarer Gesellschafter vor.

1.4. Beschwerdeverentscheidung

In der abweisenden Beschwerdeverentscheidung vom 20.4.2015 hielt das FA den Einwänden der Bf. Folgendes entgegen:

"Das Gesamtkonzept ist in der Bescheidbegründung definiert und wird in der Beschwerde exakt beschrieben. Nach dem Beschwerdevorbringen bestand bereits im Zeitpunkt der Geschäftsanteilsabtretung das Vorhaben zur Liegenschafteneinbringung, sodass diese ihre Begründung in der Gesellschafterstellung hat. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist zu beurteilen, wem die Leistung unabhängig von deren tatsächlichen Herkunft zuzurechnen ist bzw wer unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger der eigentliche Empfänger der Leistung ist. Das in der Beschwerde dargestellte Gesamtkonzept lässt durchaus auch eine Zurechnung an die unmittelbare Gesellschafterin zu. Der Einwand der unzureichenden Bescheidbegründung ist nicht tragfähig, da der Bescheid eine eingehende Begründung enthält."

1.5. Vorlageantrag

Im Vorlageantrag wurde von der Bf. kein weiteres Vorbringen erstattet. Ausdrücklich wurde nochmals die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

2. Verfahren vor dem BFG

2.1. Vorlage der Beschwerde

Mit Vorlagebericht vom 28. Mai 2015 legte das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

2.2. Übergang der Zuständigkeit auf die Gerichtsabteilung 1062-1

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 5. Dezember 2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung 1062-1 zur Erledigung zugewiesen.

2.3 Beweisaufnahmen durch die Berichterstatterin

Von der zuständigen Berichterstatterin wurde zunächst Einsicht genommen in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr*** sowie durch Firmenbuchabfragen zu FN***1 und FN***2.

2.4. Vorbereitungsvorhalt des BFG samt Stellungnahme der Bf.

Zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat teilte die Berichterstatterin der Bf. mit Vorhalt vom 31. Jänner 2018 mit, wie sich die Sachlage und Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt für sie darstelle.

Dazu gab die Bf. am 19. März 2018 eine schriftliche Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

1. Vorbemerkung

Der Sachverhalt ist im konkreten Fall unstrittig. In der Stellungnahme des BFG ist klar und korrekt wiedergegeben, was sich zugetragen hat:

*Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass eine Sacheinlage von Liegenschaftsvermögen durch Herrn NN in die Beschwerdeführerin erfolgt ist. Im Zeitpunkt der Sacheinlage und auch im Zeitpunkt des Abschlusses des Sacheinlagevertrages war Herr NN nicht mehr Gesellschafter der Beschwerdeführerin. Rechtlich und faktisch liegt daher ein klassischer Großvaterzuschuss vor, die Zwischengesellschaft * Y GmbH als unmittelbare Gesellschafterin der Beschwerdeführerin war in den Sacheinlagevorgang auch nicht involviert.*

Strittig ist im konkreten Fall ausschließlich, ob Herr NN als Gesellschafter iSd § 5 Abs 2 KVG zu qualifizieren ist und - wenn nicht - ob die erfolgte Sacheinlage in die Beschwerdeführerin trotzdem als gesellschaftssteuerpflichtige Leistung anzusehen ist.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin besteht keine Gesellschaftsteuerpflicht. Die vom BFG zitierten Entscheidungen des VwGH und des EuGH sind im konkreten Fall nicht einschlägig.

2. Allgemeines und zeitliche Nähe zum Ausscheiden des Herrn NN als Gesellschafter

*Die hier gegenständliche Sacheinlage ist als Leistung iSd § 2 Z 4 KVG zu qualifizieren. Voraussetzung für die Gesellschaftsteuerpflicht wäre jedoch, dass ein Gesellschafter eine solche Leistung erbringt. Gemäß § 5 Abs 2 KVG sind jene Personen Gesellschafter, denen die in § 5 Abs 1 KVG bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen. § 5 Abs 1 Z 1 KVG nennt „Aktien und sonstige Anteile“ die Gesellschaftsrechte, weshalb die hier gegenständliche Beteiligung an der Beschwerdeführerin * X GmbH als Gesellschaftsrecht iSd KVG zu qualifizieren ist. Gesellschafter war im Zeitpunkt der Leistung jedoch nicht der leistende Herr NN, sondern die * Y GmbH.*

Der Umstand, dass Herr NN ehemaliger Gesellschafter der Beschwerdeführerin war, ändert daran nichts. Sowohl das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft (der Sacheinlagevertrag) als auch das sachenrechtliche Verpflichtungsgeschäft (also die faktische Einlage der Liegenschaften) erfolgte zu einem Zeitpunkt, als Herr NN als Gesellschafter bereits ausgeschieden war.

Nach hM sind ehemalige Gesellschafter nur dann als Gesellschafter iSd § 5 KVG zu qualifizieren, wenn sie sich zu einem Zeitpunkt, als sie noch Gesellschafter waren, zur Leistung eines Zuschusses verpflichtet haben. In einem solchen Fall kommt es dann nicht darauf an, ob sie im Zeitpunkt der tatsächlichen Zuschussleistung noch Gesellschafter sind, zumal es sich dann - und nur dann - um eine Leistung handelt, die in der ehemaligen Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hat (sg „nachgelagerte Leistung“). Wie auch Dorazil zutreffend ausführt, kann ein ehemaliger Gesellschafter daher nur dann eine gesellschaftssteuerpflichtige Leistung erbringen, wenn sich die Leistung nach seinem Ausscheiden aus einer früheren (dh während aufrechter Gesellschafterstellung) geschlossenen Vereinbarung ergibt. Eine solche Vereinbarung gab es vor dem Ausscheiden des Herrn NN als Gesellschafter der Beschwerdeführerin aber nicht.

Auch die vom BFG zitierte Entscheidung des UFS, die hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung der Rechtsprechung des VwGH entspricht, folgt dieser Rechtsansicht und stellt explizit darauf ab, dass noch während aufrechter Gesellschafterstellung eine entsprechende rechtliche Verpflichtung zur Leistung eingegangen wurde.

Herr NN ist im konkreten Fall aber während aufrechter Gesellschafterstellung keine rechtliche Verpflichtung eingegangen. Aus diesem Grund ist er auch nicht als „ehemaliger Gesellschafter“ iSd Judikaturlinie zu qualifizieren.

3. Großmutterzuschuss - Voraussetzung der Steuerpflicht

3.1 EuGH-Entscheidungen ESTAG und Develop

*Da Herr NN weder im Zeitpunkt des Abschlusses des Sacheinlagevertrages noch im Zeitpunkt der tatsächlichen Sacheinlage Gesellschafter der Beschwerdeführerin * X GmbH war, liegt im konkreten Fall ein sog „mittelbarer Zuschuss durch einen Nichtgesellschafter“ vor. Wie auch das BFG richtig ausführt, existieren zu "Großmutterzuschüssen" verschiedene Entscheidungen des EuGH, in denen teils unterschiedliche Sachverhalte beurteilt wurden.*

Im Gefolge der EuGH-Judikatur ESTAG und Develop hat das BMF reagiert und im Jahr 2003 „Richtlinien zur Durchführung des KVG zur Auslegung der §§ 2 und 5 KVG aufgrund der Urteile des EUGH“ veröffentlicht. Darin wird unmißverständlich dargelegt, dass klassische Großmutterzuschüsse keiner Gesellschaftsteuerpflicht unterliegen.

3.2 EuGH-Entscheidung Senior Engineering Investments BV

Die EuGH-Judikatur in den Rechtssachen ESTAG und Develop hatte immer Sonderkonstellationen zum Gegenstand.

Erst im Jahr 2006 hatte der EUGH in der Rechtssache Senior Engineering Investments BV 7 erstmals einen klassischen Großmutterzuschuss zu beurteilen. In seiner Entscheidung rechnete der EUGH einen Zuschuss, der zum Zweck der Werterhöhung der Muttergesellschaft durch die Großmuttergesellschaft direkt an die Enkelgesellschaft gewährt wurde, direkt der Muttergesellschaft zu, da der Zuschuss "vor allem in deren Interesse" gelegen war. Der EUGH führt in dieser Entscheidung aber nicht näher aus, worin das überragende Interesse der Muttergesellschaft im Anlaßfall bestanden haben soll. Dieses (wichtige) Detail kann der Entscheidung nicht entnommen werden. Klar ist aber, dass der EUGH nicht schlicht und einfach sämtliche Großmutterzuschüsse als steuerpflichtig behandelt wissen wollte.

Das BMF hat als Folge der EUGH-Entscheidung in der Rechtssache Senior Engineering Investments BV eine Ergänzung zu den Richtlinien aus dem Jahr 2003 veröffentlicht. In dieser wird ausdrücklich dargestellt, warum eine Änderung der Rechtsprechung des EUGH damit nicht verbunden ist.

3.3 „Versteinerungstheorie“ - Keine Änderung der Rechtslage durch die Entscheidung in der Rechtssache Senior Engineering Investments BV

Die zutreffende Rechtsansicht des BMF, nämlich dass klassische Großmutterzuschüsse auch nach der EUGH-Entscheidung in der Rechtssache Senior Engineering Investments BV nicht gesellschaftsteuerpflichtig sind, ist freilich auch schon aufgrund der gemeinschaftsrechtlichen „Versteinerungstheorie“ geboten.

Noch der europarechtlichen Diktion stellt eine Sacheinlage in eine Gesellschaft ohne Kapitalerhöhung oder sonstige Gegenleistung eine Kapitalzuführung iSd Art 3 lit h der Kapitalansammlungsrichtlinie 2008/7/EG dar. Es kommt zu

"einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen [...], die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen."

Wie bereits oben ausgeführt, war jedenfalls bis zur Entscheidung des EUGH in der Rechtssache Senior Engineering Investments BV in der österreichischen Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis klar und unstrittig, dass klassische Großmutterzuschüsse ohne Einbindung der Muttergesellschaft und ohne jegliche Mitwirkung durch diese nicht gesellschaftsteuerpflichtig sind. Durch eine nicht direkt beteiligte Person geleistete Sacheinlagen - wie im konkreten Fall - waren daher jedenfalls immer schon in Österreich nicht Gegenstand der Gesellschaftsteuer.

Da die Gesellschaftsteuer dem Europäischen Gesetzgeber seitjeher ein Dorn im Auge war und als dem freien Kapitalverkehr hinderlich angesehen wurde, enthält Art 7 der Kapitalansammlungsrichtlinie 2008/7/EG Sonderbestimmungen zur Unzulässigkeit der Besteuerung von bestimmten Vorgängen, wenn diese Vorgänge in der Vergangenheit (konkret vor dem 1. Jänner 2006) nicht gesellschaftsteuerpflichtig waren.

Im konkreten Fall ist hier Art 7 Abs 3 der Kapitalansammlungsrichtlinie 2008/7/EG maßgeblich. Da in Österreich Kapitalzuführungen gemäß Art 3 lit h der Kapitalansammlungsrichtlinie 2008/7/EG, die nicht von direkt beteiligten Gesellschafter geleistet wurden, zum Stichtag 1. Jänner 2006 nicht steuerpflichtig waren, darf ein solcher Vorgang auch noch diesem Stichtag nicht besteuert werden.

Die Rechtslage vor dem 1. Jänner 2006 - und damit vor der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Senior Engineering Investments BV - ist daher versteinert. Auch aus diesem Grund ist die Erhebung von Gesellschaftsteuer im konkreten Fall aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht unzulässig.

3.4 Conclusio

*Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass es sich im konkreten Fall um einen nicht gesellschaftssteuerpflichtigen "klassischen Großmutterzuschuss" handelt, da bei der Beschwerdeführerin * X GmbH anlässlich der Sacheinlage durch den Nichtgesellschafter NN weder eine Kapitalerhöhung noch eine sonstige Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist.*

*Es liegen auch sonst keine Umstände vor, die es rechtfertigen würden, eine wirtschaftliche Zurechnung der Sacheinlage an die * Y GmbH als unmittelbare Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin * X GmbH anzunehmen. Im Gegenteil: Es liegen eine Vielzahl von außersteuerlichen Gründen für die gewählte Vorgangsweise vor, sodass die gegenständliche Sacheinlage zweifelsfrei - iSd EuGH-Entscheidung Senior Engineering Investments BV - nicht im überwiegenden Interesse des direkten Gesellschafters * Y GmbH, sondern vorwiegend im Interesse des Herrn NN erfolgte. Der gegenständliche „klassische“ Großmutterzuschuss ist daher nicht gesellschaftssteuerpflichtig.*

4. Vergleich mit der Judikatur des VwGH zu Treuhandschaften

Das BFG vergleicht den gegenständlichen Sachverhalt mit einem Treuhandverhältnis und verweist auf die entsprechende Judikatur des VwGH, wonach bei Treuhandverhältnissen der Treugeber als Gesellschafter iSd KVG anzusehen sei. Die Sacheinlage des Herrn NN sei daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wie jene eines Treugebers anzusehen und daher gesellschaftssteuerpflichtig.

Diese Rechtsansicht ist aus mehreren Gründen abzulehnen:

Eine gesellschaftsrechtliche Konzernverbindung ist schon deshalb nicht mit einer Treuhandvereinbarung gleichzusetzen, weil ein Treuhänder (anders als ein Gesellschafter) stets im eigenen Namen und auf fremde Rechnung (nämlich für den Treugeber) tätig wird. Der Treuhänder leitet seine (formale) Gesellschafterstellung lediglich im Innenverhältnis aus einer Vereinbarung mit dem Treugeber her und ist daher nur „abgeleiteter Gesellschafter“. Wie auch der VwGH ausdrücklich anführt, ist ein Treugeber im Treuhandverhältnis als bloßer „Geldgeber“ für den Treuhänder anzusehen, der wiederum für Ersteren die Gesellschafterstellung innehat. Leistungen, die der Treugeber an die treuhändig gehaltene Gesellschaft erbringt, sind deshalb gesellschaftssteuerpflichtig, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem nicht eigennützig handelnden Treuhänder stehenden und diesen finanzierenden Geldgeber in das Vermögen der Gesellschaft fließen. Man könnte daher vereinfacht sagen, dass in einem Treuhandverhältnis die zivilrechtliche Gesellschafterstellung des Treuhänders durch Leistungen des Treugebers unterstützt . Daher sind Leistungen des Treugebers wirtschaftlich betrachtet als Leistungen des Treuhänders (und damit des zivilrechtlichen Gesellschafters) zu qualifizieren und damit gesellschaftssteuerpflichtig.

*Ebenso wie bei einer Kreditfinanzierung durch eine Bank, bei der die Kreditvaluta direkt an den Gläubiger des Kreditnehmers ausbezahlt wird, wird die direkte Zahlung des Treugebers als Zahlung des Treuhänders angesehen. Die * Y GmbH im konkreten Fall ist demgegenüber kein Treuhänder, sondern „Volleigentümerin“ und auf eigene Rechnung tätig. Sie ist nicht bloße "Stellvertreterin“ des Herrn NN, sondern eigenständiges Rechtssubjekt mit eigenem Interesse. Herr NN hat (anders als ein Treugeber) nicht als bloßer Financier für die direkte Gesellschafterin * Y GmbH gehandelt und die * Y GmbH war (anders als ein Treuhänder) nicht bloß auf Rechnung des Herrn NN tätig.*

- Wie das BFG selbst anführt, gab es gegenständlich eine Vielzahl von außersteuerlichen Gründen für die gewählte Vorgangsweise. Wenn man - wie das BFG nun - die Judikatur des VwGH zu Treuhandverhältnissen auf den gegenständlichen Sachverhalt anwenden will, muss man bedenken, dass diese außersteuerlichen Gründe Herrn NN als Leistendem zugute kommen. Die Sacheinlage erfolgte somit jedenfalls nicht im überwiegenden Interesse des direkten Gesellschafters * Y GmbH, eine Zurechnung zu dieser Gesellschaft (analog einem Treuhandverhältnis) ist auch aus diesem Grund nicht zulässig. Dasselbe gilt, wenn man die Judikatur des EuGH in der Rechtssache Senior Engineering Investments BV heranzieht. Da die Sacheinlage nicht im überwiegenden Interesse des direkten Gesellschafters * Y GmbH erfolgte, liegt im gegenständlichen Fall ein nicht steuerbarer „klassischer“ Großmutterzuschuss vor.
- Der vom BFG im konkreten Fall bemühte Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise (der in Wirklichkeit aufgrund der vorgenommenen „Umqualifizierung“ die Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO tangiert) steht insofern im Widerspruch mit den Sachverhaltsfeststellungen, da die Vielzahl an außersteuerlichen Gründen für die durch Herrn NN gewählte Vorgangsweise in Wahrheit den wirtschaftlichen Grund darstellt. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise des gegenständlichen Sachverhaltes muss man zum Ergebnis kommen, dass dieser mit dem faktischen Sachverhalt identisch ist. Für eine „Umqualifizierung“ bestehen keine Gründe.
- Würde man der Rechtsansicht des BFG folgen und die gegenständliche Konstellation tatsächlich mit einer Treuhandschaft vergleichen, dann müsste dies im Umkehrschluss zwangsläufig und konsequent zur Folge haben, dass eine Sacheinlage durch die * Y GmbH (als direkte Gesellschafterin der * X GmbH) keine Gesellschaftsteuerpflicht zur Folge gehabt hätte.
Wirtschaftlich betrachtet wäre die * Y GmbH ja dann „nur“ bloße Treuhänderin und ihre Leistung müsste Herrn NN als Treugeber zugerechnet werden. Es versteht sich von selbst, dass ein solches Ergebnis unvertretbar wäre, da überhaupt keine Veranlassung für die Annahme einer bloßen Treuhänderstellung der * Y GmbH vorliegt.
- Die Rechtsansicht des BFG würde darüber hinaus dazu führen, dass jede Großmuttergesellschaft in wirtschaftlicher Betrachtung einem Treugeber gleichzustellen wäre (und das gesellschaftsrechtliche Verhältnis damit einer bloßen Treuhandvereinbarung).
Es müsste daher jeder Großmutterzuschuss gesellschaftsteuerpflichtig sein. Wie der EuGH (und diesem folgend auch das BMF) und die ständige Rechtsprechung des VwGH besagt, ist dies aber nicht der Fall, solange der direkte Gesellschafter – hier die * Y GmbH - in den Großmutterzuschuss nicht involviert ist (vgl. schon oben Punkt 3).
- Zu guter Letzt ist zu bedenken, dass die Judikatur des VwGH zu Treuhandverhältnissen (die aber im konkreten Fall sowieso nicht einschlägig ist) in der Literatur mit guten Gründen kritisiert und als gemeinschaftsrechtlich bedenklich eingestuft wird.

5. Gemeinschaftsrechtliche Bedenken

Aufgrund der gemeinschaftsrechtlichen Unklarheiten und Bedenken im konkreten Fall regt unsere Mandantin an, dass das BFG gemäß § 290 BAO den Beschluss fasst, dem Gerichtshof der Europäischen Union die folgende Fragen zur Vorabentscheidung gemäß Art 267 AEUV vorzulegen:

- 1. Ist es nach Artikel 3 Buchstabe h der Richtlinie 2008/7/EG (Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG) zulässig, für eine unmittelbare und formlose Zuführung von Vermögen durch einen indirekt beteiligten Gesellschafter an dessen Enkelgesellschaft Gesellschaftsteuer zu erheben, wenn die Vermögenszuführung nicht überwiegend im Interesse der unmittelbar an der Enkelgesellschaft beteiligten Gesellschaft gelegen ist, da der indirekt an der Enkelgesellschaft beteiligte Gesellschafter mit der Vermögenszuführung wichtige Eigeninteressen verfolgt?*
- 2. Wenn Frage 1 zu bejahen ist: Ist es im Hinblick auf Artikel 7 Absatz 3 der Richtlinie 2008/7/EG zulässig, für eine unmittelbare und formlose Zuführung von Vermögen durch einen indirekt beteiligten Gesellschafter an dessen Enkelgesellschaft Gesellschaftsteuer zu erheben, wenn derselbe Vorgang vor dem 1. Jänner 2006 im betreffenden Mitgliedstaat nicht besteuert wurde?*

Angesichts der Tatsache, dass Einvernehmen über den Sachverhalt besteht und lediglich Rechtsfragen zu klären sind, wird der Antrag unserer Mandantin betreffend die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem BFG (§ 274 BAO) hiermit zurückgezogen. Zur Diskussion der Rechtsfrage dürfen wir weiters anregen, dass das BFG die belangte Behörde (FAGVG) und die Beschwerdeführerin zu einem gemeinsamen Erörterungstermin iSd § 269 Abs 3 BAO lädt."

2.5 Erörterungstermin

Am 26. April 2018 fand - wie von der Bf. angeregt – ein Erörterungstermin beim BFG statt. Auf die Frage der Richterin, mit welchem Betrag die grundbücherlich sichergestellten Lasten zum Übergangsstichtag aushafteten, antwortete der RA:

"Es waren rund 5.000 Euro noch offen, die restlichen Verbindlichkeiten waren bereits getilgt."

Auf die Frage der Richterin, ob es zum Sachverhalt sonst noch Ergänzungen gibt, erklärten beide Parteien, dass es keine Ergänzungen gebe.

Zur rechtlichen Beurteilung verwies der RA auf die bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren und führte dazu ergänzend aus:

"Es ist vor allem eine europarechtliche Frage, der Zulässigkeit der Besteuerung eines klassischen Großmutterzuschusses. Die bisherige Rechtsprechung des EUGH war immer zu Sonderkonstellationen. Hier handelte es sich um einen klassischen Großmutterzuschuss. Wenn dieser Fall als gesellschaftsteuerpflichtig betrachtet wird, dann gäbe es jährlich noch hunderttausend andere gesellschaftssteuerliche Fälle die bisher vom Finanzamt nicht als steuerpflichtig betrachtet wurden. Ich verweise auf die Richtlinie des BMF zur Frage des Großmutterzuschusses. Ich verweise ausdrücklich

auch nochmals auf das Thema der Versteinerungsklausel in der Kapitalverkehrsrichtlinie. Vorgänge, die vor dem 1.1.2006 nicht steuerpflichtig waren, dürfen von Österreich nicht später einer Gesellschaftsteuer unterzogen werden."

Dem erwiderte das FA:

"Wir verweisen zunächst auch auf die bisherigen Schriftsätze. Es gibt etliche Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise und zur Frage, wem rechne ich eine Leistung zu und auch zur Frage der formalrechtlichen Betrachtungsweise. Der Ablauf war hier innerhalb von wenigen Tagen. Welche außersteuerlichen Gründe gibt es sonst für diese Vorgehensweise?"

Dazu replizierte der RA:

"In den bisherigen von der Rechtsprechung behandelten Fällen ist der Gesellschafter bereits vor dem Ausscheiden als Gesellschafter eine Verpflichtung eingegangen und die Leistung erfolgte dann nach dem Ausscheiden. Hier gab es keine Verpflichtung vor dem Ausscheiden des Leisteten. Es bestand nur eine zeitliche Nähe. Es wäre eine Frage des Missbrauchs von Formen und Gestalten. Die außersteuerlichen Gründe wurden von uns bereits genannt und sind auch im Vorhalt des BFG auf Seite 4 dargelegt. Es war genau das gewollt, was auch faktisch durchgeführt wurde und deshalb gibt es keinen Raum für eine Umqualifizierung. Die steuerlichen Gründe standen nicht im Vordergrund und waren nicht relevant. An die Gesellschaftsteuer wurde überhaupt nicht gedacht."

Abschließend betonte das FA:

"Für uns ist wesentlich, die zeitliche Nähe und dass die Einbringung der Grundstücke bereits geplant wurde von Anfang an."

Der RA führte noch aus:

"Für mich ist wesentlich, ob ein Plan bereits ausreicht für die Begründung einer Gesellschaftsteuerpflicht, insbesondere unter Beachtung unionsrechtlicher Aspekte."

Auf Frage der Berichterstatterin hielt der RA fest, dass der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat aufrecht erhalten wird.

2.6. Sitzung des Senates vom 3. Mai 2018

Am 3. Mai 2018 wurde beim BFG eine Sitzung des Senates durchgeführt und wie im Spruch ausgeführt über die Rechtssache entschieden.

II. Sachverhalt samt Beweiswürdigung

Der erkennende Senat geht bei seiner Entscheidung von folgenden – auf Grund der eingesehenen Unterlagen und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben und den Ausführungen beim Erörterungstermin unstrittigen - Sachverhaltsfeststellungen aus:

Mit Errichtungserklärungen vom 21. März 2012 wurden durch Herrn NN 2 Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegründet, wobei jeweils die zur Hälfte einbezahlte

Stammeinlage iHv € 35.000,00 durch Herrn NN als Alleingesellschafter übernommen wurde.

Am 24. März 2012 wurden beide Gesellschaften im Firmenbuch eingetragen, eine mit dem Firmenwortlaut "NN Y GmbH" zu FN***1 (nunmehr * ** Y GmbH, kurz Y GmbH), eine mit dem Firmenwortlaut "NN X GmbH" zu FN***1 f (die nunmehrige Beschwerdeführerin, deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf BF geändert wurde, kurz X GmbH oder Bf.).

Der Gesellschaftsvertrag der Bf. sieht in Punkt 5. vor, dass der Alleingesellschafter berechtigt ist, in Anrechnung auf das Stammkapital, und/oder in Form der Kapitalrücklage in die Gesellschaft Sacheinlagen, insbesondere in Form der Einbringung von Immobilien, Immobilienanteile und grundbuchsgleiche Rechte vorzunehmen.

Herr NN war zum Zeitpunkt der Gesellschaftsgründungen Eigentümer mehrerer Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile (Wohnungen und ein Zinshaus), die sich in seinem Privatvermögen befanden.

Auf Grund des Alters von Herrn NN (geb. 1942) war bereits seit einiger Zeit angedacht, dass die Liegenschaften in eine GmbH eingebracht werden. Die Struktur sollte letztlich so sein, dass Herr NN 100 % der Anteile an der Y GmbH hält und die Y GmbH 100 % der Anteile an der X GmbH (Doppelstöckigkeit) und sollten die Liegenschaften von Herrn NN in die X GmbH eingebracht werden.

Diese Struktur (Doppelstöckigkeit) sollte der Nachfolgerin des Herrn NN eine möglichst maximale Flexibilität bieten, dies auch und gerade im Zusammenhang mit eventuellen (zukünftigen) An- und Verkäufen (asset- oder share deal).

Darüber hinaus sollten auch zukünftige weitere Investitionen durch die Y GmbH finanziert werden. Es war dabei von Anfang an geplant, noch weitere Gesellschaften mit jeweils eigenen Projekten zu gründen, die ebenfalls von der Y GmbH gehalten und mit den nötigen Mitteln ausgestattet werden sollten. Durch die Eigenschaft als Muttergesellschaft sollte die Y GmbH in den folgenden Geschäftsjahren von ihrer Tochtergesellschaft der X GmbH sowie den weiteren geplanten Tochtergesellschaften im Zuge der erhofften Ausschüttungen derart mit Liquidität ausgestattet werden, dass der Y GmbH im Bedarfsfall ausreichend liquide Mittel für weitere zukünftige Investitionen in Immobilien zur Verfügung stehen. Durch diese Konstellation sollte weiters auch vermieden werden, dass die von der X GmbH und zukünftigen Gesellschaften erzielten Gewinne ins Privatvermögen des ursprünglichen Gründungsgesellschafters fließen und im Privatvermögen wieder mit dem Geld „gearbeitet“ bzw. dieses investiert werden. Von Seiten der Nachfolgerin war und ist nämlich auch eine strikte Trennung zwischen betrieblicher und privater Sphäre gewünscht.

Zusätzlich wurde diese - im Wirtschaftsleben absolut übliche und häufig verwendete – Konstruktion auch aufgrund von Haftungsüberlegungen gewählt.

Aufgrund der am 28. März 2012 erfolgten Beschlussfassung im Nationalrat über die Einführung der Immobilienwertsteuer mit 1. April 2012 und der dadurch für Herrn NN

unvorhersehbarer Belastung des Altvermögens wurde versucht, die schon länger geplante Umstrukturierung noch vor dem 1. April 2012 durchzuführen.

Daher hat Herr NN nur wenige Tage nach den Gesellschaftsgründungen am 30. März 2012 mit dem Abtretungsvertrag des Notars NOTAR mit der Geschäftszahl **** seine Anteile an der X GmbH an die Y GmbH abgetreten und wurde unmittelbar anschließend der Sacheinlagevertrag des Notars NOTAR mit der Geschäftszahl **** über die Einlage der Immobilien von Herrn NN in die X GmbH abgeschlossen.

In Punkt Siebentens des Abtretungsvertrages wurde festgelegt, dass als Tag des Überganges aller mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteile verbundener Rechte und Verbindlichkeiten auf die Übernehmerin der Tag der Vertragsunterfertigung gilt.

Mit dem zwischen Herrn NN und der Bf. abgeschlossen Sacheinlagevertrag übertrug und übergab Herr NN diverse, im Sacheinlagevertrag unter Punkt ZWEITENS näher beschriebenen Liegenschaften bzw. Liegenschaftanteile (kurz Sacheinlageobjekt) an die Bf., wobei festgehalten wurde, dass die Bf. diese in eine Kapitalrücklage einlegt.

In Punkt DRITTENS a) des Sacheinlagevetrages wurde festgelegt, dass die Übergabe und Übernahme des Sacheinlageobjektes mit dem Tage der Vertragsunterfertigung erfolgt.

Im Punkt DRITTENS gg) des Sacheinlagevertrages wurde festgehalten, dass sich der Verkehrswert der eingebrachten Liegenschaften einvernehmlich auf € 5.438.950,00 beläuft.

Im Punkt FÜNFTENS des Sacheinlagevertrages wurde zunächst unter Lit. a) einvernehmlich festgehalten, welche Eintragungen im Grundbuch über die vertragsgegenständlichen Sacheinlageobjekte bestehen.

Im Punkt FÜNFTENS b) erklärten und vereinbarten die Vertragsteile zu den im vorstehenden Absatz a) angeführten Eintragungen wie folgt:

"[....;

[...]

erklärte die übernehmende Gesellschaft, mit dem Übergabstichtag in diese Verbindlichkeiten, soweit diese noch nicht getilgt sein sollten, und auch wenn diese nicht im Grundbuch eingetragen sind, gemäß § 1405 ABGB (...) anstelle des Sacheinlegers einzutreten.

Im Hinblick auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 1408 ABGB (...) übernimmt die übernehmende Gesellschaft jedoch keine Haftung dafür, dass der Sacheinleger aus seiner persönlichen Haftung gegenüber den/dem Pfandgläubiger entlassen wird, sondern haftet die übernehmende Gesellschaft gemäß § 1405 ABGB nur dafür, dass der Sacheinleger ab dem Übergangsstichtag aus diesen Verbindlichkeiten nicht mehr in Anspruch genommen, und von ihr vollkommen und klag- und schadlos gehalten wird."

Zum Übergabstichtag waren die grundbücherlich sichergestellten Lasten noch mit rund € 5.000 Euro offen, die restlichen Verbindlichkeiten waren bereits getilgt.

III. Rechtslage und Erwägungen:

1. Leistung eines Gesellschafters

Gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG unterliegen Zuschüsse die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wenn es sich um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, der Gesellschaftsteuer.

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten nach § 5 Abs. 1 Z. 1 KVG Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft.

Als Gesellschafter gelten nach § 5 Abs. 2 KVG die Personen, denen die in § 5 Abs. 1 KVG bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

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 (in Folgenden kurz RL 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 (kurz RL 2008/7/EG) unmittelbar anzuwenden.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Diese Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkommentar², Pkt. I.1. zu § 2).

Die richtlinienkonforme Interpretation umfasst das gesamte nationale Recht. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EGRichtlinien (wenn auch nur teilweise) basieren, richtlinienkonform auszulegen.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstoßen würden (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Sowohl im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie als auch im Sinne des KVG ist Gesellschafter der unmittelbar an der Kapitalgesellschaft Beteiligte und begründet eine mittelbare Beteiligung keine Gesellschafterstellung.

Die Gesellschaftsteuerpflicht setzt allerdings nicht voraus, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leistung ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt. Sowohl Leistungen, die im Hinblick auf eine künftige Gesellschafterstellung erbracht werden (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/16/0448), als auch Leistungen des ehemaligen Gesellschafters, sind gesellschaftsteuerpflichtig. Hat sich ein Gesellschafter zu einer Leistung - auch freiwillig - verpflichtet, so handelt es sich um eine Gesellschafterleistung selbst dann, wenn er erst später seine Verpflichtung einlöst und seine Leistung erst in einem Zeitpunkt erfüllt, in dem er gesellschaftsrechtlich nicht mehr die Gesellschaftereigenschaft aufweist. Durch das spätere Ausscheiden des Gesellschafters ist der für die Gesellschaftsteuerpflicht maßgebliche Kausalzusammenhang zwischen der ehemaligen Gesellschafterstellung und der zugesagten Leistung nicht aufgehoben. Selbst auf den Umstand, dass die Höhe des Gesellschafterzuschusses in dem Zeitpunkt, in dem sich die Gesellschafter zu dessen Leistung verpflichteten, noch nicht ziffernmäßig bestimmt war, kommt es nicht entscheidend an (vgl. dazu VwGH 30.03.2000, 99/16/0135; VwGH 27.4.2000, 2000/16/0114; VwGH 24.1.2001, 99/16/0065 sowie VwGH 18.7.2002, 99/16/0166).

Wesentlich ist nicht, ob die Leistende bei Erfüllung der Leistung noch Gesellschafterin der Kapitalgesellschaft ist, 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. Dieser Kausalzusammenhang wird durch das zwischenzeitige Ausscheiden der Leistenden aus ihrer Gesellschafterstellung nicht beseitigt (vgl. UFS 29.10.2012, RV/0056-W/11, die dagegen eingebrachte Beschwerde wurde vom VwGH mit Beschluss vom 18.3.2013 zurückgewiesen).

zeitliche Nähe zum Ausscheiden des Herrn NN als Gesellschafter

Im Gegensatz zu den Ausführungen der Bf., liegt hier gerade kein "klassischer" Großmutterzuschuss vor. Unstrittig ist, dass die strittige Leistung (Sacheinlage von Liegenschaften) am 30. März 2012 erfolgte und dass Herr NN im Zeitraum 24. März 2012 (Eintragung der Bf. im Firmenbuch = Entstehung der GmbH als juristischen Person) bis zum 30. März 2012 (Abschluss des Abtretungsvertrages mit der Y GmbH) unmittelbarer Gesellschafter der Bf. war und ihm damit eine Gesellschafterstellung iSd § 5 Abs. 2 KVG zukam. In diesem Zeitraum war er nicht "Großvater" der Bf., sondern war es sowohl an der (späteren) "Zwischengesellschaft" (Y GmbH), als auch an der Bf. unmittelbar beteiligt.

Auch wenn von Anfang an geplant war, dass Herr NN über seine (ebenfalls neugegründete) "Y" GmbH letztendlich zum "Großvater" der Bf. werden soll, so war der faktische Ablauf doch so, dass Herr NN (für einige Tage) unmittelbarer Gesellschafter der Bf. war. Sowohl der Abtretungsvertrag als auch der unmittelbar darauf unterzeichnete Sacheinlagevertrag wurden in Notariatsaktsform abgeschlossen und muss daher der

Auftrag an den Notar zur Vorbereitung der beiden Verträge zu einem Zeitpunkt erfolgt sein, als Herr NN noch nicht als Gesellschafter der Bf. ausgeschieden war. Wie vom Bf. in seinen Schriftsätzen im gegenständlichen Verfahren stets betont wurde, war es Zweck der Gesellschaftsgründungen (wie auch der Doppelstöckigkeit), dass die in seinem Privatvermögen befindlichen Liegenschaften in die Bf. eingebracht werden. Der Sacheinlagevertrag wurde - so wie vorbereitet - unmittelbar nach Abschluss des Abtretungsvertrages abgeschlossen und wurde damit jener Willensentschluss (Einbringung der Liegenschaften als Sacheinlage in die Bf.), den Herr NN noch in einem Zeitpunkt gefasst hatte als er noch nicht als unmittelbarer Gesellschafter der Bf. ausgeschieden war, tatsächlich umgesetzt.

Der Bf. ist zwar beizupflichten, dass bei den vom VwGH bisher behandelten Fällen von Leistungen des "ausscheidenden" Gesellschafters vor dem Ausscheiden vom Gesellschafter eine rechtliche Verpflichtung zur Leistungserbringung eingegangen wurde (wie zB im Beschwerdefall zu VwGH 24.01.2001, 99/16/0065, bei dem sich die ausscheidenden Gesellschafter im Abtretungsvertrag zur Beseitigung einer etwaigen Überschuldung verpflichteten). Die Judikatur des VwGH, in der auf die als Gesellschafter eingegangene Verpflichtung abgestellt wurde, betrifft Fälle, bei denen vom Gesellschafter zunächst (bloß) eine Verpflichtung eingegangen wurde und es erst zu einem späteren Zeitpunkt (mehrere Monate nach dem Ausscheiden des Gesellschafters) zu einer tatsächlichen Vermögenszufuhr an die Kapitalgesellschaft kam. Im gegenständlichen Fall enthält der am Tag des Ausscheidens abgeschlossene Sacheinlagevertrag nicht nur das Verpflichtungsgeschäft sondern auch das Verfügungsgeschäft und kam es noch am Tag des Wirksamwerdens des Abtretungsvertrages zu einer tatsächlichen Vermögenszufuhr an die Bf.

Vom Bf. wurden etliche - nachvollziehbare - Gründe genannt, weshalb letztendlich eine doppelstöckige Struktur gewählt wurde. Nicht erklärt wurde aber die Reihenfolge des Abschlusses der beiden Verträge (Abtretungsvertrag und Sacheinlagevertrag).

Durch die gleichzeitige Alleingesellschafterstellung des Herrn NN bei der Bf. und bei der Y GmbH (er war außerdem der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer bei beiden Gesellschaften – wie aus den Firmenbuchabfragen ersichtlich werden sowohl die Bf. als auch die Y GmbH erst ab 30.3.2012 auch durch die Prokuristin NC vertreten – und wurden beide Verträge von Herrn NN für die Y GmbH bzw für die Bf. unterzeichnet) ist erklärbar, weshalb keine gesonderte Verpflichtungserklärung in den Abtretungsvertrag – wie es zwischen "Fremden" üblich ist - aufgenommen wurde.

Alleine die formelle Gestaltung der Verträge hebt den kausalen Zusammenhang der Sacheinlage (nach Punkt 5 des Gesellschaftsvertrages ist es der Alleingesellschafter der berechtigt ist, in Anrechnung auf das Stammkapital und/oder in Form der Kapitalrücklage in die Gesellschaft Sacheinlagen, insbesondere in der Form der Einbringung von Immobilien vorzunehmen) mit der Gesellschafterstellung des Herrn NN nicht auf.

Nach Ansicht des BFG ist die Leistung daher Herrn NN als ausscheidenden (unmittelbaren) Gesellschafter zuzurechnen.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Für die Beurteilung als gesellschaftsteuerpflichtig spricht insbesondere die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Artikel 4 der Richtlinie 69/335/EWG fällt, ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen, indem untersucht wird, wem die Zahlung der Einlagen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. dazu ua EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 "ESTAG", RNr 37 und 38, und EuGH C-71/00, "Develop" RNr 25).

Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga-omnes beizumessen und ist daher das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99 ("ESTAG") nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt (vgl. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040).

Auch vor der Entscheidung des EuGH wurde im Bereich der Gesellschaftsteuer bereits die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen. Es war bereits ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.1975, 607-633/74, VwGH 14.5.1975, 531,532/74 und VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273), dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Stets wurde aber dem aber angefügt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch im Bereich der Verkehrsteuern immer dann gilt, 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.

Da ansonsten die praktische Wirksamkeit der Richtlinie 69/335 beeinträchtigt wäre genügt es bei Gesellschaften, die zu einem Konzern gehören, nicht allein die formelle Herkunft einer Einlage festzustellen (vgl. dazu EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 ESTAG, Randnummer 40; UFS 21.3.2012, RV/3174-W/07 und UFS 09.10.2013, RV/2691-W/09).

Ein Wechsel der österreichischen Verwaltungspraxis in Zusammenhang mit der Steuerpflicht von Großmutterzuschüssen hat nicht stattgefunden, weil das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-339/99 ein Vorabentscheidungsersuchen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs betroffen hat. Diese Rechtssache wäre nicht anhängig geworden, wäre die darin geklärte Frage nicht in einem Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof aufgeworfen worden. Damit kann sich ein Abgabepflichtiger aber nicht auf die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes oder Verwaltungspraxis vertraut haben und der angefochtene Bescheid ein schutzwürdiges Vertrauen nicht verletzen. Im Übrigen hindert der Grundsatz von Treu und Glauben die Behörde nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen. Aus einer mit den Rechtsvorschriften nicht in Einklang stehenden Verwaltungsübung kann ein Recht

auf Beibehaltung dieser Übung nicht abgeleitet werden (vgl. UFS 04.01.2011, RV/0369-L/08 unter Hinweis auf VwGH 9.8.2001, 98/16/0266).

Zu von Abgabepflichtigen als "Großmutterzuschüsse" titulierten Leistungen, bei denen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise eine Zurechnung der Leistung zum (unmittelbaren) Gesellschafter ergab, liegen zahlreiche Entscheidungen des VwGH, UFS und BFG vor, wobei jeweils im Einzelfall untersucht wurde, welchem Zweck der Zuschuss diene und ob ein Zusammenhang mit der Gesellschafterstellung bestand.

Wie der VwGH zuletzt im Beschluss VwGH 23.12.2016, Ra 2016/16/0105 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EUGH der dieser folgenden ständigen Rechtsprechung des VwGH aussprach, ist im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise u.a. auf einen unmittelbaren Zusammenhang und ursächlichen Zusammenhang zwischen der Leistung des Zuschusses und der Erlangung einer Gesellschafterstellung abzustellen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebietet etwa bei Treuhandverhältnissen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040).

Auch wenn die Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft von einer Beteiligungsholding gehalten werden, die Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes aber aus dem Vermögen der die Beteiligungsholding beherrschenden Konzernmutter bestritten wird, gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von einer Gesellschafterleistung auszugehen. Dieser Fall ist durchaus mit einer Treuhandkonstellation vergleichbar ist, in welcher ein Treuhänder zivilrechtlich über das Gesellschaftsrecht verfügt, die Kapitalausstattung aber durch freiwillige Leistungen, die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen, unmittelbar aus dem Vermögen des Treugebers erfolgt (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0040 sowie UFS 24.2.2010, RV/0215-S/08).

In seinem Urteil vom 12. 1. 2006, C-494/03, Senior Engineering Investments BV hat der EuGH zu einer freiwilligen Leistung einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft ohne Einbindung der Muttergesellschaft ua. Folgendes ausgeführt:

"39. Drittens stellt sich der fragliche Beitrag als "Leistung eines Gesellschafters" dar. Er wurde zwar nicht vom Gesellschafter der Senior GmbH (Senior BV), sondern von deren Muttergesellschaft (Senior Ltd) geleistet, also vom Gesellschafter des Gesellschafters. Der Gerichtshof folgt jedoch hinsichtlich der Herkunft einer Kapitalzuführung nicht einem förmlichen Ansatz, sondern fragt nach der tatsächlichen Zurechnung (vgl. in diesem Sinne Urteile Weber Haus, Randnrn. 11 und 13, ESTAG, Randnrn. 37 bis 39 und 41, sowie Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-71/00, Develop, Slg. 2002, I-8877, Randnrn. 25 bis 29). Da der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft (Senior Ltd) an die Enkelgesellschaft (Senior GmbH) gezahlt worden war, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters Senior BV lag, ist festzustellen, dass der genannte Beitrag dieser

zuzurechnen ist. Es handelt sich daher um eine "Leistung eines Gesellschafters" im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335."

Der EuGH hat damit ausgesprochen, dass eine Erhöhung des Wertes von Gesellschaftsanteilen vor allem im Interesse der Gesellschafter liegt. Dass neben der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und damit des Wertes der Geschäftsanteile ein zusätzliches Interesse der Gesellschafter gegeben sein müsste, um einen Großmutterzuschuss diesen als Leistende zuzurechnen, kann der obigen Aussage des EuGH, wie auch dem Urteil insgesamt, nicht entkommen werden (vgl. UFS 09.10.2013, RV/2691-W/09 [Anmerkung: Die Behandlung der gegen diese Entscheidung eingebrachten Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss VwGH 28.3.2014, 2013/16/0214 abgelehnt]; BFG 28.12.2015, RV/7102461/2012).

In der Entscheidung des EuGH vom 8.11.2007, C-251/06 (Rechtssache "Ing. Auer", RN 47) wurde ausgesprochen, dass durch die Auslegung des Gemeinschaftsrechtes nicht Verhaltensweisen begünstigt werden dürfen, die durch die Errichtung künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Erlangung eines Steuervorteils gekennzeichnet sind. Damit wurde vom EuGH erstmals klargestellt, dass missbräuchliche Konstruktionen zur Umgehung einer Kapitalverkehrssteuerpflicht nicht beachtlich sind, sondern der dahinter stehende wahre Sachverhalt zu besteuern ist (vgl. UFS 07.05.2008, RV/0296-L/06 sowie UFS 03.02.2010, RV/0652-L/06).

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (UFS 3.02.2010, RV/0652-L/06).

Ein 3 Tage vor Abschluss eines Verschmelzungsvertrages geleisteter "Großmutterzuschuss", der zur Herbeiführung eines positiven Verkehrswertes der übertragenden Gesellschaft diente, wurde vom Unabhängigen Finanzsenat unter Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 19.12.2002, 2001/16/0448 als im Interesse der aufnehmenden Gesellschaft liegend beurteilt und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der aufnehmenden Gesellschaft als Leistende (= unmittelbare Gesellschafterin der Leistungsempfängerin) zugerechnet (vgl. UFS 21.3.2012, RV/3174-W/07). Ebenso wurde ein knapp vor Abschluss eines Verschmelzungsvertrages geleisteter "Großmutterzuschuss", der dazu diente die Fremdmittelquote auf unter 50% zu senken, als im Interesse der aufnehmenden Gesellschaft gelegen betrachtet (vgl. UFS 16.10.2012, RV/2434-W/08).

Da es für die Lösung der Frage, wem eine Leistung zuzurechnen ist, jeweils auf die im konkreten Einzelfall gegebenen Verhältnisse ankommt, ist der Bf. insofern beizupflichten, als die bisher vom VwGH, UFS und BFG behandelten Fälle immer zu

"Sonderkonstellationen" ergangen sind und keine Rechtsprechung zu einem "klassischen" Großmutterzuschuss vorliegt.

Wie bereits oben ausgeführt, liegt jedoch auch hier gerade kein "klassischer" Großmutterzuschuss vor, war Herr NN doch selbst der unmittelbare Gründungsgesellschafter der Bf. (und auch der Y GmbH). Bei der Y GmbH als nunmehrige unmittelbare Gesellschafterin der Bf. handelt es sich um eine Holdinggesellschaft, deren Zweck das Halten von Beteiligungen ist. Das Kapital der eben erst gegründete Y GmbH betrug im Zeitpunkt der hier strittigen Leistung nur € 17.500,00 (die zur Hälfte einbezahlte Stammeinlage iHv € 35.000,00) und verfügte sie damit nicht über entsprechende Mittel bzw. Immobilien, um die Bf. mit Kapital zur Anschaffung von Immobilien oder direkt mit Immobilienvermögen auszustatten, wie es dem Unternehmensgegenstand der Bf. entspricht (siehe dazu Punkt 4.a) des Gesellschaftsvertrages des Bf., wonach Gegenstand des Unternehmens der Bf. der Erwerb, der Besitz, die Verwaltung und die Verwertung (Veräußerung; Vermietung; Verpachtung; Leasing) von Immobilien, Immobilienanteilen und grundstücksgleichen Rechten ist). Auch das erklärt, weshalb die Kapitalausstattung der Bf. durch Herrn NN als hinter der nunmehrigen unmittelbaren Gesellschafterin stehenden "Großvater" der Bf. erfolgt. Die Vergleichbarkeit mit einem Treuhandverhältnis (unstrittig ist, dass ein solches hier nicht vorliegt) besteht darin, dass auch bei einer Holdingstruktur wie hier die Kapitalausstattung nicht von der unmittelbaren Gesellschafterin erfolgt, sondern in deren Interesse (damit sie ihre Aufgabe als Holdinggesellschaft erfüllen kann) von einer hinter der Holdinggesellschaft stehenden Person erfüllt wird und deshalb der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine Zurechnung der Leistung zur unmittelbaren Gesellschafterin gebietet.

Zusammengefasst ist im hier zu beurteilenden Fall entscheidend, dass der Leistende der alleinige Gründungsgesellschafter der Bf. ist und dass die Abtretung der Geschäftsanteile an die Holdinggesellschaft und die Einbringung der Liegenschaften in die Bf. zeitgleich am 30. März 2012 (Tag der Leistung) wirksam wurde und damit nicht nur ein zeitlicher und kausaler Zusammenhang mit der - ehemaligen- Gesellschafterstellung des Herrn NN besteht, sondern die Leistung auf Grund der Holdingfunktion der Y GmbH auch im Interesse der nunmehrigen unmittelbaren Gesellschafterin liegt.

Der Auffassung des Finanzamtes, dass es sich bei der Sacheinlage um eine dem Gesellschafter zuzurechnende Leistung iSd § 2 Z 4 KVG handelt wird vom erkennenden Senat insbesondere auch unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugestimmt.

Zur Anregung der Bf. auf Vorabentscheidung

Nach Artikel 267 AEUV entscheidet der EuGH im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge sowie über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union.

Gemäß Art 267 AEUV kann ein Gericht eine Frage über die Auslegung der Verträge dem EuGH vorlegen, wenn das Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich hält. Können die Entscheidungen des Gerichts nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden, ist dieses Gericht zur Anrufung des EuGH verpflichtet.

Für das Bundesfinanzgericht besteht lediglich eine Vorlageberechtigung aber keine Vorlageverpflichtung, weil seine Entscheidungen durch Rechtsmittel an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bekämpft werden können (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0129 zur vergleichbaren Berechtigung des UFS).

Nach der Judikatur des EuGH ist es Sache des nationalen Gerichtes in Anbetracht der Umstände der bei ihm anhängigen Rechtssache zu entscheiden, ob die Zahlung eines finanziellen Betrages zu einem Zweck erfolgt oder mit diesem in einem notwendigen Zusammenhang steht oder jemandem zuzurechnen ist (vgl. EuGH 17.10.2002, Develop, C-71/00, Rz 28).

Die nach der Rechtsprechung des EuGH für die Frage der Zurechenbarkeit von Zuschüssen gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt die Harmonisierung des Kapitalverkehrsteuergesetzes mit der in Rede stehenden "Kapitalansammlungsrichtlinie" sicher, sodass sich die Frage einer "Sperrwirkung" dieser Richtlinie für das nationale Recht im vorliegenden Zusammenhang nicht stellt (vgl. VwGH 23.12.2016, Ra 2016/16/0105 unter Hinweis auf VwGH 18.10.2005, 2004/16/0243 und VwGH 15.12.2008, 2005/16/0008).

Im gegenständlichen Fall bestehen für den erkennenden Senat keine derart gewichtigen Zweifel an der Auslegung von Bestimmungen des Unionsrechtes, als dass die Einholung einer Vorabentscheidung durch das Bundesfinanzgericht zweckmäßig erschiene. Die von der Bf. aufgeworfenen Fragen zum "klassischen Großmutterzuschuss" sind hier nicht entscheidungswesentlich, weil - wie bereits oben ausgeführt - Herr NN nicht bloß mittelbar an der Bf. beteiligt war und hier gerade kein "klassischer" Großmutterzuschuss vorliegt.

2. Höhe der Bemessungsgrundlage/Vorliegen einer Last oder Verbindlichkeit

Erfolgt die Einbringung von Vermögen durch einen Gesellschafter in eine GmbH - so wie hier - nicht gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte, liegt ein Tatbestand nach § 2 Z. 4 KVG vor und ist die Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Z. 2 KVG vom Wert der Leistung zu berechnen. Übernimmt die Kapitalgesellschaft im Zuge der Einbringung nicht bloß positive Vermögenswerte vom Gesellschafter, sondern auch Lasten, so bemisst sich der "Wert der Leistung" aus dem Saldo der positiven Vermögenswerte abzüglich des Wertes der übernommenen Lasten.

Die Berücksichtigung von Lasten ist insbesondere auf Grund der Bestimmungen der Kapitalansammlungsrichtlinie geboten. Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe d) der Richtlinie 69/335/EWG bzw. Art 11 Abs. 4 der RL 2008/7/EG bestimmen, dass die Steuer bei Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b) der RL 69/335/EWG bzw. bei Kapitalzuführungen gemäß Art 3 Buchstabe h) der RL 2008/7/

EG) vom tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen, erhoben wird.

Aus Punkt FÜNFTENS des Sacheinlagevertrages ergibt sich, dass das Gesellschaftsvermögen der Bf. durch die Sacheinlage zwar um den Wert der Liegenschaften erhöht wurde, dafür aber im Gegenzug grundbücherlich sichergestellte Lasten - die zum Übergangstichtg noch mit € 5.000,00 offen waren - durch die Bf. übernommen wurden. Diese Lasten iHv € 5.000,00 mindern daher den Wert der Leistung und damit die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes, dass anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen ist, wem die Zahlung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden - Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. ua. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0025; VwGH 25.02.2016, Ra 2016/006; VwGH 24.11.2016, Ra 2016/16/0108; VwGH 23.12.2016, Ra 2016/16/0105 mit weiteren Judikatur Hinweisen).

Wien, am 7. Mai 2018