

und
RV/5101842/2015
RV/5101843/2015
RV/5101844/2015
RV/5101845/2015
RV/5101846/2015
RV/5101847/2015

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache BF GmbH, ADR, vertreten durch PwC Oberösterreich Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Hafenstraße 2a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 18.8.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.7.2014, ERFNR, STNR, ABNR, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise dahingehend Folge gegeben, dass die folgenden, angefochtenen Bescheide vom 21.7.2014 – ersatzlos – aufgehoben werden:

Zuschussleistung	Bemessungsgrundlage	Gesellschaftssteuer
22.1.2010	3,000.000 €	30.000 €
20.1.2011	1,000.000 €	10.000 €
21.4.2011	600.000 €	6.000 €
20.5.2011	1,000.000 €	10.000 €
20.7.2011	1,500.000 €	15.000 €
14.12.2011	500.000 €	5.000 €

2.) Im übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO hinsichtlich des Bescheides vom 21.7.2014 betreffend die Zuschussleistung vom 8.4.2009, Bemessungsgrundlage 3,000.000 €, Gesellschaftssteuer 30.000 €, als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Gesellschafter der M GmbH & Co. KG in P, Deutschland, haben einstimmig beschlossen, das Eigenkapital der Gesellschaft seitens der beiden Kommanditisten B GmbH und H GmbH um jeweils 1,500.000 € - also insgesamt 3,000.000 € - zu erhöhen. Die Erhöhung erfolgt durch Einzahlung in die Kapitalrücklage (der KG) *"zwecks Erhöhung des Eigenkapitals der BF GmbH mit Sitz in R (Österreich)"*.

Am 10.7.2009 hat die BF GmbH, FN, seit 29.12.2017 BF GmbH, =BF-GmbH, diesbezüglich eine Gesellschaftssteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz, =KVG, über die Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital durch eine ausländische Kapitalgesellschaft an ihre inländische Niederlassung im Betrag von 3,000.000 € eingereicht. Am 4.8.2009 hat der damalige Vertreter der BF-GmbH ersucht, die Gesellschaftssteuererklärung als gegenstandslos zu betrachten, da es sich um einen nicht steuerbaren Großmutterzuschuss handle. Alleingesellschafter der BF-GmbH sei die M GmbH & Co. KG in P, =M-KG. An dieser KG seien die beiden Joint Venture Partner B GmbH, =B-GmbH, und H GmbH, =H-GmbH, zu jeweils 50 % (Anm. als Kommanditisten, Komplementär ist die M Verwaltungs GmbH) beteiligt. Von den beiden Joint Venture Partnern seien jeweils 1,500.000 € an die M-KG zur sofortigen und vollständigen Weiterleitung an die BF-GmbH geleistet worden.

In den Folgejahren haben die Gesellschafter der M-KG in gleicher Weise weitere Kapitalzuführungen in Höhe von insgesamt 7,600.000 € beschlossen, wobei der jeweilige Gesellschafterbeschluss zusätzlich folgenden Nachsatz enthält:

"Die M-KG ist verpflichtet, das seitens der Kommanditisten eingezahlte Kapital umgehend an die BF-GmbH weiterzuleiten."

abgabenbehördliche Prüfung im Jahr 2014

Anlässlich einer Prüfung, ABNR, bei der BF-GmbH im Jahr 2014 hat sodann das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, =GVG, Folgendes festgestellt:

"Die XY-GmbH hat mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 29.1.2009 ihren Geschäftsanteil von 100% an der BF-GmbH an die M-KG in P verkauft. Der Kaufpreis für den Geschäftsanteil hat 1 € betragen. Im Vertragspunkt 4.2. dieses Vertrages wurde u.a. vereinbart, dass sich die Käuferin verpflichtet, die Gesellschaft binnen sechs Monaten ab 28.2.2009 mit soviel Eigenkapital auszustatten, dass keine Krise im Sinne des Unternehmensreorganisationsgesetzes bzw. Eigenkapitalersatzgesetzes vorliegt."

In den Jahresabschlüssen der BF-GmbH von 2009 bis 2011 wurden Zuschüsse in Höhe von insgesamt 10,600.000 € als Kapitalrücklagen ausgewiesen, wobei jeweils erläutert

wurde, dass sich die BF-GmbH im Aufbau befinde und die anfallenden Anlaufverluste durch entsprechende Kapitalzuschüsse der Alt- und der Neueigentümer abgedeckt würden.

"Bei den angeführten Zuschüssen handelt es sich nicht um nicht steuerbare Großmutterzuschüsse, sondern um Zuschüsse, die von der unmittelbaren Gesellschafterin geleistet wurden. Der Zuschuss vom 8.4.2009 resultiert aus der Verpflichtung der Mutter anlässlich des Kauf- und Abtretungsvertrages vom 29.1.2009. ... die im Kauf- und Abtretungsvertrag zugesagte Kapitalausstattung stellt auch keine Leistung aufgrund einer im Vorhinein zugesagten Verlustübernahmevereinbarung dar. Vielmehr ist diese, wie zB Leistungen zur Abdeckung bestimmter Aufwendungen, die weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Gesellschaft abhängig sind, steuerpflichtig (VwGH vom 13.12.2012, 2012/16/0133). Die Gesellschafterbeschlüsse wurden im Rahmen der Gesellschafterversammlung der M-KG von den Gesellschaftern als maßgebliches Organ der M-KG beschlossen und legen damit lediglich den Willen der M-KG fest (UFS vom 18.11.2013, RV/3094, 3064-W/09 sowie 3879, 3880/08). ... Hinsichtlich der für die Gesellschaftssteuer, = GesSt, maßgeblichen Frage der Verpflichtung der M-KG aus dem Gesellschafterbeschluss führt auch die Stellungnahme aus, dass durch den Gesellschafterbeschluss rechtlich der Wille der Gesellschaft (also der leistenden M-KG) gebildet wird, als deren Organ die Gesellschafter bzw. die Gesellschafterversammlung handelt. Wenn weiter ausgeführt wird, dass die Gesellschaft durch diesen Beschluss verpflichtet wird, so handelt es sich dabei um eine Selbstverpflichtung der leistenden M-KG aufgrund der ihr zuzurechnenden Willensbildung. Eine Zurechnung der Leistung an jemand anderen als an die Gesellschaft (M-KG), kommt für die Zuschüsse nicht in Betracht, als auch der tatsächliche Mittelfluss direkt von der direkten Gesellschafterin her erfolgt ist."

GesSt-Bescheide vom 21.7.2014

Das GVG hat daher unter Berufung auf die Feststellungen der Prüfung mit Bescheiden jeweils vom 21.7.2014 von den Zuschüssen 1 % GesSt vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm. § 2 Z 2 bis 4 KVG wie folgt festgesetzt:

ErfNr.	Zuschuss in €	geleistet am	GesSt in €
507.973/2014	3,000.000	8.4.2009	30.000
507.974/2014	3,000.000	22.1.2010	30.000
507.975/2014	1,000.000	20.1.2011	10.000
507.976/2014	600.000	21.4.2011	6.000
507.977/2014	1,000.000	20.5.2011	10.000
507.978/2014	1,500.000	20.7.2011	15.000
507.979/2014	500.000	14.12.2011	5.000

	10,600.000		106.000
--	------------	--	---------

Beschwerde vom 18.8.2014

Dagegen hat die BF-GmbH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., am 18.8.2014 Beschwerde erhoben und gleichzeitig die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. Zur Begründung führt die Bf. im Wesentlichen aus:

1. Steuerfreiheit von Großmutterzuschüssen

"Aus den den GesSt-Bescheiden vom 21. Juli 2014 zugrunde gelegten Beschlüssen ergeben sich folgende Rechte und Pflichten (siehe dazu ausführlich das dieser Beschwerde als Beilage angeschlossene Gutachten von Univ.-Prof. X): Durch den jeweiligen Beschluss haben sich die Gesellschafter der M-KG verpflichtet, an diese einen Zuschuss zu leisten. Durch die Beschlüsse der Gesellschafter der M-KG wurde diese auch verpflichtet, die von ihren Gesellschaftern erlangten Zuschüsse als Zuschüsse an die Tochtergesellschaft der M-KG, das ist die Bf., weiterzuleiten. In einer rechtlichen und wirtschaftlichen Betrachtungsweise haben somit die Gesellschafter der M-KG diese Zuschüsse mit der Verpflichtung gewährt, diese an die Bf. weiterzuleiten. ... "

Das angesprochene Gutachten führt im Wesentlichen aus, dass durch Gesellschafterbeschluss eine Leistungspflicht (Zahlungen in die Kapitalrücklage der M-KG) der Gesellschafter gegenüber ihrer Gesellschaft entstanden sei und die M-KG einen Anspruch auf die Beiträge der Kommanditisten habe. Rechtlich werde durch den Beschluss der Wille der Gesellschaft, als deren Organ die Gesellschafter handeln, gebildet. Die Gesellschaft werde durch den Beschluss verpflichtet, durch das vertretungsbefugte Organ (Geschäftsführer) entsprechend zu handeln.

2. Zuschuss vom 8. April 2009

Die Bf. verweist darauf, dass der Zuschuss jedenfalls nur im Ausmaß von rd. 2,750.000 € (notwendig, um die 8 %-ige Eigenmittelquote im Sinne des URG zu erreichen) im Interesse der M-KG liegen könne. Außerdem sei der Zuschuss zur Abdeckung von Verlusten des laufenden Geschäftsjahres gewährt worden. Die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer von ihm vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung erhöhe das Gesellschaftsvermögen nicht und unterliege eine derartige Verlustabdeckung nicht der GesSt.

Beschwerdevorentscheidung vom 30.7.2015

Das GVG hat die Beschwerde im Wesentlichen aus folgenden Überlegungen heraus als unbegründet abgewiesen:

ad 2.

Dem Einwand, es handle sich um eine rechtzeitig zugesagte Verlustabdeckung, könne nicht gefolgt werden, weil mit der Leistung eine eigene Verpflichtung der direkten Gesellschafterin aus dem Anteilserwerb erfüllt werde. Im Beschluss der leistenden

M-KG vom 26./27.3.2009 werde keine Verpflichtung angesprochen, es werde nur die Verpflichtung der direkten Gesellschafterin bei deren Erwerb der Beteiligung erfüllt. Die im Kauf- und Abtretungsvertrag zugesagte Kapitalausstattung stelle auch keine Leistung aufgrund einer im Vorhinein zugesagten Verlustübernahmevereinbarung dar, vielmehr seien diese, wie zB Leistungen aufgrund von Garantieerklärungen (UFS vom 14.5.2012, RV/1447-W/06) oder zur Abdeckung bestimmter Aufwendungen (VwGH vom 13.12.2012, 2012/16/0133), die weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Gesellschaft abhängig sind, steuerpflichtig.

ad 1.

Ein beherrschender Einfluss einer Obergesellschaft auf die Willensbildung einer Zwischengesellschaft begründe noch keine gesellschaftsrechtlich maßgebliche Weiterleitungsverpflichtung. Die Beschlüsse der Gesellschafter der M-KG legten lediglich den Willen der M-KG fest. Eine von einem Dritten auferlegte Pflicht zur Weiterleitung könne daraus nicht abgeleitet werden. Zudem seien die fraglichen Zuschüsse auch tatsächlich von der direkten Gesellschafterin an die Bf. geleistet worden, sodass eine bloß zweistufige Leistung vorliege.

Die Entscheidung des UFS RV/3094/09 vom 18.11.2013 beschäftige sich eingehend mit der Zurechnungsfrage und der Frage von Weiterleitungsverpflichtungen und der Gesellschafterversammlung als oberstem Willensbildungsorgan der Gesellschaft und bringe klar zum Ausdruck, dass Gesellschafterbeschlüsse der betroffenen Gesellschaft nur eine Willensbildung der betroffenen Gesellschaft darstellen und daher nicht als von außen auferlegte Verpflichtung der betreffenden Gesellschaft zur Weiterleitung angesehen werden können. Die Entscheidungen, die vom VwGH bestätigt worden seien (Zurückweisung der Revision), seien daher nach Ansicht des Finanzamts einschlägig und würden klar für die Steuerpflicht auch der gegenständlichen Leistungen der KG als direkte Gesellschafterin der Bf. sprechen, auch wenn die Leistende ihrerseits durch Zuschüsse ihrer Gesellschafter für diesen Zweck mit den entsprechenden Mitteln ausgestattet wurde.

Vorlageantrag vom 11.8.2015

Die Bf. beantragt die Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG mit folgender, ergänzender Begründung:

GesSt-Freiheit liege nach der unbestrittenen Ansicht des BMF bei einem sogenannten Großmutterzuschuss vor, welcher voraussetze, dass die Gewährung des Zuschusses seitens der Großmuttergesellschaft freiwillig erfolge und die Tochtergesellschaft eine Verpflichtung zur Weiterleitung des Zuschusses an die Enkelgesellschaft treffe (und damit keine "freiwillige" Leistung der Zwischengesellschaft an die Enkelgesellschaft vorliege). Nach der Rsp. des VwGH (28.6.2007, 2007/16/0027; 18.9.2007, 2006/16/0154) liege keine "Freiwilligkeit" vor, wenn eine rechtsverbindliche Weisung an die Geschäftsführung der Zwischengesellschaft erfolge. Dafür sei ein gültiger Gesellschafterbeschluss über die Weiterleitung der Mittel erforderlich.

"Den Ausführungen des VwGH zufolge vermag zwar ein beherrschender Einfluss einer Obergesellschaft (Großmuttergesellschaft) auf die Willensbildung einer Zwischengesellschaft noch keine gesellschaftsrechtlich maßgebliche Weiterleitungsverpflichtung zu begründen; es wird jedoch nach der einhelligen Meinung im Schrifttum deutlich zum Ausdruck gebracht, dass ein den Geschäftsführer einer Zwischengesellschaft bindender Gesellschafterbeschluss sehr wohl eine gesellschaftssteuerrechtlich relevante Weiterleitungsverpflichtung zu begründen vermag, sodass nicht von einer freiwilligen, der GesSt unterliegenden, Weiterleitung des Zuschusses an die Enkelgesellschaft ausgegangen werden kann."

Das GVG hat die Beschwerde am 4.11.2015 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Verfahren vor dem BFG

Über Vorhalt des BFG hat die Bf. mit Schreiben vom 20.5.2019 klargestellt, dass neben den aktenkundigen Beschlüssen keine weiteren Beschlüsse insbesondere auf Großmutterebene gefasst worden seien. Die Weiterleitung sei umgehend, zB am gleichen Tag (Buchungsbelege vom 20.1.2011), erfolgt. Die Großmutter-Gesellschaften hätten die Zuschüsse als Anteile an verbundenen Unternehmen aktiviert; die M-GmbH habe mit dem Eingang der Zuschüsse ihre Kapitalrücklage und aufgrund der Weiterleitung an die Bf. sodann die Anteile an verbundenen Unternehmen erhöht; die Bf. habe letztendlich die Zuschüsse als Kapitalrücklage gebucht.

Die Bf. hat die Buchungsvorgänge bei den beteiligten Gesellschaften belegt.

Schließlich hat die Bf. ihre Rechtsansicht nochmals mit Schreiben vom 14. Juni 2019 im Wesentlichen wie folgt dargelegt:

In dem Verfahren RV/7103070/2012 gab das BFG der Beschwerdeführerin recht; die GesSt-Bescheide wurden aufgehoben. Auch in diesem Fall ging es wieder um die Weiterleitungsverpflichtung der mittleren Gesellschaft/Zwischengesellschaft. Das BFG führt aus, dass es zu einer GesSt-Pflicht nach § 2 Z 4 KVG einer freiwilligen Leistung eines Gesellschafters bedarf. Weiters wird ausgeführt, dass eine "...freiwillige Leistung eines Gesellschafters auch dann nicht vorliegt, wenn der leistende Gesellschafter selbst eine Gesellschaft ist und aufgrund einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten, etwa aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung handelt, welche eine Zurechnung der Leistung an den Dritten als Leistenden bewirkt". Nachdem im Fall der Bf. die mittlere Gesellschaft (M GmbH & Co KG) mittels gültigen Gesellschaftsbeschluss zur Weiterleitung verpflichtet ist, kann per se aus Sicht der Zwischengesellschaft keine freiwillige Leistung an die österreichische Enkelgesellschaft vorliegen.

Dies weiter bekräftigend führt das BFG weiter aus: "Eine solche Weiterleitungsverpflichtung auf Grund eines Anweisungsverhältnisses setzt einen diesbezüglichen Gesellschafterbeschluss voraus, weshalb die Anweisung durch einen Gesellschafter, der nicht Alleingesellschafter ist, gesellschaftsrechtlich nicht bindet". Nachdem im Fall der Bf. sämtliche Gesellschafter der mittleren Gesellschaft einen gültigen Gesellschafterbeschluss mit der Verpflichtung zur Weiterleitung an

die Enkelgesellschaft gefasst haben, ist uE auch im Fall der Bf. (genau wie in dieser Rechtssache (RV/7103070/2012) GesSt-Freiheit gegeben.

Unserer Ansicht nach unterstützen die wesentlichen Aussagen in dem Artikel in RdW 2012/134 unsere Rechtsmeinung auf GesSt-Freiheit im Fall der Bf.:

"Es existierte lediglich ein Beschluss der Stadt, nicht aber ein rechtsgültiger Gesellschafterbeschluss auf der Ebene der Holdinggesellschaft." (Anmerkung: mittlere Gesellschaft). Im Fall der Bf. liegt sehr wohl ein Gesellschafterbeschluss auf Ebene der mittleren Gesellschaft (M GmbH & Co KG) durch die Gesellschafter der mittleren Gesellschaft vor.

"Wenn erst die Muttergesellschaft (Anm.: mittlere Gesellschaft) die entsprechenden Gesellschafterbeschlüsse fasst und... dann liegt nach stRsp des UFS jedenfalls kein (steuerfreier) Großmutterzuschuss vor". Genau dies liegt jedoch im Fall der Bf. nicht vor, weil hier ein Beschluss der Gesellschafter der mittleren Gesellschaft vorliegt. Das heißt, nicht die mittlere Gesellschaft (als Gesellschafter der Enkelgesellschaft) hat diesen Beschluss gefasst, sondern die Gesellschafter der mittleren Gesellschaft. Und dadurch wurde die Weiterleitungsverpflichtung für die mittlere Gesellschaft begründet.

Mit Schreiben vom 10.10.2019 hat die Bf. ihren Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes und der Parteienangaben erwiesen und hinsichtlich der Steuerberechnung überdies unstrittig.

Rechtslage

Gemäß § 8 KVG beträgt die Steuer 1 % der Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG wird die Steuer bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4) vom Wert der Leistung berechnet.

Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen der GesSt 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
- d) Übernahme von Gegenständen

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

Erwägungen

Das GVG stützt seine GesSt-Bescheide vom 21.7.2014 auf § 2 Z 4 lit. a KVG, wonach freiwillige Zuschüsse, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Steuer unterliegen.

Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist im Wesentlichen die Frage der Freiwilligkeit der Zuschüsse.

Als freiwillig (iSd. § 2 Z 3 und 4 KVG) sind vor allem Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (VwGH 25.3.1993, 92/16/0146).

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (Dorazil, KVG, Kurzkommentar, Seite 61 f., Rz. 1 bis 1.2 samt Rechtsprechung).

Die Bf. beruft sich nunmehr darauf, dass die Zuschussleistungen aufgrund gesellschaftsvertraglicher Verpflichtung der M-KG erfolgt seien, indem deren Gesellschafter in Gesellschafterbeschlüssen jeweils die Weiterleitung der seitens der Kommanditisten erfolgten Kapitalerhöhungen an die Bf. angeordnet hätten. Damit sei die Leistung der Zuschüsse durch die M-KG nicht freiwillig erfolgt.

Die Bf. stützt sich dafür auf Rechtsprechung des VwGH, worin der Gerichtshof es grundsätzlich als zutreffend erachtet, dass im Rahmen eines dreipersonalen Verhältnisses (Stadt - GmbH - Zuschussempfängerin, =ZE) der Geschäftsführung einer GmbH Weisungen (=Anweisung im Sinne des bürgerlichen Rechtes, § 1400 ABGB) durch Gesellschafterbeschluss erteilt werden können.

(abweisende) VwGH Erkenntnisse vom 28.6.2007, 2006/16/0027 (Stadt - GmbH), und vom 19.9.2007, **2006/16/0154** (GmbH - ZE):

"Wesentliche Voraussetzung für die Annahme eines Anweisungsverhältnisses wäre eine Anweisung im Deckungsverhältnis zwischen der Stadt und der GmbH über die Verwendung der zugewiesenen Mittel. ... Es trifft zu, dass der Geschäftsführung einer GmbH Weisungen erteilt werden können. Weisungen können nach dem Gesetz aber nur durch Gesellschafterbeschluss erteilt werden (§ 20 Abs. 1 GmbHG); einzelnen Gesellschaftern kommt ein Weisungsrecht nicht zu."

Im zugrundeliegenden Fall reichte der Beschluss über die Mittelverwendung bloß einer Mitgesellschafterin noch nicht aus, dass die (An-)Weisung an die Geschäftsführung verbindliche Rechtswirkungen erzeugt hätte.

Ebenfalls einschlägig ist eine Fallkonstellation, bei der die Stadt als Alleingesellschafterin in einer Gemeinderatssitzung einen Gesellschafterzuschuss an die GmbH "für die Entwicklung ... unter Zuhilfenahme einer zu gründenden Tochtergesellschaft" beschlossen hat.

(abweisendes) Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2010, **2009/16/0019**:

"Da im vorliegenden Fall weder eine gesetzliche noch eine aus der Satzung der GmbH sich ergebende Verpflichtung der GmbH zur Leistung der in Rede stehenden Zahlung an die ZE vorlag, durfte die belangte Behörde in beiden Fällen im Ergebnis frei von Rechtswidrigkeit vom Vorliegen freiwilliger Leistungen ausgehen, weil der von den Beschwerden ins Treffen geführte Beschluss des Gemeinderates der Stadt weder eine gesetzliche noch eine gesellschaftsvertragliche Pflicht begründen konnte [unter Verweis auf die obigen Erkenntnisse]."

Neben den Bestimmungen des KVG sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union aber auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (KapAnsRL) vom 17.7.1969, 69/335/EWG, neugefasst am 12.2.2008, 2008/7/EG, unmittelbar anzuwenden. Die KapAnsRL einschließlich der dazu ergangenen Rechtssprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, KVG Kurzkommentar², Pkt. I.1. zu § 2).

In seinen neueren Erkenntnissen stellt daher der VwGH unter Bezugnahme auf die EuGH Rechtsprechung schwergewichtig auf eine **wirtschaftliche Betrachtungsweise** ab, denn nach der Rechtsprechung des EuGH sei "der wahre Sachverhalt" zu besteuern und somit anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise die Zurechnung von - der GesSt unterliegenden - Zuschüssen zu beurteilen.

In diesem Sinn sind zu dem Sachverhalt, der auch den oben angeführten Erkenntnissen aus dem Jahr 2007 zugrundeliegt (wobei nunmehr die Stadt Alleingesellschafterin der GmbH war), für Folgezeiträume die Erkenntnisse VwGH 22.4.2015, **2011/16/0233** (GmbH - ZE) und 2011/16/0234 (Stadt - GmbH), ergangen, worin der Gerichtshof die GesSt-Pflicht der GmbH mit folgender Begründung verneint:

Eine dem Tatbestand des § 2 Z 4 KVG entsprechende "freiwillige Leistung eines Gesellschafters" liegt auch dann nicht vor, wenn der leistende Gesellschafter selbst eine

Gesellschaft ist und aufgrund einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten, etwa aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung handelt, welche eine Zurechnung der Leistung an den Dritten als Leistenden bewirkt. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden - Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. die Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002 in den Rs. C-339/99, Energie Steiermark Holding AG, Rn 37 und 38, und C-71/00, Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH, Rn 25, sowie die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 24. Jänner 2013 und vom 21. November 2012). Ein beherrschender Einfluss einer Obergesellschaft auf die Willensbildung einer Zwischengesellschaft vermag noch keine gesellschaftsrechtlich maßgebliche Weiterleitungsverpflichtung zu begründen (vgl. das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002 in der Rs. C-71/00, Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH, sowie das erwähnte hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2013, mwN). Eine solche Weiterleitungsverpflichtung auf Grund eines Anweisungsverhältnisses (mit dem Ergebnis der Zurechnung der Leistung an den Anweisenden als Leistenden) setzt einen diesbezüglichen Gesellschafterbeschluss voraus, weshalb die "Anweisung" durch einen Gesellschafter, der nicht Alleingesellschafter ist, gesellschaftsrechtlich nicht bindet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2007, 2007/16/0027, VwSlg 8.248/F).

Der VwGH hat daher den angefochtenen Bescheid des BFG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, weil das BFG den Standpunkt nicht entkräftet habe, dass die Mitteilung des Inhaltes des die Weiterleitung anordnenden Gemeinderatsbeschlusses der Stadt durch Schreiben an die GmbH eine Weisung darstelle, welche die Freiwilligkeit der GmbH ausschließe, weshalb die Leistung an die ZE nicht der GmbH, sondern der Stadt als Leistender zuzurechnen sei.

Daraufhin hat das BFG in zwei fortgesetzten Verfahren (RV/7103070/2012 und RV/7101807/2013 je vom 22.7.2015) den Beschwerden Folge gegeben und die GesSt-Bescheide aufgehoben, weil durch die Rechtsprechung nunmehr geklärt sei, dass in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Zuschüsse wirtschaftlich der Stadt als Leistende und der ZE als Leistungsempfängerin zuzurechnen seien.

Im gegenständlichen Fall stammen die finanziellen Mittel für die Zuschüsse eindeutig von den Großmuttergesellschaften B-GmbH und H-GmbH, welche als Kommanditisten gemeinsam mit der Komplementär GmbH mittels Gesellschafterbeschluss ihre Leistung an die Bedingung geknüpft haben, dass das von ihnen in die M-KG eingezahlte Kapital umgehend an die beschwerdeführende Tochter weitergeleitet wird, welche Bedingung auch erfüllt wurde.

Aus den Gesellschafterbeschlüssen geht hervor, dass "die Zahlungen zwecks Erhöhung des Eigenkapitals der Bf. erfolgen" und die M-KG "verpflichtet ist, das eingezahlte Kapital umgehend an die Bf. weiterzuleiten." In einer Gesamtbetrachtung ist daher der Wille der Joint Venture Partner, die M-KG zur Weiterleitung der an die M-KG geleisteten Zahlungen zu verpflichten, eindeutig ersichtlich. Dieser Wille wurde dadurch umgesetzt, dass ein

dahingehender Gesellschafterbeschluss aller Gesellschafter auf der Ebene der M-KG gefasst wurde.

Wenn das GVG einwendet, die Gesellschafterbeschlüsse legten lediglich den Willen der M-KG fest, darin sei jedoch keine *von einem Dritten* auferlegte Weiterleitungspflicht zu erblicken - es fehle quasi ein dreistufiges Verhältnis - so ist dem entgegenzuhalten, dass es es der VwGH als zutreffend erachtet hat, dass der Geschäftsführung einer GmbH durch Gesellschafterbeschluss aller Gesellschafter verbindliche Weisungen erteilt werden können und dadurch Leistungen im Sinne einer Dreistufigkeit den Großmüttern zugerechnet werden können. Für den vorliegenden Fall eines Gesellschafterbeschlusses einer KG kann nicht Anderes gelten.

In § 9 des Gesellschaftsvertrages der M-KG ist festgelegt, dass Zahlungen in die Kapitalrücklage einer einstimmigen Beschlussfassung bedürfen. Diese gesellschaftsvertragliche Regelung ist durch die vorliegenden Beschlüsse aller 3 Gesellschafter (Komplementär GmbH, B-GmbH und H-GmbH) erfüllt. Wie auch das vorgelegte Rechtsgutachten des Univ.-Prof. X ausführt, kommt aber der KG eigene Rechtspersönlichkeit zu und ist die Sphäre der Gesellschafter von derjenigen der Gesellschaft zu trennen. Damit war aber die Geschäftsführung, als Repräsentant der Gesellschaft, an die Weisung quasi eines Dritten (die Gesellschafter) gebunden.

Die M-KG hat somit nach Ansicht des BFG wirtschaftlich gesehen die Zuschüsse an die Bf. **nicht freiwillig** geleistet, sondern war sie zur Weiterleitung an die Bf. verpflichtet. In einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind die gegenständlichen Zuschüsse somit den Großmuttergesellschaften als Leistende und der Bf. als Leistungsempfängerin zuzurechnen, womit die Zuschüsse nicht als freiwillige Leistung eines Gesellschafters im Sinne des § 2 KVG der GesSt unterliegen.

Dies gilt allerdings nicht für den (ersten) Zuschuss vom 8.4.2009 in Höhe von 3 Mio. €. Der diesbezügliche Sachverhalt unterscheidet sich nämlich insofern, als hier der Zuschuss seinen Grund in dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 29.1.2009, eingegangen von der M-KG, hat. Im Vertragspunkt 4.2. dieses Vertrages wurde u.a. vereinbart, dass sich die M-KG verpflichtet, die Bf. binnen sechs Monaten mit soviel Eigenkapital auszustatten, dass keine Krise im Sinne des Unternehmensreorganisationsgesetzes bzw. Eigenkapitalersatzgesetzes vorliegt. Mit der Zuschussleistung erfüllt daher die M-KG eine eigene, vertragliche Verpflichtung.

Dies ist vergleichbar mit dem Fall des UFS vom 18.11.2013, RV/3879-W/08 ua., wo die Zuschüsse der Großmutter ebenfalls nicht bloß weitergeleitet wurden, sondern die Muttergesellschaft über das Vermögen nach Maßgabe anderer Vorgaben verfügt hat. Es handelte sich somit nicht um einen Vorgang zwischen Großmutter und Tochtergesellschaft, sondern 1.) um einen Vorgang zwischen Großmutter und Muttergesellschaft und erst 2.) um einen - separaten - Vorgang zwischen Mutter und Tochtergesellschaft (siehe auch die dortige ausführliche Begründung). Diese Entscheidung hat der Gerichtshof bestätigt, VwGH 19.11.2014, Ro 2014/16/0029.

"In der Verwendung der Mittel für den (entgeltlichen) Erwerb der Aktien durch die Revisionswerberin [Mutter] selbst lag aber keine der A SE [Großmutter] zurechenbare Weiterleitung dieser Mittel an die Enkelgesellschaft."

Wenn die Bf. vorbringt, dies könne nur bis zu einem Betrag von 2.750.000 € zutreffen, darüber hinaus sei der Zuschuss zur Abdeckung des laufenden Verlustes gewährt worden, so ist ihr entgegen zu halten, dass zwischen der M-KG und der Bf. selbst keine Abreden über mögliche Verlustübernahmen (im Vorhinein) getroffen worden sind. Die M-KG hat sich im Kauf- und Abtretungsvertrag vom 29.1.2009 lediglich *dem Verkäufer gegenüber* bereit erklärt, für eine gewisse Kapitalausstattung der Bf. zu sorgen.

Die Zuschüsse der Jahre 2010 und 2011 sind daher keine GesSt-pflichtigen freiwilligen Leistungen der M-KG an eine inländische Kapitalgesellschaft (Bf.), sondern ist die Leistung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den leistenden Kommanditisten der M-KG zuzurechnen. Lediglich der Zuschuss aus dem Jahr 2009 ist aufgrund des Kauf- und Abtretungsvertrages vom 29.1.2009 gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG steuerpflichtig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 22. Oktober 2019