

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache BF, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 13.4.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 31.8.2017, ERFNR ***/2014, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mittels Gesellschaftsteuererklärung vom 12.9.2014 wurden der belangten Behörde Gesellschafterzuschüsse an die Beschwerdeführerin iHv EUR 8.516.676,00 angezeigt. Mit Bescheid vom 13.8.2015 wurde für die besagten angezeigten unmittelbaren Zuschüsse die Gesellschaftsteuer iHv EUR 85.166,76 festgesetzt.

Mit 30.10.2014 richtete die belangte Behörde ein Ergänzungersuchen an die Beschwerdeführerin, im Rahmen dessen um Übersendung von Kopien des Gesellschafterbeschlusses und des Einzahlungsbeleges ersucht wurde.

Mit den Antwortschreiben vom 2.12.2014 und vom 5.8.2015 wurden gegenüber der belangten Behörde – neben den unmittelbaren Zuschüssen iHv EUR 8.516.676,00 – weitere Zuschüsse iHv EUR 4.483.324,00 bekanntgegeben. Dieser Betrag setze sich aus Leistungen iHv EUR 3.709.824,00 (Zuschussleistender: **GM1**, in der Folge „GM1“), EUR 167.700,00 (Zuschussleistender: **GM2**, in der Folge „GM2“) und EUR 605.800,00 (Zuschussleistender: **GM3**, in der Folge „GM3“) zusammen. Bei diesen Zuschüssen handle es sich nach Beurteilung durch die Beschwerdeführerin um nicht gesellschaftsteuerpflichtige (Ur-)Großmutterzuschüsse.

Weiter wurden der belangten Behörde mit den Schreiben vom 23.1.2017 und vom 26.4.2017 der Kooperationsvertrag sowie eine Aufgliederung der Kapitalrücklagen der Geschäftsjahre 2013 bis 2016 übermittelt. In beschwerdegegenständlich relevanter Hinsicht ergibt sich daraus, dass sich die Vertragsparteien (**M1** (in der Folge „M1“), **M2** (in der Folge „M2“), **M3** (in der Folge „M3“), **M4** (in der Folge „M4“) und **M5** (in der Folge „M5“)) nach Punkt 4.1 des Kooperationsvertrages verpflichten, den Finanzierungsbedarf der Beschwerdeführerin bis zu einem Betrag von insgesamt EUR 38.500.000,00 pro rata ihrer Kommanditanteile zu sichern. Nach Punkt 4.3 des Vertrages wird die konkrete Form der Finanzierung von den Parteien jeweils mit Beschluss der Gesellschafterversammlung festgelegt. Durch Konzerngesellschaften der Parteien zur Verfügung gestelltes Kapital bzw übernommene Haftungen sind jeweils betragsgemäß auf die Finanzierungsverpflichtung der Parteien anzurechnen.

Nach Punkt 4.6 des Kooperationsvertrages übernehmen die Vertragsparteien folgende Finanzierungsverpflichtungen:

M1: EUR 16.978.500,00

M2: EUR 11.530.750,00

M3: EUR 7.700.000,00

M4: EUR 496.650,00

M5: EUR 1.794.100,00

Mit 31.8.2017 wurde die Gesellschaftsteuer für die bezeichneten mittelbaren Zuschüsse mit EUR 37.098,24, EUR 1.677,00 und EUR 6.058,00 (insgesamt EUR 44.833,24) bescheidmäßig festgesetzt.

Begründend wurde von Seiten der belangten Behörde ausgeführt, dass sich nach dem vorliegenden Kooperationsvertrag die Gesellschafter verpflichten würden, den Finanzierungsbedarf der Gesellschaft iHv EUR 38.500.000,00 zu sichern. Demgemäß hätten die Gesellschafter die im Punkt 4.6 des Vertrages beschriebene Finanzierungsverpflichtung zu übernehmen. Das gegenständlich jedoch durch die Konzerngesellschaften zur Verfügung gestellte Kapital sei betragsgemäß auf die Finanzierungsverpflichtung der Gesellschafter anzurechnen. Im jeweiligen Gesellschafterbeschluss werde unter Bezugnahme auf den Kooperationsvertrag die konkrete Form der Finanzierung – Zufuhr von Eigenkapital – festgelegt. Basierend auf dem Kooperationsvertrag sei von einer Leistungsverpflichtung der Gesellschafter auszugehen, welche durch die Leistung der Großmutterzuschüsse von ihren eigenen Verpflichtungen befreit worden seien. Die Leistungsverpflichtung aus diesem Vertrag sei gesellschaftsteuerpflichtig, da sie vom mittelbaren Gesellschafter (Großmutter,

Urgroßmutter) für den unmittelbaren Gesellschafter übernommen wurde. Sofern ein unter § 2 KVG zu subsumierender Vorgang zwischen der Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft verwirklicht werde und die Großmutter diese Leistung erbringe, sei diese Leistung der Muttergesellschaft zuzurechnen und begründe, da sie unmittelbare Gesellschafterin sei, die Gesellschaftsteuerpflicht. In Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise seien daher Urgroß- und Großmutterzuschüsse den Kommanditisten (Gesellschafter) als Leistende zuzurechnen.

Mit 13.4.2018 wurden die drei Bescheide vom 31.8.2017 mit Bescheidbeschwerde angefochten. Begründend wurde ausgeführt, dass Zuschüsse von mittelbaren Gesellschaftern, sogenannte Großmutterzuschüsse, keine Leistungen von einem Gesellschafter iSd KVG und damit grundsätzlich nicht gesellschaftsteuerpflichtig seien. Leistungen des indirekten Gesellschafters könnten dem direkten Gesellschafter nur dann zugerechnet werden, wenn der Zuschuss vor allem im Interesse des direkten Gesellschafters erbracht wurde. In den Bescheiden sei jedoch nicht festgestellt worden, dass kein Interesse der mittelbaren Gesellschafter bestanden habe, weshalb auch nicht davon auszugehen sei, dass die Zuschüsse im fast ausschließlichen Interesse der Gesellschafter erfolgten. Aus diesen Gründen sei die Gesellschaftsteuer mit jeweils EUR 0,00 festzusetzen.

Von Seiten der belangten Behörde wurden mit 20.8.2018 drei abweisende Beschwerdevorentscheidungen erlassen und diese damit begründet, dass die Ausstattung einer Gesellschaft mit dem für die Erfüllung des Gesellschafterzweckes notwendigen Eigenkapitals zu den typischen Aufgaben eines Gesellschafters zähle. Mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 12.1.2006, Rs C-494/03, führte die belangte Behörde weiter aus, dass eine Erhöhung des Wertes von Gesellschaftsanteilen vor allem im Interesse der Gesellschafter liege. 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, könne der Aussage des EuGH, wie auch dem Urteil insgesamt, nicht entnommen werden.

Mit 16.10.2018 brachte die Beschwerdeführerin, ohne weiteres Vorbringen, einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Feststellungen

Die Beschwerdeführerin ist eine inländische GmbH & Co KG. Gegenständlich erhielt die Beschwerdeführerin von dreien an ihr nur mittelbar beteiligten Gesellschaften (GM1, GM2 und GM3) Zuschüsse. Die Zuschüsse basieren auf einem zwischen den

unmittelbaren Gesellschaftern (Kommanditisten) der Beschwerdeführerin (M1, M2, M3, M4 und M5) am 24.6.2013 abgeschlossenen Kooperationsvertrag bzw auf Beschlüssen der Gesellschafterversammlung.

Bei der Zuschussleistung der GM1 iHv EUR 3.709.824,00 (Valutadatum: 28.7.2014) handelt es sich um eine Leistung einer Urgroßmuttergesellschaft, bei den Zuschussleistungen der GM2 iHv EUR 167.700,00 (Valutadatum: 23.7.2014) sowie der GM3 iHv EUR 605.800,00 (Valutadatum: 28.7.2014) um Leistungen von jeweils einer Großmuttergesellschaft.

Vertraglich haben sich die Parteien des bezeichneten Kooperationsvertrages verpflichtet, den Finanzierungsbedarf der Beschwerdeführerin bis zu einem Betrag von insgesamt EUR 38.500.000,00 pro rata ihrer Kommanditanteile zu sichern. Die konkrete Form der Finanzierung (Kapitalerhöhung, Zuschüsse, Fremdkapital, Haftungen für Fremdkapital, Verlustabdeckung, etc) wird gemäß Punkt 4.3 des Vertrages von den Parteien jeweils mit Beschluss der Gesellschafterversammlung festgelegt und durch Konzerngesellschaften der Parteien zur Verfügung gestelltes Kapital ist jeweils betragsmäßig auf die Finanzierungsverpflichtung der Parteien anzurechnen.

In der schriftlichen Zuschussvereinbarung findet sich nicht ausdrücklich festgehalten oder dokumentiert, was die besondere Zielsetzung der Zuschussleistung ist und in wessen Interesse der Zuschuss vorgenommen wird. Auch wurden von Seiten der Beschwerdeführerin trotz erfolgter Aufforderung keinerlei Nachweise oder Dokumente vorgelegt, aus denen ersichtlich wäre, dass die Zuschussleistungen im überwiegenden oder fast ausschließlichen Interesse dieser (Ur-)Großmuttergesellschaften erfolgt wären.

Es liegen gegenständlich keinerlei Hinweise dafür vor, dass die im vorliegenden Fall erfolgten Zahlungen aufgrund konzernstrategischer Interessen der mittelbaren Gesellschafter getätigt worden wären oder dass die mittelbaren Gesellschafter ein bestimmtes Verhalten der zuschussempfangenden Gesellschaft erwirken wollten.

Festzustellen ist jedoch, dass die gegenständlich übernommene Verpflichtung, den Finanzierungsbedarf der Beschwerdeführerin bis zu einem Betrag von insgesamt EUR 38.500.000,00 zu sichern, eine direkte Leistungsverpflichtung der unmittelbaren Gesellschafter darstellt. Diese Verpflichtung wurde von den mittelbaren Gesellschaftern übernommen, erfolgte aber im Interesse der unmittelbaren Gesellschafter. Unzweifelhaft ist ein Kausalzusammenhang zwischen der von den unmittelbaren Gesellschaftern eingegangenen Leistungsverpflichtung und der tatsächlichen Erfüllung durch die Zuschussleistungen der mittelbaren Gesellschafter gegeben.

2. Beweiswürdigung

Im Allgemeinen ergeben sich die getroffenen Feststellungen aus dem vorliegenden Verwaltungsakt und dem obig dargestellten Verfahrensgang. Die getroffene Feststellung, dass die mittelbaren Zuschüsse der Großmuttergesellschaften im Interesse der

unmittelbaren Gesellschaftern erfolgten und diesen aus diesem Grund zuzurechnen sind, ergibt sich aus einer vorgenommenen wirtschaftlichen und nicht rein formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden, Betrachtungsweise, welche nach Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH 12.1.2006, Rs C-494/03; 17.10.2002, Rs C-339/99) sowie des VwGH (vgl. ua 19.12.2002, 2001/16/0273; 24.01.2013, 2012/16/0104) im gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Die gegenständlich in Streit stehende Frage der Gesellschaftsteuerpflicht findet ihre gesetzliche Normierung im Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG). Gemäß § 38 Abs 3e KVG tritt der die Gesellschaftsteuer regelnde Teil I des KVG mit Ablauf des 31.12.2015 außer Kraft, die Vorschriften sind jedoch (weiterhin) auf Rechtsvorgänge anzuwenden, bei denen die Steuerschuld vor dem 1.1.2016 entstand.

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine inländische GmbH & Co KG. Gemäß § 4 Abs 2 Z 1 KVG gilt sie für Zwecke des KVG als Kapitalgesellschaft. Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer (auch) freiwillige Leistungen des Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Unter litera a werden im Konkreten Zuschüsse angesprochen. Nach § 7 Abs 1 Z 2 KVG wird die Steuer bei Leistungen gemäß § 2 Z 2 bis 4 vom Wert der Leistung berechnet. Gemäß § 8 KVG beträgt die Steuer 1% der Bemessungsgrundlage.

Nach § 9 Abs 1 KVG ist die Kapitalgesellschaft Steuerschuldner. Das Entstehen der Steuerschuld ist im Gesellschaftssteuerrecht nach der Generalklausel des § 4 Abs 1 BAO zu beurteilen. Danach entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Die einmal entstandene Steuerpflicht soll durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden (sog Stichtagsprinzip; vgl. VwGH 20.12.2007, 2004/16/0118). Da die Steuerpflicht somit mit Valutadatum der getätigten Zuschussleistungen (28.7.2014: Zuschuss der GM1 iHv EUR 3.709.824,00; 23.7.2014: Zuschuss der GM2 iHv EUR 167.700,00; 28.7.2014: Zuschuss der GM3 iHv EUR 605.800,00) entstanden ist, unterliegt der Vorgang jedenfalls dem Grunde nach den Vorschriften des KVG.

Mit BGBl 629/1994 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz an die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlung von Kapital (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), angepasst. Bei der Auslegung des Tatbestandes des § 2 Z 4 KVG sind daher auch die Bestimmungen der Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu beachten.

Nach Artikel 4 Abs 2 lit b der RL 69/335/EWG (entspricht Art 3 lit 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 Gesellschaftsanteile zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1% unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Nach Aufbau und Systematik der Richtlinie 69/335/EWG wird die Gesellschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft erhoben, die Empfängerin der fraglichen Kapitalzuführung ist. Dies ist gewöhnlich die Gesellschaft, der die in Rede stehenden Mittel oder Leistungen physisch übertragen werden (vgl EuGH 12.1.2006, Rs C-494/03).

Im gegenständlichen Fall ist die Rechtsfrage zu klären, ob die Zuschüsse der mittelbaren Gesellschafter (GM1, GM2, GM3) iHv EUR 3.709.824,00, EUR 167.700,00 und EUR 605.800,00 (insgesamt EUR 4.483.324,00) den unmittelbaren Gesellschaftern zuzurechnen und dadurch als Zuschüsse iSd § 2 Z 4 lit a KVG zu qualifizieren sind, welche der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Wem die getätigten Leistungen tatsächlich zuzurechnen sind, ist nach der ständigen EuGH-Judikatur anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen. So sind etwa nach EuGH 12.1.2006, Rs C-494/03, *Senior Engineering Investments BV*, Leistungen dann dem unmittelbaren Gesellschafter zuzurechnen, wenn diese in der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers erfolgen und die Erhöhung vor allem im Interesse des Gesellschafters liegt (sog Zurechnungstheorie). Der EuGH hat damit ausgesprochen, dass eine Erhöhung des Wertes von Gesellschaftsanteilen vor allem im Interesse der unmittelbaren 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 den unmittelbaren Gesellschaftern zuzurechnen, kann der obigen Aussage des EuGH, wie auch dem Urteil insgesamt, nicht entkommen werden.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs 1 BAO tritt zwar im Bereich des KVG in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft; doch kommt sie auch im Verkehrsteuerrecht immer dann zur Anwendung, wenn sich den Abgabenbehörden ein Sachverhalt bietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde (vgl ua VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273; VwGH 6.11.2002, 2002/16/0240).

Ein formell vom bloß mittelbaren Gesellschafter geleisteter Zuschuss ist somit dem unmittelbaren Gesellschafter zuzurechnen, wenn der Zuschuss im Interesse des unmittelbaren Gesellschafters geleistet wurde.

Insoweit die Beschwerdeführerin bemängelt, es habe die Feststellung gefehlt, dass kein Interesse der mittelbaren Gesellschafter bestanden habe, ist ihr entgegenzuhalten, dass

vielmehr von ihrer Seite keinerlei Nachweise bzw Umstände vorgelegt bzw vorgebracht wurden, die zur Feststellung hätten führen können, dass die Zuschussleistung im überwiegenden oder fast ausschließlichen Interesse der Großmuttergesellschaft gelegen wäre. Zwar wurde im gegenständlichen Fall mehrfach eine Fristerstreckung gewährt, um entsprechende Nachweise bzw Dokumente vorzulegen, was die Beschwerdeführerin jedoch dennoch unterließ.

Aus diesen Gründen sind nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die im gegenständlichen Fall getätigten Zuschüsse als im Interesse der unmittelbaren Gesellschafter zu qualifizieren und auch diesen zuzuordnen. Diese freiwilligen Leistungen unterliegen nach Maßgabe des § 2 Z 4 lit a KVG der Gesellschaftsteuer. Die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer iHv EUR 37.098,24, EUR 1.677,00 und EUR 6.058,00 (insgesamt EUR 44.833,24) erfolgte an die Beschwerdeführerin somit zurecht.

Auszuführen bleibt noch, dass selbst, wenn die mittelbaren Gesellschafter ein eigenständiges Interesse an der Zuschussleistung hätten, dies im gegenständlichen Fall keine andere rechtliche Beurteilung nach sich ziehen würde, da eben den Zuschussleistungen eine befreiende Wirkung für die unmittelbaren Gesellschafter zukam (vgl in diesem Sinne EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99; VwGH 24.01.2013, 2012/16/0104). Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Das Bundesfinanzgericht ist in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des EuGH (12.1.2006, Rs C-494/03; 17.10.2002, Rs C-339/99) sowie des VwGH (vgl ua 19.12.2002, 2001/16/0273; 24.01.2013, 2012/16/0104) betreffend die Zurechnung von Zuschüssen gefolgt. Die Revision war daher vom Bundesfinanzgericht nicht zuzulassen.

Wien, am 16. Dezember 2019

