

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, (RNF ***10***) vertreten durch Mazars & Guerard GmbH, Döblinger Hauptstrasse 50, 1190 Wien, über die Beschwerde vom 7. März 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 25. Februar 2013, ***11***, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Gesellschaftsteuererklärung

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 30.1.2012 wurde der Rechtsvorgang der freiwilligen Leistung eines Gesellschafters gemäß § 2 Z 4 KVG dem Finanzamt bekannt gegeben. Die Leistungen wurden mit € 0,00 beziffert und begründend für die Steuerbefreiung ausgeführt: „Zuschuß iHv MEUR 40 durch die ***3*** an die ***6*** mit der Verpflichtung MEUR 11 an

die ALAG weiterzuleiten. Gesellschaftsteuerfrei mangels Freiwilligkeit gem § 2 (4) lit a KVG (siehe EUGH (-399/99)“

2. Vorhalt des Finanzamtes an die Bf

Mit Vorhalt vom 11.5.2012 wurde die ***Bf1*** (in der Folge kurz Bf.) um Vorlage sämtlicher Urkunden, die im Zusammenhang mit der Zuschussleistung errichtet wurden gebeten. Zudem wurde um Information hinsichtlich der Buchung der Leistung und Weiterleitung an die einzelnen Gesellschaften ersucht.

Mit Schreiben vom 23.5.2012 führte die Bf. aus, dass die ***1*** mit beiliegendem Beschluss die Entscheidung getroffen habe, dass ***2*** an ihre Tochtergesellschaft ***3*** (in der Folge auch „***3***“) einen Zuschuss zu leisten habe. Insgesamt seien MEUR 155 an die ***3*** mit der Auflage bezahlt worden, die Tochtergesellschaften ***4*** mit MEUR 20 zu rekapitalisieren, an ***5*** MEUR 40 sowie an ***6*** (die Muttergesellschaft der ***Bf1***; in der Folge auch „***6***“) ebenso MEUR 40 zu bezahlen.

Der ***6*** sei in diesem Beschluss aufgetragen worden, an die ***Bf1*** einen Zuschuss in Höhe von insgesamt MEUR 11 zu leisten, wovon MEUR 5 an die ***7*** weiterzuleiten seien.

Die Entscheidung zur Rekapitalisierung der ***Bf1*** bzw. der ***7*** sei auf Konzernebene in Turin durch die ***1*** getroffen worden. Es entstehe keine Gesellschaftsteuerpflicht, da es sich nicht um eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters im Sinne des § 2 Z 4 KVG handle. Es liege eine Zuschussleistung der ***3***, also der Großmuttergesellschaft, vor.

§ 2 Z 2 KVG komme auch nicht zur Anwendung, das es sich bei dieser Zahlung nicht um eine Leistung auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung des Gesellschafters handle.

Der erhaltene Zuschuss sei in eine freie Kapitalrücklage eingestellt worden, welche anschließend aufgelöst worden sei. Jener Teil, der an die ***7*** weitergeleitet worden sei, habe den Beteiligungsansatz erhöht.

Die Bf. legte den Beschluss der ***1*** vom 22.12.2011 sowie des Hauptversammlungsprotokoll der ***3*** vom 23.12.2011 in italienischer und englischer Sprache vor.

In der in der Folge von der belangten Behörde angeforderten deutschen Übersetzung des Beschlusses wird ausgeführt:

*„Rekapitalisierung in Höhe von 155 Mio. Euro durch die ***2***. zugunsten der ***3***, die ihrerseits die Rekapitalisierung der Tochtergesellschaften vornimmt.*

Begründung und Ziel der Maßnahme:

*Das Nettoergebnis der Gesellschaft hat vor allem unter der Abwertung der direkt bzw. indirekt von ***3*** kontrollierten Beteiligungen und deren Rückstellung von Mitteln, die für die Übernahme künftiger Verluste der kontrollierten rumänischen Gesellschaft ***8*** S.a. gebildet wurde, gelitten.*

Die anhaltend schlechte Konjunkturlage auf den Märkten Osteuropas hat in der Tat zu einer Wertminderung des Eigenkapitals der Gesellschaften geführt, die in diesen Ländern tätig sind. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit einer Rekapitalisierung der Gesellschaften, um den Eigenkapitalwert wieder auf das laut örtlicher Gesetzgebung vorgeschriebene Niveau anzuheben.

[...]

*Ferner sei darauf hingewiesen, dass die Absicht besteht, 2012 alle finanziellen Aktivitäten des Sektors nach und nach in der Schweiz bei der ***5*** zu konzentrieren. Dabei sollen die Beteiligungen ***Bf1*** AG sowie die nachrangigen Darlehen von ***3*** ***Bf1*** IFN an diese übertragen werden.*

MODALITÄTEN:

*Rekapitalisierung seitens der ***2***. zu Gunsten von ***3*** mit einem Betrag von 155 Mio. EUR. Diese übernimmt ihrerseits eine Rekapitalisierung der Tochtergesellschaften ***4*** mit einem Betrag von 20 Mio. EUR, der ***5*** mit 40 Mio. EUR sowie der ***6*** mit 40 Mio. EUR vor.*

*Letztere übernimmt ihrerseits eine Rekapitalisierung der Tochtergesellschaft ***Bf1*** in der Höhe von 11 Mio. EUR vor, die wiederum eine Rekapitalisierung der ***7*** in Höhe von 5 Mio. EUR durchführt.*

EMPFEHLUNGEN:

Abwicklung der Transaktion mit Unterstützung der zuständigen Einrichtungen der Muttergesellschaft.“

*Das Protokoll der Vorstandssitzung der ***3*** vom 23.12.2011 wies nachfolgenden Inhalt auf:*

*„Der Vorsitzende weist darauf hin, dass die Entwicklung der Beteiligungsgesellschaften, die auf den Märkten Osteuropas aktiv sind, die über die „***6***“ gehalten werden, und auch der*

spanische Markt der Kundenunternehmen der Vermietungsgesellschaft „***4***“ sich aufgrund der andauernden ungünstigen wirtschaftlichen Lage in diesen Ländern weiterhin äußerst negativ präsentiert. Dadurch war ein Eingreifen zur Unterstützung des Kapitalisierungs-niveaus der Finanzgesellschaften nötig, die in den genannten Ländern tätig sind, um einen Abschluss des laufenden Geschäftsjahres mit negativem Vermögen zu verhindern. Um dem sich daraus ergebenden Finanzbedarf innerhalb der „***3***“ zu begegnen, betont Dr. ***9***, dass es notwendig ist, das Eigenkapital zu verstärken, um so die Vermögens- und Finanzstruktur zu verbessern.

Diesbezüglich informiert Dr. ***9***, dass der alleinige Gesellschafter „***2***“, der regelmäßig über die Entwicklung der Gesellschaften in Kenntnis gesetzt worden war, entschieden hat, mit Wertstellung zum heutigen Tag, einen Betrag von 155 Mio. Euro auf das Kapitalkonto zu überweisen und dies auch durchgeführt hat. Dabei wurde angeordnet, diesen Betrag in einer entsprechenden Eigenkapitalrückstellung der Gesellschaft zu verbuchen.

Der Vorstand nimmt im Einvernehmen mit den Ausführungen des Vorsitzenden davon Kenntnis und genehmigt einstimmig die Verbuchung des Betrags von 155 Mio Euro im Eigenkapital der Gesellschaft als „Rückstellung für Kapitaleinlagen“.

3. Gesellschaftsteuerbescheid vom 25.2.2013

Der an die Bf. gerichtete Bescheid der belangten Behörde vom 25.2.2013 enthält folgenden Betreff:

„Zuschuss laut Abgabenerklärung vom 30. Jänner 2012“

Der Spruch lautete:

„Die Gesellschaftsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 110.000,00 €.

Berechnung der festgesetzten Gesellschaftsteuer:

Gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z. 2 bis 4 KVG in Höhe von 11.000.000,00 € (gerundet gemäß § 204 BAO) ...110.000,00 €“

Begründend führte das Finanzamt aus:

„Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. 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 (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302).

*Im gegenständlichen Fall liegt keine verpflichtende Weisung zur Weiterleitung aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses vor, somit unterliegt der von der Muttergesellschaft ***6*** geleistete Zuschuss der Gesellschaftsteuer.“*

4. Berufung

Mit Schriftsatz vom 7.3.2013 wurde fristgerecht Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes erhoben. Begründend führte die Bf. in Ergänzung zur Vorhaltbeantwortung aus:

„Der Gesellschaftsteuer unterliegen gem. § 2 Z 3 bzw. Z 4 KVG freiwillige Leistungen eines Gesellschafters einer inländischen Kapitalgesellschaft (...).

Für die Steuerpflicht der Leistung ist es also erforderlich, dass sie freiwillig erbracht wurde. Unter Hinweis auf verschiedene VwGH-Erkenntnisse (VwGH 19.12.2002, 2001/16/0448; 29.01.1975, 607-633/74) halt das BMF fest, dass auch im Bereich des Kapitalverkehrssteuergesetzes eine wirtschaftliche Betrachtungsweise 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 Gesetzes klar zuwiderlaufen. In diesem Sinn ist nach Rechtsprechung des EuGH anhand einer wirtschaftlichen und nicht formalen Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von der Gesellschaftsteuer unterliegenden Beiträgen tatsächlich zuzurechnen ist.

Leistet eine Großmuttergesellschaft einen Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft (vgl Kapitalverkehrssteuergesetz Kommentar, Thunshirn, Himmelsberger, Hohenecker, R2 228 ff) mit der Verpflichtung, diesen an die Enkelgesellschaft weiterzuleiten, unterliegt weder die Leistung der Großmutter an die Tochter noch die Weitergabe an die Enkelgesellschaft der Gesellschaftsteuer. Es handelt sich nämlich um eine freiwillige Leistung der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft, an der die Großmuttergesellschaft nicht direkt beteiligt ist. Die Weitergabe der Leistung von der Tochter an die Enkelgesellschaft löst mangels Freiwilligkeit der Tochter keine Gesellschaftsteuer iSd § 2 Z 4 KVG aus (Erlass des BMF vom 28.03.2006, GZ BMF-010206/0048-VII10/2006).

*Zur Weiterleitung des Zuschusses an die Enkelgesellschaft vertritt der UFS (UFS 22.01.2007, RV/2002-W/06) die Ansicht, diese sei steuerpflichtig, es handle sich nämlich um einen freiwilligen Zuschuss der Tochter (***6***), da diese die Vereinbarung mit der Großmutter ja freiwillig getroffen habe. Im vorliegenden Fall bei dem die Urgroßmutter an der Großmutter, diese an der Mutter und die Mutter an der Tochter zu jeweils 100% beteiligt ist, kann eine*

solche Freiwilligkeit ausgeschlossen werden, da die Urgroßmutter einen beherrschenden Einfluss auf die Willensbildung der Töchter ausübt.

*Im gegenständlichen Fall hat die ***6*** einen Zuschuss in Höhe von MEUR 11 an die ***Bf1*** geleistet.*

*Wie oben dargestellt, wurde die gesamte ***12*** rekapitalisiert. Die gegenständlichen Mittel in Höhe von MEUR 11 wurden der ***6*** von der ***2*** zur Verfügung gestellt.*

*Dies ergibt sich aus der Anlage 1a, in der es heißt: „Capitalisation operation by ***2***. in favour of ***3*** for 155 million Euros, which will be used to capitalize the subsidiaries ***4*** for 20 million Euros, ***5***. for 40 million Euros and ***6***. for 40 million Euros. The latter will in turn capitalize the subsidiaries ***Bf1*** for 11 million Euros, which in turn will capitalize ***7*** vor 5 million Euros.“*

*Daraus ergibt sich auch, dass die ***6***. den Zuschuss an die ***Bf1*** nicht freiwillig geleistet hat, sondern dass dies in Italien von ***1*** im Rahmen der Rekapitalisierung der gesamten Gruppe beschlossen wurde. Wir verweisen nochmals auf die Formulierung "the latter will in turn capitalize the subsidiaries ***Bf1*** (...)" . In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hat die ***2*** den Zuschuss geleistet.*

*Von einer, die Gesellschaftssteuerpflicht auslösenden Freiwilligkeit kann im gegenständlichen Fall daher nicht gesprochen werden, da die finanziellen Mittel in Höhe von MEUR 11 der ***6***. von der Urgroßmuttergesellschaft mit dem alleinigen Zweck zur Verfügung gestellt wurden, diese an die ***Bf1*** weiterzuleiten.*

Unseres Erachtens entsteht im vorliegenden Sachverhalt keine Gesellschaftssteuerpflicht, da es sich nicht um eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters im Sinne des S 2 Z 4 KVG handelt.

*Auch § 2 Z 2 KVG kommt nicht zur Anwendung, da es sich bei dieser Zahlung nicht um eine Leistung auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung des Gesellschafters handelt. Die Zuschussleistung erfolgte auf Basis des Beschlusses der ***1*** durch die ***2***“*

5. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15.7.2013 hielt das Finanzamt den Berufungsausführungen Folgendes entgegen:

*„Kern des Berufungsvorbringens ist es, dass eine Weiterleitungsverpflichtung bestünde und deshalb weder eine freiwillige Leistung noch eine Pflichtleistung des Gesellschafters vorliegen würde. Indes ist in dem der Berufung beiliegenden Beschluss eine Gesellschaftsteuer ausschließende Weiterleitungsverpflichtung nicht enthalten. Ein bestimmter Verwendungszweck stellt bloß den Beweggrund dar und schließt den Willen der Gesellschaft nicht aus. Korrespondierend zur Verpflichtung müsste ein Rechtsanspruch auf Erhalt der Geldmittel gegeben sein, der jedoch fehlt und auch nicht behauptet wird. gegen das Bestehen einer Weiterleitungsverpflichtung sind die Ausführungen im Jahresabschluss 31.12.2011 und im zugehörigen Lagebericht ins Treffen zu führen (das Finanzamt hat im Firmenbuch Einsicht genommen). Der Alleinaktionär der Berufungswerberin (Bw.) hat einen Gesellschafterbeschluss geleistet bzw. eine Kapitalzufuhr genehmigt und der Aufsichtsrat der Bw. hat eine Kapitalzufuhr zugunsten der ***7*** genehmigt. Die Freiwilligkeit der Leistung ist gegeben, es kommt zu einer Werterhöhung der Gesellschaftsrechte und es wurde das Wirtschaftspotential der Bw. gestärkt.“*

6. Vorlageantrag

Mit Vorlageantrag vom 25.7.2013 beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Ergänzend zur Berufung führte sie aus:

„Dieser Berufung hat die Abgabenbehörde 1. Instanz mit Bescheid vom 15.07.2013, zugestellt am 17.07.2013 im Wesentlichen auf Basis folgender Argumente nicht stattgegeben:

- 1. In dem der Berufung beiliegenden Beschluss ist eine die Gesellschaftsteuer ausschließende Weiterleitungsverpflichtung nicht enthalten. Ein bestimmter Verwendungszweck stellt bloß den Beweggrund dar und schließt den Willen der Gesellschaft nicht aus.*
- 2. Korrespondierend zur Verpflichtung müsste ein Rechtsanspruch auf Erhalt der Geldmittel gegeben sein, dieser jedoch fehlt und wird auch nicht behauptet.*
- 3. Gegen das Bestehen einer Weiterleitungsverpflichtung sind die Ausführungen im Jahresabschluss 31.12.2011 und im zugehörigen Lagebericht ins Treffen zu führen. Der Alleinaktionär der Bw. hat einen Gesellschafterzuschuss geleistet bzw. eine Kapitalzufuhr genehmigt und der Aufsichtsrat der Bw. hat eine Kapitalzufuhr zugunsten der ***7*** genehmigt.*

Diesbezüglich möchten wir wie folgt näher ausführen und erläutern:

*Zu 1) In der Vorstandssitzung vom 23.12.2011 der ***3***. (in der Folge ***3***) wird festgehalten, dass die wirtschaftliche Entwicklung von Holdinggesellschaften (Enkel- und*

Urenkelgesellschaften), die in Osteuropa tätig sind und über die ***6*** (in der Folge ***6***) gehalten werden, sehr negativ ist.

Um eine Überschuldung dieser Gesellschaften zu vermeiden, ist es notwendig, diese zu rekapitalisieren (siehe Anlage 1: Punkt 1). Um das der ***3*** zu ermöglichen, informiert Dr. ***9***, dass die Muttergesellschaft ***2***. einen Zuschuss in Höhe von MEUR 155 leisten wird;

Gesellschafterin der ***3*** ist die ***2*** NV. deren Gesellschafterin wiederum die ***1*** ist (siehe beigefügtes Organigramm in Anlage 3). Die ***1*** hat in der Generalversammlung der ***2***. am 21. Dezember 2011 den Beschluss gefasst, dass der ***3*** ein Kapitalzuschuss von MEUR 155 gewährt werden soll (siehe Anlage 2)

In diesem Beschluss wird der Zweck des Zuschusses festgehalten:

- Rekapitalisierung in der Höhe von MEUR 155 durch die ***2***. zugunsten der ***3***, die ihrerseits die Rekapitalisierung der Tochtergesellschaften vornimmt.

Die Geschäftsführung der ***1*** (die Urgroßmutter der ***Bf1***) hat also beschlossen, dass die ***2***. der ***3*** die notwendigen Mittel zur Verfügung zu stellen hat, um die Rekapitalisierung der Tochtergesellschaften zu ermöglichen.

Weiters wird in diesem Beschluss der Grund angegeben, weshalb die Kapitalmaßnahme notwendig ist.

- Die anhaltend schlechte Konjunkturlage auf den Märkten Osteuropas hat (...) zu einer Wertminderung des Eigenkapitals der Gesellschaften geführt, die in diesen Ländern tätig sind. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit einer Rekapitalisierung dieser Gesellschaften, um den Eigenkapitalwert wieder auf das laut örtlicher Gesetzgebung vorgeschriebene Niveau anzuheben.

Hier wird uE eindeutig die Begründung und der Zweck für den Zuschuss festgehalten Aufgrund der negativen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Osteuropa erreichen die in diesen Märkten tätigen Tochtergesellschaften die Eigenmittelquoten nicht mehr. Daher sind aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung (thin capitalization rules) Kapitalmaßnahmen zu treffen. Diese Tatsache kann jederzeit anhand der Bilanzen nachgewiesen werden.

Dazu wird wie folgt weiter spezifiziert:

- Rekapitalisierung seitens ***2***. zu Gunsten von ***3*** mit einem Betrag von MEUR 155. Diese nimmt ihrerseits eine Rekapitalisierung der Tochtergesellschaft ***4***.A. mit einem Betrag von MEUR 20, der ***5*** mit MEUR 40 sowie der ***6*** mit MEUR 40 vor. Letztere nimmt ihrerseits eine Rekapitalisierung der

Tochtergesellschaft ***Bf1*** in der Höhe von MEUR 11 vor, die wiederum eine Rekapitalisierung der ***7*** in der Höhe von MEUR 5 durchführt.

Daraus ergibt sich uE eindeutig, dass die relevanten Entscheidungen zur Rekapitalisierung der genannten Gesellschaften auf Ebene der Konzernsteuerung in Italien getroffen wurden. Eine Freiwilligkeit auf den unteren Konzernebenen ist daher ausgeschlossen.

Es wird in diesem Beschluss eindeutig festgelegt, welche Gesellschaft, welchen Betrag an wen weiterzuleiten hat (siehe auch Darstellung in der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 25.02.2012)

Die ***Bf1*** hat den Betrag von MEUR 11 am 23.12.2011 am Bankkonto gutgeschrieben bekommen. Die Weiterleitung des Betrages von EUR 5 an ***7*** erfolgte unmittelbar danach am 27.12.2011 (siehe Anlage 4).

In der Sitzung wurde außerdem beschlossen:

- Abwicklung der Transaktion mit Unterstützung der zuständigen Einrichtungen der Muttergesellschaft.

Hier wird festgehalten, dass die Kapitalisierung der Tochtergesellschaften mit Unterstützung der Konzernspitze umzusetzen ist (siehe auch das italienische Original).

Daraus ergibt sich ein direkter Rechtsanspruch der Tochtergesellschaften auf Erhalt der zugesagten Gelder.

Wie das beiliegende Organigramm zeigt, hat die ***1*** über die 100%igen Beteiligungen an der ***2*** und der ***3*** direkten Einfluss auf die Entscheidungen der ***6***. Dadurch kann ***1*** ihre Entscheidung jederzeit durchsetzen.

Gleichzeitig kann das Tochterunternehmen jederzeit sein in der Entscheidung der Konzernleitung definiertes Recht auf Erhalt der finanziellen Mittel durchsetzen.

Diese Tatsache wird auch durch eine Personalunion evident. Herr Dr. ***9***, der Geschäftsführer der ***3*** ist gleichzeitig Aufsichtsrat der ***Bf1***.

Aus diesem Grund sind wir der Ansicht, dass die Aussagen im ablehnenden Bescheid des Finanzamtes, nämlich, dass

- In dem der Berufung beiliegenden Beschluss eine die Gesellschaftsteuer ausschließende Weiterleitungsverpflichtung nicht enthalten ist und
- Ein bestimmter Verwendungszweck bloß den Beweggrund darstellt und den Willen der Gesellschaft nicht ausschließt,

nicht zu folgen ist.

unseres Erachtens geht aus obigen Ausführungen hervor, dass eine Weiterleitungsverpflichtung gegeben und jeder andere Wille der Gesellschaft (in diesem Fall der ***6***) ausgeschlossen war.

Es war ein Zuschuss durch die ***3*** an die Konzerngesellschaften gewollt, weil das erklärte Ziel die Stärkung der Eigenkapitalquote der beteiligten überschuldeten Konzerngesellschaften war. Dieser Zuschuss hätte auch direkt erfolgen können. In diesem Fall wäre eine Diskussion um eine eventuelle Gesellschaftssteuerpflicht nicht entstanden. Wir weisen in diesem Zusammenhang auch auf das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hin. Wirtschaftlich betrachtet hat die ***2*** die Konzerngesellschaften auf Basis eines Generalversammlungsbeschlusses rekapitalisiert.

Die Weiterleitung des Geldes durch die ***6*** an die ***Bf1*** kann uE nicht als freiwillige Leistung im Sinne des KVG angesehen werden.

Zu 2) Der Rechtsanspruch auf Erhalt des Zuschusses ergibt sich aus den erwähnten Beschlüssen. Wie oben ausgeführt, war der einzige Zweck zur Zahlung des Zuschusses die Kapitalisierung der Tochtergesellschaften, da diese unterkapitalisiert waren.

Alle beteiligten Gesellschaften hatten in gleicher Weise einen Rechtsanspruch auf Erhalt eines definierten Zuschusses sowie eine Verpflichtung zur Weiterleitung eines Teils dieses Zuschusses an die jeweiligen Tochterunternehmen.

Zu 3) Im Anhang des Jahresabschlusses zum 31.12.2011 der ***Bf1*** wird wie folgt ausgeführt:

„Zwecks Kapitalisierungsmaßnahmen zu Gunsten ihrer kontrollierten Gesellschaft ***7*** in Höhe von 5 Mio EUR hat der Gesellschafter der ***Bf1***, die ***6***, im Auftrag der ***3***, einen Gesellschafterzuschuss von 11 Mio EUR in Dezember 2011 geleistet“.

Hier ergibt sich unseres Erachtens kein Widerspruch zu obigen Ausführungen. Es wird lediglich darauf hingewiesen, dass die ***6*** im Auftrag der ***3*** einen Zuschuss in Höhe von MEUR 11 an die ***Bf1*** geleistet hat, von dem die ***Bf1*** MEUR 5 an die ***7*** weiterzuleiten hatte.

Im Lagebericht wird wie folgt ausgeführt:

„Im Dezember 2011 wurde zur Stärkung der Gesellschaft und somit der Verbesserung Finanz- und Bilanzstruktur, sowie um die Verluste 2011 aus den Beteiligungsabschreibungen auszugleichen, vom Alleinaktionär ***6*** eine Kapitalzufuhr zugunsten ***Bf1*** in der Höhe von MEUR 11 genehmigt. Gleichzeitig genehmigte der Aufsichtsrat der ***Bf1*** eine

*Kapitalzufuhr zugunsten der ***7*** in der Höhe von MEUR 5 wegen der Verluste, die sie in 2011 erlitten hatte“.*

Die Genehmigungen der jeweiligen Aufsichtsräte waren notwendig, da das Aktiengesetz im § 95 Abs. 5 für gewisse Geschäfte diese vorschreibt. Im vorliegenden Fall war sie aber reine „Formsache“ da die Zuschüsse von der Konzernspitze beschlossen wurden.

*Der Aufsichtsrat wird jeweils von der Generalversammlung, dh vom Eigentümer besetzt. Der Aufsichtsrat der ***Bf1*** von der ***6***, jener der ***6*** von der ***3***, etc. Die Konzernspitze hat also aufgrund der 100%igen Beteiligungsverhältnisse direkten Einfluss auf die Bestellung der Aufsichtsräte (die den Vorstand bestellen und deren Zustimmung zu gewissen Entscheidungen notwendig ist). Daher waren die Aufsichtsräte lediglich Vollzugsorgan im Sinne des o.g. Beschlusses.*

*Wie Sie aus dem Firmenbuch entnehmen können, sitzt Dr. ***9***, Vorstand der ***3*** im Aufsichtsrat der ***Bf1***. Dh das Vorstandsmitglieder der ***3***, die den Zuschuss von der ***2*** bekommen hat, als Aufsichtsrat der ***Bf1*** die Weiterleitung an die ***7*** genehmigt.*

Daraus ergibt sich uE eindeutig, dass der Konzern so strukturiert ist, dass Entscheidungen der Konzernspitze einfach durchzusetzen sind. Dadurch war es dem Vorstand nicht möglich, sich der Entscheidung der Konzernspitze zu widersetzen oder anders zu handeln.

Eine freiwillige Leistung im Sinne des KVG lag daher nicht vor. Keine der Gesellschaften hatte eine Alternative zur Weiterleitung an die genau bezeichneten Tochtergesellschaften. Aufgrund der Unterkapitalisierung der Gesellschaften war eine Rekapitalisierung lediglich durch die Konzernspitze möglich.“

7. Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 12.8.2013 – eine Ausfertigung davon erging an die Bf. - legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

8. Vorhalt des BFG vom 9.6.2020

Mit Beschluss vom 9.6.2020 teilte die Richterin den Verfahrensparteien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie zum damaligen Zeitpunkt darstellte und räumte der Bf. die Möglichkeit ein, noch vor Anberaumung der beantragten mündlichen Verhandlung eine schriftliche Stellungnahme abzugeben, weitere Beweismittel zu nennen oder die bisherigen Anträge zu modifizieren.

Mit Schreiben vom 18.6.2020 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen werde, so der Beschwerde vom 7.3.2013 stattgegeben werde. Inhaltlich wurde keine weiteren Ausführungen getätigt.

Das Finanzamt teilte am 10.7.2020 mit keine weitere Stellungnahme abzugeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war eine Aktiengesellschaft mit Sitz im Inland. An ihr zu 100% beteiligt und sohin die Muttergesellschaft, war die ***6*** An dieser wiederum zu 100% beteiligt und sohin die Großmuttergesellschaft war die ***3***

Darüber in der Konzernstruktur standen die ***2*** sowie darüber die ***1*** (ebenfalls mit jeweils 100% Beteiligung).

Die Konzernstruktur war im gegenständlichen Fall so ausgelegt, dass eine jeweils 100% Beteiligung, sohin eine Alleingesellschafterstellung, an der jeweils unteren Gesellschaft gegeben war.

Mit Beschluss vom 22.12.2011 wurde durch die ***1*** festgelegt, dass die ***2*** einen Zuschuss in Höhe von 155 Mio Euro an die ***3*** zu leisten hat. Diese wiederum sollte ihre Tochtergesellschaften ***4*** mit 20 Mio Euro, die ***5*** mit 40 Mio Euro sowie die ***6*** mit 40 Mio Euro rekapitalisieren. Die ***6*** wiederum sollte laut diesem Beschluss eine Rekapitalisierung ihrer Tochtergesellschaft, der ***Bf1*** (die Bf.) in Höhe von 11 Mio Euro vornehmen, welche wiederum eine Rekapitalisierung der ***7*** in Höhe von 5 Mio Euro durchführen sollte.

Grund für die Rekapitalisierung war die sich in diesen Ländern aufgrund der ungünstigen wirtschaftlichen Lage ergebende negative Entwicklung der Beteiligungsgesellschaften, die auf den Märkten Osteuropas aktiv waren.

Der Zuschuss erfolgte als Unterstützung des Kapitalisierungsniveaus um einen Abschluss des Geschäftsjahres mit negativem Vermögen zu verhindern.

Dies ist dem Protokoll der Vorstandssitzung der ***3***. vom 23.12.2011 zu entnehmen.

Der von der ***6*** an die Bf. geleistete Kapitalzuschuss wurde als Eigenkapitalrückstellung verbucht und erfolgte in Durchführung der Verpflichtung, welche sich aus dem Beschluss der ***1***, nämlich den Zuschuss in der vorgegebenen Höhe weiterzuleiten, ergab.

Die Gutschreibung in Höhe von 11 Mio Euro am Bankkonto der Bf. erfolgte am 23.12.2011, die Weiterleitung in Höhe von 5 Mio Euro an die ***7*** erfolgte am 27.12.2011.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 4.12.2014 wurde die ***Bf1*** mit der ***10*** (FN ***13***) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

2. Beweiswürdigung

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Teile des Gesellschaftsteueraktes ErfNr ***11*** und ergibt sich dadurch der oben dargestellte Verfahrensablauf und der - unstrittige - Urkundeninhalt. Sie stehen auch im Einklang mit dem Parteivorbringen bzw wurden auch nach Vorhalt des BFG vom 9.6.2020, in welchem die Sach- und Rechtslage aus Sicht der RichterIn zu diesem Zeitpunkt dargestellt wurde, keine weiteren Vorbringen getätigt, weshalb der Sachverhalt als erwiesen angenommen wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtslage und Erwägungen

Rechtslage

§ 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) lautet:

"§ 2. Der Gesellschaftsteuer unterliegen:

1. ...

2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere

Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;

3. ...

4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

a) Zuschüsse,

..."

Nach § 5 Abs. 2 KVG gelten als Gesellschafter jene Personen, denen die in § 5 Abs. 1 leg. cit. genannten Gesellschaftsrechte zukommen. Nach § 5 Abs. 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften:

"1. Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft,

2. Genussrechte,

3. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren."

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG wird die Steuer bei Leistungen (§ 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.

Erwägungen

Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist im Wesentlichen die Frage, ob die von der Großmuttergesellschaft im Auftrag der Urgroßmuttergesellschaft unter Zwischenschaltung der Muttergesellschaft (Weiterleitung durch diese) geleisteten Kapitalzuschüsse als freiwillige Leistungen der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn die Urgroßmuttergesellschaft mit Beschluss bestimmt, dass die Kapitalzuschüsse an die jeweiligen Gesellschaften weiterzuleiten sind und auf Grund dieser Vorgaben eine bloße Weiterleitung erfolgt.

Als Gesellschafter iSd KVG kommt daher in Betracht, wer im Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (vgl. VwGH vom 24. Jänner 2013, 2012/16/0104, und VwGH vom 21. November 2012, 2010/16/0136).

Die Frage der Freiwilligkeit einer Leistung ist danach zu beurteilen, ob die Leistung auf gesetzlichem oder gesellschaftsvertraglichem Zwang beruht oder auf einem anderen Rechtsgrund (vgl. VwGH vom 24. Februar 2011, 2009/16/0073).

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).

Eine dem Tatbestand des § 2 Z 4 KVG entsprechende "freiwillige Leistung eines Gesellschafters" liegt etwa dann nicht vor, wenn der Leistungsempfänger einen Rechtsanspruch auf diese Leistung gegenüber dem leistenden Gesellschafter hat.

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 o.a. Erkenntnisse des VwGH 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 VwGH 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. VwGH 22.4.2015, 2011/16/0233 und 0234, VwGH vom 28. Juni 2007, 2007/16/0027, VwSlg 8.248/F).

Die Bf. beruft sich nunmehr darauf, dass von einer die Gesellschaftssteuerpflicht auslösenden Freiwilligkeit im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden könne, da die finanziellen Mittel in Höhe von 11 Mio Euro der ***6*** von der Urgroßmuttergesellschaft, welche einen beherrschenden Einfluss auf die Willensbildung der Töchter ausübe, mit dem alleinigen Zweck zur Verfügung gestellt wurden, diese - im Rahmen der Rekapitalisierung der gesamten Gruppe - an die ***Bf1*** weiterzuleiten.

Im Beschwerdefall lag unbestritten der Beschluss der Urgroßmutter, nämlich der ***1*** vor, mit welchem der Zuschuss in Höhe von 155 Mio Euro, welcher von der ***2*** an die ***3*** erfolgte, festgelegt wurde. Darin wurden auch die Auflagen hinsichtlich der weiteren Vorgehensweise im Sinne der Weiterleitung der Zuschüsse an die betreffenden Tochter- und Enkelgesellschaften beschlossen. Diese Gesellschaften, welche ihrerseits jeweils Alleingesellschafterinnen der Untergesellschaften waren, genehmigten durch ihre Aufsichtsräte die Weiterleitung der Zuschüsse.

Aufgrund der vorliegenden Konzernstruktur (jeweils 100% Beteiligung, also Alleingesellschafterstellung an der jeweils unteren Gesellschaft) sowie unter anderem der gegebenen Personalunion (Hr. Dr. ***9*** als Geschäftsführer der ***3*** einerseits und gleichzeitig Aufsichtsrat der Bf. andererseits) übte die Urgroßmutter einen beherrschenden Einfluss auf die Willensbildung der Töchter aus. Dadurch ergibt sich auch, dass es sich bei den Aufsichtsratsbeschlüssen im Endeffekt um eine Formsache handelte, die Aufsichtsräte fungierten als Vollzugsorgane im Sinne des Beschlusses der ***1***

Dies kommt auch durch die sehr zeitnahe Weiterleitung bzw. Gutschreibung der Zuschüsse auf die Konten der jeweiligen Gesellschaften zum Ausdruck (Beschluss ***1*** am 21.12.2011, Zuschuss in Höhe von 11 Mio Euro an die Bf. am 23.12.2011, Weiterleitung Zuschuss in Höhe von 5 Mio Euro an ***7*** am 27.12.2011).

Die Verwendung der Zuschüsse war durch den Beschluss der Urgroßmutter klar festgelegt, sie sollten als Eigenkapitalrückstellungen verbucht und zur Abdeckung von Verlusten bzw. Rekapitalisierung verwendet werden. Ebenso wurde in diesem Beschluss auch bereits die jeweils für die einzelne Gesellschaft vorgesehene Höhe des Zuschusses und an die für die Übermittlung zuständige Gesellschaft die Auflage (Verpflichtung) zur Weiterleitung vorgegeben.

Im Beschwerdefall ist auf die Freiwilligkeit der Leistung der ***6*** an die Beschwerdeführerin abzustellen ist. Maßgebend ist dabei ausschließlich, ob die Leistung auf gesetzlichem oder gesellschaftsvertraglichem Zwang beruht oder auf einem anderen Rechtsgrund. Ein Rechtsanspruch der Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin kann zwar die Freiwilligkeit der Zuschussleistung ausschließen (vgl. VwGH vom 18. September 2007,

2006/16/0154); das Fehlen eines solchen Rechtsanspruches bedeutet allerdings für sich noch nicht die Freiwilligkeit einer solchen Leistung.

Ein Rechtsanspruch lässt sich im gegenständlichen Fall bereits aus dem Beschluss der ***1*** ableiten und zwar dahingehend, dass schon in diesem Beschluss verpflichtend festgelegt wird, was die jeweilige Gesellschaft an Zuschüssen erhält und behalten darf und was sie an die untere Gesellschaft weiterzugeben hat.

Die belangte Behörde brachte vor, dass der Alleinaktionär der Bf. einen Gesellschafterbeschluss geleistet bzw. eine Kapitalzufuhr genehmigt habe und der Aufsichtsrat der Bw. hat eine Kapitalzufuhr zugunsten der ***7*** genehmigt habe. Damit kann sie aber die von der Bf. vorgebrachten Argumente, nämlich, dass der Beschluss der ***1*** eine Weisung dargestellt habe, welche die Freiwilligkeit der Leistung der ***6*** ausschließe, weshalb die Leistung an die Bf. nicht der ***6***, sondern der ***2*** bzw. der ***3*** als ursprünglich Leistender zuzurechnen sei, nicht entkräften.

Da die Leistung und Weiterleitung der Zuschüsse nicht freiwillig erfolgte, kann dahingestellt bleiben, dass es durch die jeweiligen Zuschüsse zu einer Werterhöhung der Gesellschaftsrechte kam und auch das Wirtschaftspotential der Beschwerdeführerin gestärkt wurde.

Unbestritten wurde mittels Gesellschafterbeschluss durch die Alleingesellschafterin der Bf. die Leistung von Kapitalzuschüssen an die Bf. beschlossen bzw. die Kapitalzufuhr genehmigt und leistete diese dementsprechend den Zuschuss an die Bf. Jedoch handelte es sich hier um keine freiwillige Leistung der Alleingesellschafterin, sondern lag (auch aufgrund des Konzernverhältnisses) eine Weisung der Ur-Ur-Großmutter vor, die Beträge in der vorgegebenen Höhe und für den vorgegebenen Zweck zu verwenden. Die Zuschüsse wurden im Endeffekt bloß von der Urgroßmutter (***2***), an die Großmutter (***3***), sowie die Mutter (***6*** weitergeleitet und zwar einerseits in einem engen zeitlichen Zusammenhang sowie andererseits in exakt der von der Ur-Ur-Großmuttergesellschaft mit Beschluss festgelegten Höhe.

Durch die jeweiligen Zuschüsse kam es zwar zu Kapitalerhöhungen bei den Gesellschaften, jedoch war keine Freiwilligkeit im Sinne des § 2 Z 4 KVG gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 (insb. VwGH 22.4.2015, 2011/16/0233 und 0234) erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Wien, am 14. Juli 2020