

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri1***, die Richterin ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache Bf1, ***Bf1-Adr*** als Rechtsnachfolgerin der Bf2, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die TPA Steuerberatung, Wiedner Gürtel 13, Turm 24, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2012 gegen den Bescheid des FA GVG vom 6. Dezember 2012 betreffend Gesellschaftsteuer Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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. Rechtsnachfolge der ursprünglichen Beschwerdeführerin Bf2:

Im gegenständlichen Fall ist die ursprüngliche Berufungswerberin (auf Grund des Verwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes ab 2014 als Beschwerdeführerin zu bezeichnen – siehe dazu Punkt I. 4) Bf2 FN FN 2 (in der Folge als Bf2 bezeichnet) als übertragende Gesellschaft im Zuge eines Verschmelzungsvertrages vom 16.8.2012 mit der Bf1 FN FN 1 (in der Folge als Bf1 bezeichnet) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Die Bf1 ist daher seit dem rechtswirksamen Zeitpunkt der Verschmelzung Rechtsnachfolgerin der ehemaligen Bf2 und die gegenständliche Beschwerdeführerin wird daher ab dann als Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 bezeichnet.

Die Bf1 war mit 100 % Beteiligung Gesellschafterin der vormaligen Bf2.

2. Verfahren vor der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (FAGVG, nunmehr Finanzamt Österreich):

2.1. Term Loan Facility Agreement 17.6.2011

Die Bf1 erhielt am 17.6.2011 als Kreditnehmerin von der der TO, Luxemburg (in der Folge als TO bezeichnet) im Zuge eines diesbezüglich abgeschlossenen Kreditvertrages, des sogenannten Term Loan Facility Agreement (in der Folge als TLFA Vertrag bezeichnet) eine Kreditlinie von 410 Mio. € zur Verfügung gestellt.

Dieses zur Verfügung gestellte Kapital stand nicht zur freien Verfügung der Bf1, sondern wurde in Punkt 3.1 des TLFA Vertrages mit einem konkreten Verwendungszweck, der letztlich dem Ankauf von Target Aktien der BCD dienen sollte, definiert.

Demzufolge war das Kapital zur spezifischen Verwendung und Finanzierung des Erwerbs von Aktien für die 100 % ige Tochter Bf2 festgelegt.

In der Folge wurde ein von der beschwerdeführenden Partei als „Nachgeordneter Darlehensvertrag“ bezeichnet zwischen Bf1 und Bf2, das sogenannte „Subordinated Shareholder Loan Agreement“ (in der Folge als SSLA Vertrag bezeichnet), gleichsam wie der TLFA Vertrag in englischer Sprache abgeschlossen.

Der belangten Behörde wurden beide Verträge, die in englischer Sprache abgefasst waren, von der Bf1 und der Bf2 an die belangte Behörde weitergeleitet.

Demzufolge ersuchte die belangte Behörde am 26.1.2012 in Form eines Ergänzungsersuchens an die Bf1 zur Erf. Nr. 3, die eine der in der Folge noch dargelegten Kapital-Weiterleitungen von der Bf1 an die Bf2 betrifft, um Übermittlung der Verträge in deutscher Sprache.

Daraufhin wurde von der Bf1 eine professionelle Übersetzung beider Verträge angefertigt und diese am 13.3.2012 an die belangte Behörde übermittelt.

Beide Verträge liegen daher dem Bundesfinanzgericht in deutscher Sprache übersetzt vor und der gegenständlichen Beurteilung zu Grunde.

Der TLFA Vertrag, der dem verfahrensgegenständlich zu beurteilenden SSLA Vertrag vorausging, lautet auszugsweise folgendermaßen:

„...“

1.1 Definitionen

In dieser Vereinbarung haben die nachstehenden Begriffe folgende Bedeutung:

"Tatsächliche Rückzahlung" bezeichnet die Entscheidung des Kreditnehmers (Kreditnehmer hat den Kreditgeber hiervon in Kenntnis zu setzen (i) innerhalb von zwei Monaten ab Information über die vorzeitige Rückzahlung (Rückzahlungsnotiz) oder (ii) innerhalb von zwei Monaten nach der Erklärung gemäß Punkt 18.14(b) oder (iii) innerhalb von zwei Monaten nach Zahlungsaufforderung gemäß Punkt 18.14(c) oder (iv) innerhalb von zwei Monaten nach der Übermittlung einer Mitteilung vom Kreditnehmer an den Kreditgeber und vice versa, die eine Pflicht zur Rückzahlung oder zur verpflichtenden vorzeitigen Rückzahlung der Unbezahlten Summe auslöst (wie z.B. unter Punkt 7.1) oder (v) zumindest einen Monat vor Fälligkeitsdatum, je nach Lage des Falles), die MB2 Zielaktien in einem börsennotierten Verkauf auf einen Dritten zu übertragen (die diesbezüglichen Details sind vom Kreditnehmer in Abstimmung mit dem Kreditgeber festzulegen) und die tatsächliche Umsetzung dieser Entscheidung.

...

"Substanzwert" bezeichnet den - unter der lediglich für Berechnungszwecke getroffenen Annahme, dass keine Beträge unter der Kreditlinie / Fazilität ausstehen - konsolidierten Substanzwert (einschließlich (latenter) Steuern, falls zutreffend) des Kreditnehmers und MB2 berechnet am dem Fälligkeitstag für die Rückzahlung des Rückzahlungsbetrages vorangehenden Werktag. Zum Zwecke der Feststellung des "Substanzwertes" ist der Wert der Zielaktien:

(a) sofern sich der Kreditnehmer für eine Tatsächliche Rückzahlung entschieden hat:

gerechnet auf Basis der tatsächlichen Bruttoeinnahmen, welche aus dem Verkauf der Zielaktien durch MB2 unter der Tatsächlichen Rückzahlung erzielt worden sind,

(b) sofern sich der Kreditnehmer für eine Refinanzierung entschieden hat: gerechnet auf Basis des arithmetischen Mittels des Schlusskurses der Zielaktien an der Wiener Börse während der zwanzig (20) Werktage, die dem Fälligkeitstag für die Rückzahlung des

Rückzahlungsbetrages vorangehen (aber nicht der Fälligkeitstag selber).

...

"Refinanzierung" bezeichnet die Entscheidung des Kreditnehmers (Kreditnehmer hat den Kreditgeber hiervon in Kenntnis zu setzen (i) innerhalb von zwei Monaten ab Information über die vorzeitige Rückzahlung (Rückzahlungsnotiz) oder (ii) innerhalb von zwei Monaten nach der Erklärung gemäß Punkt 18.14(b) oder (iii) innerhalb von zwei Monaten nach Zahlungsaufforderung gemäß Punkt 18.14(c) oder (iv) innerhalb von zwei Monaten nach der Übermittlung einer Mitteilung vom Kreditnehmer an den Kreditgeber und vice versa, die eine Pflicht zur Rückzahlung oder zur verpflichtenden vorzeitigen Rückzahlung der Unbezahlten Summe auslöst (wie z.B. unter Punkt 7.1) oder (v) zumindest einen Monat vor Fälligkeitsdatum, je nach Lage des Falles), den Kredit zu refinanzieren und die tatsächliche Umsetzung dieser Entscheidung.

...

"Rückzahlungsbetrag" bezeichnet einen Betrag, der $A - B$ entspricht, wobei:

A = der Substanzwert, und

B = der höhere von den nachstehenden Beträgen ist:

ein Betrag, der fünfzig Prozent (50%) der auf eine jede Zielaktie während eines Zeitraumes vom Tag dieser Vereinbarung bis zum Fälligkeitstag für die Zahlung des Rückzahlungsbetrages (vor Abzug von Quellensteuern, falls zutreffend) entfallende Bruttodividende entspricht, multipliziert mit der Anzahl der an einem solchen Fälligkeitstag von MB2 gehaltenen Zielaktien abzüglich aller Verzugszinsen oder gemäß Punkt 12.3 (Vollstreckungs- bzw. Durchsetzungskosten) und/oder Punkt 10.2(b) (Sonstige Entschädigungen) dieser Vereinbarung fälliger und zahlbarer Beträge und sämtlicher Zinsen, die gemäß den Senior-Kreditunterlagen bis zu diesem Tag fällig wurden oder fällig sind,

zuzüglich 1.043.673 EUR.

oder

fünfzehn (15) Millionen EUR.

Der Rückzahlungsbetrag ist in keinem Fall ein negativer Betrag.

...

"Zweckgesellschaft" bezeichnet eine Gesellschaft, welche:

(a) ausschließlich für den Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Erwerbs, Besitzes, Haltens, Finanzierens und Verkaufs der Zielaktien und deren Derivate organisiert ist,

(b) Tätigkeiten nur in dem Ausmaß, wie es für den unter obigem Absatz (a) beschriebenen Zweck erforderlich ist, und entsprechend den Transaktionsdokumenten und den geltenden Gesetzen und Vorschriften ausübt,

(c) keine Haftung übernimmt außer einer angemessenen Haftung in Verbindung mit dem unter obigem Absatz (a) beschriebenen Zweck und entsprechend den Transaktionsdokumenten und allen geltenden Gesetzen und Vorschriften,

(d) keine Zahlungen vornimmt außer in Verbindung mit dem Gesellschaftszweck;

(e) keinen Vertrag, keine Vereinbarung, oder sonstiges Abkommen abschließt, bzw. Verpflichtungen eingeht, sei es mündlich oder schriftlich, außer in Verbindung mit dem unter obigem Absatz (a) beschriebenen Geschäftszweck und entsprechend den Transaktionsdokumenten und allen geltenden Gesetzen und Vorschriften, und

(f) keine Arbeitsverträge oder sonstigen Vereinbarungen mit Angestellten (einschließlich Geschäftsführer) abschließt.

...

"Zielaktien" bezeichnet alle gelisteten Aktien des Zielunternehmens (=Target-Aktien)

"TARGET2" bezeichnet den "Trans-European Automated Real-time Gross Settlement Express Transfer" Zahlungssystem, welches eine Gemeinschaftsplattform nutzt und am 19. November 2007 eingeführt wurde.

"TARGET Tag" bezeichnet alle Tage, an denen TARGET2 für die Abwicklung von Zahlungen in Euro in Betrieb ist.

...

2. DIE KREDITLINIE / FAZILITÄT

2.1 Die Kreditlinie / Fazilität

Gemäß den Bestimmungen dieser Vereinbarung gewährt der Kreditgeber dem Kreditnehmer eine Euro Kreditlinie Fazilität in einer Gesamthöhe von bis zu EUR 410.000.000,00 (der

"Kreditrahmen"), verfügbar in fünf Tranchen, wie folgt:

(a) Tranche A1 mit einem Gesamtbetrag in der Höhe von bis zu EUR 125.000.000,00

("Tranche A1"),

(b) Tranche A2 mit einem Gesamtbetrag in der Höhe von bis zu EUR 60.000.000,00, verfügbar erst nach dem 31. Juli 2011 und vorbehaltlich der Verpflichtung seitens Bank ABC zur zusätzlichen Finanzierung des Erwerbs von zumindest weiteren 4,8% der Zielaktien im Wesentlichen gemäß den Bestimmungen der Senior-Kreditunterlagen ("Tranche A2") und

(c) Tranche B mit einem Gesamtbetrag in der Höhe von bis zu EUR 195.000.000,00 ("Tranche B"), und

(d) Tranche C mit einem Gesamtbetrag in der Höhe von bis zu EUR 15.150.000,00 ("Tranche C") und

(e) Tranche D mit einem Gesamtbetrag in der Höhe von bis zu EUR 14.850.000,00 ("Tranche D")

3. VERWENDUNGSZWECK

3.1 Verwendungszweck

(a) Der Kreditnehmer hat sämtliche von ihm unter der Kreditlinie / Fazilität in Anspruch genommenen Beträge ausschließlich wie folgt zu verwenden:

(i) im Falle von Tranche A1, für die Mittelaufbringung des Erwerbs von bis zu 10% der Zielaktien oder andernfalls um Zielaktien und auf die Zielaktien abstellende Derivate unmittelbar oder mittelbar zu erwerben, besitzen, halten finanzieren und zu verkaufen, einschließlich angemessener Aufwendungen, die in diesem Zusammenhang bereits angefallen sind und noch anfallen werden, insbesondere angemessene Aufwendungen (wie etwa Zinsen und Gebühren), die unter der Put/Call Optionsvereinbarung, unter dem Senior-Kreditvertrag, und alle Deckungsgeschäfte („Hedging Arrangement“) wie unter Punkt 16.15 angeführt, anfallen;

und

(ii) im Falle von Tranche A2, für die Mittelaufbringung des Erwerbs von mindestens weiteren 4,8% der Zielaktien oder andernfalls um die Zielaktien und auf die Zielaktien abstellende Derivate unmittelbar oder mittelbar zu erwerben, besitzen, halten, finanzieren und zu verkaufen, einschließlich angemessener Aufwendungen, die in diesem Zusammenhang anfallen werden, insbesondere angemessene Aufwendungen (wie etwa Zinsen und Gebühren), die unter der Put/Call Optionsvereinbarung, unter dem Senior-Kreditvertrag, und alle Deckungsgeschäfte wie unter Punkt 16.15 angeführt, anfallen;

und

(iii) im Falle von Tranche B, um alle Nachschussaufforderungen in jenem Ausmaß zu erfüllen, als solche Nachschussaufforderungen gemäß den Senior-Kreditunterlagen erforderlich sind, um einen Kursrückgang von bis zu 3,3 EUR pro vom Kreditnehmer und/oder MB2 gehaltener Zielaktie abzudecken (kalkuliert für alle vom Kreditnehmer und/oder MB2 gehaltener Zielaktien); und

(iv) im Falle von Tranche C, wie unter Punkt 3.1 (b) beschrieben, und

(v) im Falle von Tranche D, für die vollständige Rückzahlung der Gesellschafterfinanzierung (der "Verwendungszweck") und sämtliche dieser Beträge sind, sofern nicht gemäß Punkt 3.1(d) an MB2 weitergereicht, ausschließlich auf solchen Bankkonten des Kreditnehmers zu verwahren, die dem Kreditgeber erstrangig verpfändet sind.

(b) Im Falle der Inanspruchnahme von Tranche C gilt der Bestehende Kredit als durch diese Vereinbarung mittels Novation ersetzt und als Tranche C unter dieser Vereinbarung, und die Parteien vereinbaren, dass der bei der Novation des Bestehenden Kredites festgestellte Rückzahlungsbetrag EUR 14.354.396,75 betrug.

(c) Klärend wird festgehalten, dass sämtliche Aufwendungen und Gebühren, die vor Abschluss dieser Vereinbarung schriftlich offengelegt wurden, - unabhängig von ihrer Höhe – als angemessen gelten und als dem Verwendungszweck dienend erachtet werden.

(d) Der Kreditnehmer hat die unter der Kreditlinie / Fazilität gezogenen Beträge an MB2 auf der Grundlage des Nachrangigen Gesellschafterdarlehensvertrages ausschließlich auf Konten von MB2 weiterzureichen. Alle diese Konten sind zugunsten von Bank ABC erstrangig verpfändet, und das Konto von MB2, welches nicht dafür bestimmt ist, die für die Deckung der Nachschussaufforderungen erforderlichen Geldmittel zu halten, ist ebenfalls zugunsten des Kreditgebers zweitrangig zu verpfänden.

...“

Zusätzlich zu diesem TLF Vertrag wurde am selben Tag noch ein zweiter Vertrag zwischen der Bf1 und der Bf2 abgeschlossen:

2.2. Subordinated Shareholder Loan Agreement abgeschlossen zwischen der Bf2 und der Bf1 vom 17.6.2011

Zur Präzisierung in Anlehnung des TLFA Vertrages wurde zwischen der Bf1 und der Bf2 ein sogenanntes Subordinated Shareholder Agreement (in der Folge als SSLA Vertrag bezeichnet)

am selben Tag , dem 17.6.2011, wie der TLFA Vertrag zwischen der TO und der Bf1 abgeschlossen.

Dieser SSLA Vertrag lautet auszugsweise:

„ ...

1.1 Begriffsbestimmungen

Die, als definierte Begriffe verwendeten Begriffe haben in diesem Vertrag jeweils die folgenden Bedeutungen:

"Tatsächliche Rückzahlung" bezeichnet die Entscheidung des Kreditnehmers (dieser hat den Kreditgeber hiervon in Kenntnis zu setzen (i) innerhalb von zwei Monaten nach etwaigen Ankündigungen des Kreditnehmers an den Kreditgeber oder umgekehrt, welche die Voraus- bzw. Rückzahlung der Unbezahlten Summe, oder (ii) gegebenenfalls zumindest einen Monat vor dem Fälligkeitstag, auslösen), die Anteile des Kreditnehmers am Zielunternehmen in einem bona fide Verkauf an Dritte zu veräußern (die diesbezüglichen Details sind vom Kreditnehmer in Abstimmung mit dem Kreditgeber zu bestimmen).

" Vertrag" bezeichnet diesen Darlehensvertrag.

...

"Berechnungstag" ist in der Definition des Substanzwertes definiert.

...

"Fälligkeitstag" bezeichnet das Datum eines Werktages, welcher vier Monate nach dem Dividendenstichtag der Aktien für das Geschäftsjahr 2011 (voraussichtlich im Mai 2012) jedoch in keinem Fall später als 30. September 2012 liegt.

"Substanzwert" bezeichnet den unter der lediglich für Berechnungszwecke getroffenen Annahme, dass keine Beträge unter der Kreditlinie / Fazilität ausstehen - konsolidierten Substanzwert (einschließlich (latenter) Steuern, falls zutreffend) des Kreditnehmers berechnet am, dem Fälligkeitstag für die Rückzahlung des Rückzahlungsbetrages vorangehenden, Werktag (der "Berechnungstag"). Zum Zwecke der Feststellung des "Substanzwertes", entspricht der Wert der Zielaktien:

(a) sofern sich der Kreditnehmer für eine Tatsächliche Rückzahlung entschieden hat:

gerechnet auf Basis der tatsächlichen Bruttoeinnahmen, welche aus dem Verkauf der Zielaktien durch MB2 unter der Tatsächlichen Rückzahlung erzielt worden sind;

(b) sofern sich der Kreditnehmer für eine Refinanzierung entschieden hat: der Substanzwert ist unter Bezugnahme auf die tatsächlichen Geschäftsbücher von MB2 am Berechnungstag zu berechnen, unter der Voraussetzung, dass der Wert der vom Kreditnehmer gehaltenen Aktien der Zielgesellschaft an einen solchen Tag auf Basis des arithmetischen Mittels des Schlusskurses der Aktien an der Zielgesellschaft an der Wiener Börse während der zwanzig (20) Werktage, die dem Tag der Fälligkeit des Rückzahlungsbetrages vorangehen (aber nicht der Tag der Fälligkeit selber) berechnet wird.

...

"Put/Call Optionsvereinbarung" bezeichnet den am 17. Juni 2011 abgeschlossenen Rahmenvertrag für Finanztermingeschäfte samt aller, unter diesem Vertrag vereinbarter Transaktionen.

"Refinanzierung" bezeichnet die Entscheidung des Kreditnehmers (dieser hat den Kreditgeber hiervon in Kenntnis zu setzen (i) innerhalb von zwei Monaten nach etwaigen Ankündigungen des Kreditnehmers an den Kreditgeber oder umgekehrt, welche die Voraus- bzw. Rückzahlung der Unbezahlten Summe, oder (ii) gegebenenfalls zumindest einen Monat vor Fälligkeitstag, auslösen) den Kredit zurückzuzahlen.

"Rückzahlungsbetrag" bezeichnet einen Betrag, der $A - B$ entspricht, wobei:

A = der Substanzwert, und

B = der höhere von den nachstehenden Beträgen ist:

(i) ein Betrag:

- *der fünfzig Prozent (50%) der:*

auf alle Aktien des Zielunternehmens während eines Zeitraumes vom Tag dieses Vertrages bis zum Tag der Fälligkeit der Zahlung des Rückzahlungsbetrages entfallenden Bruttodividende (vor Abzug von Quellensteuern, falls zutreffend) entspricht, abzüglich sämtlicher Zinsen, die gemäß den Senior-Kreditunterlagen bis zu diesem Tag fällig wurden oder fällig sind

- *zuzüglich 1.043.673 EUR.*

oder

(ii) fünfzehn (15) Millionen EUR.

Der Rückzahlungsbetrag ist in keinem Fall ein negativer Betrag.

...

"Zielgesellschaft" bezeichnet BCD.

"TARGET2" bezeichnet den "Trans-European Automated Real-time Gross Settlement Express Transfer" Zahlungssystem, welches eine Gemeinschaftsplattform nützt und am 19. November 2007 eingeführt wurde.

"TARGET Tag" bezeichnet alle Tage, an denen TARGET2 für die Abwicklung von Zahlungen in Euro in Betrieb ist.

...

2. DIE KREDITLINIE / FAZILITÄT

Gemäß den Bestimmungen dieses Vertrags gewährt der Kreditgeber dem Kreditnehmer eine Kreditlinie / Fazilität (die "Kreditlinie / Fazilität") in einer Gesamthöhe von bis zu EUR 154.204.396,75 (der "Kreditrahmen")

...

4. RÜCKZAHLUNG UND VORAUSZAHLUNG

(a) Der Kreditnehmer hat den Rückzahlungsbetrag am Fälligkeitstag in voller Höhe zu bezahlen.

(b) Zurück- oder vorausgezahlte Beträge können nicht erneut ausgeliehen werden.

5. ZAHLUNGSVERZUG

a) Der Kreditgeber ist berechtigt, die Kreditlinie / Fazilität zu kündigen und/oder die Zahlung des Rückzahlungsbetrages zu verlangen, wenn eines der folgenden Ereignisse eintritt, wobei eine solche Zahlung seitens des Kreditnehmers vorbehaltlich der Entscheidung des Kreditnehmers mir eine Tatsächliche Rückzahlung

oder eine Refinanzierung ist und weiters vorbehaltlich einer Zeitperiode, die dem Kreditnehmer für die Zahlungen unter der Tatsächlichen Rückzahlung oder der Refinanzierung einzuräumen ist:

(i) der Kreditnehmer zahlt fällige und zahlbare Beträge nicht am Fälligkeitstag;

(ii) ein Gesellschafterbeschluss wird gefasst über die Liquidation des Kreditnehmers;

(iii) ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über die Vermögenswerte des Kreditnehmers wird bei Gericht eingereicht,

(iv) ein Antrag auf Liquidation des Kreditnehmers wird bei Gericht eingereicht,

(v) es werden unternehmerische Handlungen oder Unternehmensreorganisation des Kreditnehmers gesetzt;

(vi) es wird ein Liquidator, Insolvenzverwalter oder ein Reorganisationsprüfer für den Kreditnehmer bestellt,

(vii) das Vermögen des Kreditnehmers wird gemäß Österreichischer Exekutionsordnung gepfändet, was falls nachteilig entschieden, wesentliche nachteilige Auswirkungen haben könnte, oder

(viii) bei wesentlichen negativen Auswirkungen.

(b) Der Kreditnehmer hat dem Kreditgeber den Betrag sämtlicher, in Verbindung mit der Durchsetzung seiner Rechte aus diesem Vertrag angefallener Kosten und Ausgaben samt im angemessenen Ausmaß angefallener Mehrwertsteuer zu bezahlen.

...“

2.3. Offenlegung durch die Bf2 am 17.10.2011 bzw. Ergänzungsschreiben vom 15.11.2011

Am 17.10.2011 legte die Bf2 offen, dass sie am 19.8.2011 von ihr als „Mezzaninkapital“ bezeichnetes Kapital in Höhe von 41 Mio. € von der TO erhalten habe.

Dieser Vorgang sei gem. § 5 Z 3 KVG iVm § 1 KVG auf Ebene der Bf1 beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel unter der Erfassungsnummer ABC2 angezeigt worden.

Die beschriebene Kapitalzufuhr sei auf Grundlage des TLFA Vertrages erfolgt, der von der Bf2 als Gesellschaftsrecht iSd § 5 Z 3 KVG zu qualifizieren wäre und daher Eigenkapital iSd KVG darstelle.

Diese gesellschaftsteuerliche Kapitalzufuhr sei Teil einer Gesamttransaktion, die mit diesem Schreiben offengelegt werde.

Die Offenlegung erfolge unter dem Blickwinkel, dass im Rahmen der Gesamttransaktion eine Gesellschaftsteuerpflicht für denkbar, jedoch auf Grund der unten zitierten Judikatur nicht für zutreffend, gehalten werde.

Die Kapitalzufuhr in Höhe von 41 Mio € durch die TO auf Grundlage des TLFA Vertrages an die Bf2 diene dem verpflichtenden sukzessiven Erwerb von Cash Settlement Optionen bzw. Target-Aktien für Hedging Arrangements in diesem Zusammenhang.

Die Vertragsparteien hätten vereinbart, dass der Erwerb der Optionsrechte bzw. Aktien nicht durch die Bf1 selbst, sondern durch eine 100 %ige Tochtergesellschaft der Bf1, nämlich die Bf2 erfolgen solle.

Demgemäß hätten die Vertragsparteien in Punkt 3.1 (d) des TLFA Vertrages festgelegt, dass der Schuldner (die Bf1) alle im Rahmen des TLFA Vertrages von TO zur Verfügung gestellten Beträge gemäß dem SSLA Vertrag vom 17.6.2011 samt Umformulierungen und Ergänzungen an die Bf2 weiterzuleiten hätte.

Die Bf2 finanziere den Erwerb einerseits durch Mezzaninkapital, das von ihrer Muttergesellschaft, der Bf1, auf der Grundlage des SSLA Vertrages zur Verfügung gestellt werde und andererseits durch einen Bankkredit der Bank ABC.

Der Erwerb der Optionsrechte bzw. der Target-Aktien könne auch nur durch die Bf2 erfolgen, da nur diese durch den Bankkredit in der Lage sei, die Target Aktien im angestrebten Ausmaß zu erwerben.

Die Bf1 sei unter Berücksichtigung der ihr auferlegten Verwendungsverpflichtung dazu verpflichtet, das erhaltene Mezzaninkapital an die Bf2 zur ausschließlichen Finanzierung des Erwerbes von Target-Aktien bzw. für die Hedging Arrangements in diesem Zusammenhang weiterzuleiten.

Mit Gesellschafterbeschuß vom 17.6.2011 des Alleingeschafters der Bf1, der DEF Privatstiftung, sei die Geschäftsführung der Bf1 angewiesen worden, die Verpflichtungen des TLFA Vertrages einzuhalten und zu erfüllen. Damit sei vor allem auch die Weiterleitung des erhaltenen Mezzaninkapitals an die Bf2 zum Erwerb von Target-Aktien erfasst.

Aus wirtschaftlichen Überlegungen heraus wäre der vertraglich vereinbarte Kapitalfluss entgegen der ersten Kapitalzufuhr von 154 Mio. €, der am 16.8.2011 offengelegt worden sei, „abgekürzt“ worden.

Das Mezzaninkapital wäre nicht, wie ursprünglich vorgesehen, von der TO an die Bf1, sondern direkt von der TO an die Bf2 überweisen worden.

Diese Verkürzung des Zahlungsflusses habe auf die gesellschaftsteuerliche Würdigung keinen Einfluss, die direkte Überweisung des Mezzaninkapitals an die Bf2 befreie lediglich die Bf1 von der tatsächlichen Weiterleitung des Kapitals.

Die TO habe am 19.8.2011 zwei Beträge, nämlich 41 Mio € auf das Bankkonto der Bf2 bei der genannten Bank überwiesen. Zusammen mit dem bereits bestehenden Kredit über 15 Mio €, der durch den TLFA Vertrag im Betrag von ca. 14,35 Mio € zum Mezzaninkapital durch Novation geworden sei und des am 17.6.2011 zur Verfügung gestellten Mezzaninkapitals in Höhe von 139,85 Mio. € betrage das von der TO insgesamt zur Verfügung gestellte Mezzaninkapital nunmehr rund 195 Mio. €.

Die Strukturierung der Kapitalzufuhr von der TO über die Bf1 an die Bf2 habe ihren Grund in der vertraglichen Trennung der wirtschaftlichen Vereinbarungen zwischen der Sponsor Gruppe und der Finanzierungs-Gruppe einerseits und der Vereinbarungen zwischen der finanzierenden Bank und der Sponsor Gruppe andererseits.

Der tatsächliche direkte Kapitalfluss an die Bf2 ändere an dieser Struktur bzw. am Willen der Vertragspartner nichts.

Die Bf2 lege ihre gesellschaftsteuerliche Sichtweise dar, indem sie die im dargestellten Sachverhalt erläuterte Kapitalweiterleitung der Bf1 an die Bf2 aus gesellschaftsteuerlicher Sicht wie folgt betrachtete:

Das von der TO zur Verfügung gestellte Mezzaninkapital stelle Eigenkapital gem. § 2 Z1 iVm § 5 Abs. 1 Z 3 KVG dar und sei daher gesellschaftsteuerpflichtig.

Der Eigenkapitalcharakter gemäß KVG ergebe sich aus der Vereinbarung, dass die TO mit dem Mezzaninkapital auch an den stillen Reserven im Rahmen der Rückzahlung des Kapitals teilnehme.

Diese Teilnahme an den stillen Reserven der Bf1 (einschließlich jener der Bf2) leite sich aus der Definition der Rückzahlung des Kapitals ab. Der Rückzahlungsbetrag errechne sich gemäß Punkt 6.1 iVm Punkt 1 des TLFA Vertrages aus dem Verkehrswert des konsolidierten Nettovermögens (Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden) der Bf1 und der Bf2 abzüglich eines Betrages von 15 Mio € oder einem höheren Betrag. Dieser alternative höhere Betrag setze sich aus 50 % der Dividenden aus den Target-Aktien abzüglich bestimmter Aufwendungen zuzüglich 1 Mio € zusammen.

Die TO sei daher mehrheitlich am Liquidationsgewinn der Bf1 beteiligt.

Die Bf1 habe das Mezzaninkapital an die Bf2 gemäß dem Punkt 3.1 (d) des TLFA Vertrages verpflichtend weiterzuleiten.

Diese verpflichtende Weiterleitung an die 100 %ige Tochter Bf2 sei unter Hinweis auf die Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung zu weitergeleiteten Großmutterzuschüssen gesellschaftssteuerfrei. Die Anforderungen des VwGH (zitiert wird 28.06.2007, 2007/16/0027 und 18.09.2007, 2006/16/0154) an die verpflichtende Weiterleitung eines Großmutterzuschusses seien äußerst streng.

Es sei nachzuweisen, dass ein Zuschuss nicht zur freien Verfügung der Mutter (der Bf1) stehe, sondern diese verpflichtet sei, den Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft weiterzuleiten. Für eine gültige Weisung sei ein gemeinsamer Beschluss aller Gesellschafter notwendig, die Anweisung eines Mehrheitsgesellschafters oder ein Beschluss des Mehrheitsgesellschafters, der treuhändig den Anteil des Minderheitsgesellschafters halte, sei unzureichend und führe zu einer Zurechnung der Zahlung bei der Tochter.

Im gegenständlichen Fall werde die Verpflichtung durch den Gesellschafterbeschluss des Alleingesellschafters der Bf1 untermauert.

Diese Einordnung ergebe sich auch aus dem BMF-Erlass 2003, nach dem Urteil des EuGH in der Rs ESTAG (EuGH 17.Oktober 2002, C-339/99, ESTAG (2002), I-8837.

Der Erlass des BMF GZ 10 5004/1-IV/10/03, der die grundsätzliche Möglichkeit der Anerkennung der Durchleitung eines Kapitalflusses im Rahmen eines Großmutterzuschusses festhalte, basiere auf der Rechtssache ESTAG.

In dieser Rechtssache entscheide der EuGH ua auch, dass ein Kapitalfluss an die Tochtergesellschaft (hier Bf2) der kapitalerhöhenden Gesellschaft (hier Bf1) aus wirtschaftlicher Sicht der kapitalerhöhenden Gesellschaft zuzurechnen sei.

Auch in der Rechtssache ESTAG sei (in diesem Fall zwar um die Zahlung wirtschaftlich zuzuordnen, nicht auf den Empfang), aber auf die vertragliche Vereinbarung der Parteien (der

EDFI und der ESTAG) abgestellt worden. Gemäß EuGH wären die von der EDF geleisteten schuldbefreienden Zahlungen zu Gunsten der EDFI der EDFI zugeordnet worden.

Es werde daher im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Abgaben mit zivilrechtlichen Anknüpfungspunkten trotzdem ausschließlich auf die formalrechtliche Ausgestaltung der Beziehungen zwischen den involvierten Parteien ausgegangen.

Der beilegte Gesellschafterbeschluss der Bf1 vom 17.6.2011 gemäß § 34 GmbHG habe im Wesentlichen den Inhalt, dass die (jeweilige) Geschäftsführung der Bf1 dadurch unwiderruflich angewiesen wird, sämtliche für die Bf1 vorgesehenen Verpflichtungen aus und im Zusammenhang mit dem TLFA Vertrag einzuhalten und zu erfüllen, und keinerlei Handlungen /Maßnahmen zu setzen, die die Einhaltung und Erfüllung der Verpflichtungen der Bf1 aus und im Zusammenhang mit dem TLFA Vertrag beeinträchtigen.

2.4. Verschmelzung der Bf2 mit der Bf1

Am 16.8.2012 erfolgte die Verschmelzung der beiden Gesellschaften Bf1 und Bf2.

Laut Verschmelzungsvertrag handelte es sich dabei um eine „upstream Verschmelzung“, indem die Bf2 als übertragende Gesellschaft mit der Bf1 als übernehmende Gesellschaft verschmolzen wurde.

Die Verschmelzung erfolgte rückwirkend zum Verschmelzungstichtag 31.12.2011.

Am 16.8.2012 stellte die Bf1 den Antrag auf Löschung im Firmenbuch.

Der Antrag langte beim Firmenbuchgericht am 27.8.2012 ein.

Am xx.xx.2012 wurde die Bf2 im Firmenbuch gelöscht.

Ab diesem Zeitpunkt ist die Bf1 Rechtsnachfolgerin der Bf2.

Demzufolge ist sie auch als die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Verfahren zu behandeln.

2.5. Ersuchen um Ergänzung der belangten Behörde vom 2.10.2012 an die Bf1 bezüglich verschiedener Punkte unter Bezugnahme auf den TLFA Vertrag sowie den SSLA Vertrag

Am 2.10.2012 ersuchte die belangte Behörde um Ergänzung betreffend Gewährung partiarisches Darlehen vom 17.6.2011 und Beantwortung konkreter Fragen.

Dieses Ergänzungsersuchen war an die Bf1 adressiert. Zu diesem Zeitpunkt war die Bf2 bereits im Zuge der Verschmelzung nicht mehr existent und im Firmenbuch gelöscht und die Bf1 daher Rechtsnachfolgerin der Bf2.

Die Ergänzungspunkte wurden zu folgendem Sachverhalt gefordert:

Am 17.6.2011 wurde der TLFA Vertrag abgeschlossen, demgemäß der Kreditgeber, die TO, dem Kreditnehmer, der Bf1, eine Kreditlinie von 410 Mio. € in mehreren Tranchen gewährte.

Der Kreditnehmer sei eine Zweckgesellschaft, die ausschließlich für den Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Erwerbs, Besitzes, Haltens, Finanzierens und Verkaufs der Zielaktien und deren Derivaten organisiert sei.

Der Kreditnehmer hätte die gezogenen Beträge an die ehemalige Bf2 auf der Grundlage des Nachrangigen Gesellschafterdarlehensvertrages, dem SSLA Vertrag, ausschließlich auf Konten von der Bf2 weiterzureichen.

In dem TLFA Vertrag sei vereinbart worden, dass der Kreditnehmer ausschließlich zur Rückzahlung des Rückzahlungsbetrages verpflichtet sei. Dieser Rückzahlungsbetrag richte sich nach dem Substanzwert und dem durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlös.

Damit nehme der Kreditgeber am Gewinn und Verlust des Kreditnehmers teil. Das vom Kreditgeber zur Verfügung gestellte Kapital stelle Eigenkapital gem. § 2 Z 1 iVm § 5 Abs. 1 Z 3 KVG dar.

Neben den Ausführungen betreffend TLFA wurde in dem Ergänzungsersuchen in Punkt 1.b auch Bezug genommen auf den SSLA Vertrag bzw. dessen Ergänzungen (Amendments) zwischen der Bf1 als Kreditgeberin und Rechtsnachfolgerin der Bf2 und der Bf2 als Kreditnehmerin, in dem vereinbart worden sei, dass der Kreditnehmer ausschließlich zur Rückzahlung des Rückzahlungsbetrages verpflichtet sei.

Dieser Rückzahlungsbetrag richte sich nach dem Substanzwert und dem durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlös. Damit nehme der Kreditgeber am Gewinn und Verlust des Kreditnehmers teil.

Die folgenden angeführten Summen wären von der Bf1 an die ehemalige Bf2 weitergeleitet bzw. von der TO „abgekürzt“ an diese überwiesen worden, insgesamt 344.614.536,75 €:

Erf.Nr. 1 am 17.6.2011 in Höhe von 154.204.396,75 € (*Anm. Bundesfinanzgericht – siehe Erkenntnis vom 19.10.2021 zu GZ. RV/7101206/2013*)

Erf.Nr. 2 am 19.8.2011 in Höhe von 41.000.000,00 €

Erf.Nr. 3 am 23.9.2011 in Höhe von 30.000.000,00 €

Erf.Nr. 4 am 25.1.2012 in Höhe von 25.000.000,00 €

Erf.Nr. 5 am 25.4.2012 in Höhe von 4.898.140,00 €

Erf.Nr. 6 am 11.5.2012 in Höhe von 6.000.000,00 €

Erf.Nr. 7 am 15.5.2012 in Höhe von 15.000.000,00 €

Erf.Nr. 8 am 25.5.2012 in Höhe von 20.000.000,00 €

Erf.Nr. 9 am 12.7.2012 in Höhe von 9.000.000,00 €

Erf.Nr. 10 am 23.7.2012 in Höhe von 23.200.000,00 €

Erf.Nr. 11 am 25.7.2012 in Höhe von 16.312.000,00 €,

insgesamt 244.614.536,75 €.

Es sei aber nach dem 9. Amendment vom 11.7.2012 eine Rückzahlung von 107.750.903,65 € erfolgt, unter Berücksichtigung dessen wäre es ein Gesamtbetrag von 236.863.633,10 €.

Jeweils am Tag der weiteren Überweisungen wäre zum SSLA Vertrag ein Änderungs- und Neufassungsvertrag abgeschlossen worden, in dem jeweils der im Punkt 2 genannte Kreditbetrag durch den neuen gesamten Kreditbetrag ersetzt worden wäre.

Neben den Fragen betreffend die Bf1 wurde zur ehemaligen Bf2 folgende Frage gestellt:

Nachdem laut Vereinbarung vom 17.6.2011 insgesamt eine Kreditlinie mit verpflichtender Weitergabe von bis zu 410 Mio. € geplant gewesen sei, ersuchte die belangte Behörde bekannt zu geben, ob es noch weitere Zuzahlungen als die oben angeführten gegeben hätte bzw. geben würde.

2.6. Beantwortung des Ergänzungsersuchens der belangten Behörde vom 2.10.2012 durch die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2:

Am 11.10.2012 beantwortete die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 die Fragen der belangten Behörde im Wesentlichen wie folgt:

Die Bf1 bestätigte betreffend Punkt 1.b die Darstellung des Sachverhaltes durch die belangte Behörde, stellte aber hinsichtlich der Formulierung, dass sich der Rückzahlungsbetrag nach dem Substanzwert und dem durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöse richte, klar, dass gemäß dem SSLA Vertrag nach den dortigen Formulierungen kein „und“ sondern ein „oder“ vereinbart wäre.

Diese Richtigstellung nahm die beschwerdeführende Partei gleichermaßen betreffend Punkt 1.a in Bezug auf den TLFA Vertrag vor.

Die von der belangten Behörde dargestellten Zahlungsflüsse von der TO an die Bf1 bis Ende Juli 2012 seien korrekt dargestellt.

Allerdings betreffe die Anmerkung, dass laut dem 9. Amendment 107.700.903,65 € seitens der Bf1 an die TO zurückgeführt würden, lediglich das Verhältnis der ehemaligen Bf2 zur Bf1.

Aus dem beiliegenden utilisation request von der Bf1 an die TO sei ersichtlich, dass am 15.6.2011 ein Betrag von 107.700.903,65 € an die TO zurückgeführt worden seien. Der Gesamtbetrag der Finanzierung seitens der TO an die Bf1 betrage zum 31.7.2012 somit 236.913.633,10 €.

Desweiteren wurden weitere Zuzahlungen im August 2012 in folgender Höhe offengelegt:

22.8.2012 in Höhe von 11.900.000,00 €

27.8.2012 in Höhe von 11.700.000,00 €

3.8.2012 in Höhe von 3.000.000,00 €.

Weitere Zuzahlungen seien nicht geplant.

Die von der belangten Behörde dargestellten Zahlungsflüsse an die ehemalige Bf2 wurden ebenfalls als korrekt bestätigt.

Die Anmerkung, dass laut dem 9. Amendment 107.700.903,65 € Rückzahlung erfolgt seien, sei in Bezug auf den SSLA Vertrag zwischen der Bf2 zur Bf1 ebenfalls korrekt.

Der Gesamtbetrag der Finanzierung seitens der Bf1 an die Bf2 betrage zum 31.7.2012 somit 236.913.633,10 €. Die Zuzahlungen im August 2012 wurden bereits offengelegt.

Betreffend des Punktes 2 des Ergänzungsersuchens der belangten Behörde, gab die Bf1 an, dass eine Rückführung der Bf1 an die TO am 15.6.2012 in Höhe von 107.700.903,65 €

stattgefunden hätte und es auch zu einer Rückführung am 26.9.2012 in Höhe von 263.513.633,10 € gekommen sei.

Nach bislang vorläufiger Ermittlung des Net Asset Value wären weitere 33.203.381,72 € am 28.9.2012 über das bereits rückgeführte Nominale hinaus als Beteiligung der TO am Gewinn der Bf1 an die TO überwiesen worden. Weitere 350.000.,00 € seien am 2.10.2012 gefolgt. Die betreffenden Bankauszüge wurden in der Anlage in Kopie übermittelt.

Zum dritten Punkt wurde angegeben, dass keine weiteren kapitalverkehrsteuerlich relevanten Vereinbarungen abgeschlossen worden wären.

2.7. Verfahrensgegenständlicher Bescheid der belangten Behörde, mit dem Gesellschaftsteuer für die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 auf Grund des SSLA Vertrages inklusive Ergänzungen festgesetzt wurde

Die belangte Behörde erließ an die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 am 6.12.2012 den gegenständlichen **Bescheid in Höhe von € 3.712.145,37 € Gesellschaftsteuer auf Grund von Ersterwerb von Gesellschafterrechten auf Grund des SSLA Vertrages samt Ergänzungen vom 27.6.2011, 19.8.2011, 23.9.2011, 25.1.2012, 23.4.2012, 11.5.2012, 15.5.2012, 25.5.2012, 11.7.2012, 21.8.2012, 24.8.2012 sowie vom 30.8.2012** gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit.a KVG iVm § 2 Z. 1 KVG.

Die Begründung dazu erging gesondert am 7.12.2012.

Darin wurde zunächst der Sachverhalt auf Basis des SSLA Vertrages sowie dessen 12 Ergänzungsvereinbarungen.

In diesen Ergänzungen (Amendments) wurde jeweils im Punkt 2. der Gesamtkreditbetrag angepasst, der durch die jeweilige Überweisung, sich immer geändert hatte.

Mit jeder Ergänzung wurde der jeweilige aktuelle Letztstand des gesamten Kreditbetrages festgehalten und unter Berücksichtigung der bereits erfolgten Rückzahlungen zusammengefasst.

Auf diese Ergänzungen bezog sich ua auch das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde und die diesbezügliche Antwort der Bf1 darauf (siehe oben bereits unter Punkt 2.5 und 2.6 dargestellt).

Dass sich – wie von der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 hingewiesen – der Rückzahlungsbetrag entweder von der Höhe des durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöses oder (nicht „und“) durch Errechnung auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Zielaktie während der 20 Werktage vor dem Rückzahlungstichtag ableitet,

wurde von der belangten Behörde im verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 6.12.2012 explizit bestätigt.

Die Begründung der belangten Behörde für den Bescheid erging gesondert und lautete dann im Wesentlichen folgendermaßen:

Die Bilanz der ehemaligen Bf2 zum 31.12.2011 zeige unter den Passiva ein Substanzgenussrecht in Höhe von 225.204.396,75 €, was den im Ergänzungsersuchen angeführten Zuzählungen bis zu diesem Zeitpunkt entspreche.

Die Beteiligungen unter den Aktiva/Finanzanlagen würden 593.800.000,00 € betragen.

Weiters scheine negatives Eigenkapital auf – dazu sei vermerkt, dass eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes nicht vorliege, da einerseits die Beteiligung an der BCD über ausreichend stille Reserven in Höhe von ca. 20 Mio zum Bilanzstichtag verfüge und andererseits auf Grund der Berechnung des Rückzahlungsbetrages des Substanzgenussrechtes basierend auf dem net asset value weitere stille Reserven zum Stichtag 31.12.2011 gegeben seien.

Dem Verschmelzungsvertrag vom 16.8.2012 wäre der Zwischenabschluss der Bf2 zum 30.6.2012 beigelegt, darin scheine folgendes auf:

Beteiligungen im AV in Höhe von 0,00, Beteiligungen im AV in Höhe von 635.710.661,26, Substanzgenussrecht in Passive in Höhe von 188.351.633,10, Erträge aus Beteiligungen in Höhe von 35.302.446,12 und ein Bilanzgewinn in Höhe von 26.359.717,98.

Dazu werde im Antrag erläutert, dass die ursprünglich in der Vorbilanz ausgewiesene Beteiligung an der BCD auf Grund von Verkaufsabsichten im laufenden Geschäftsjahr in das Umlaufvermögen umgegliedert worden sei.

Unter „Substanzgenussrecht“ wäre erläutert worden, dass es sich dabei um ein Finanzierungsvehikel zum Aufbau einer Investition in die BCD handle, dessen Rückführung sich abhängig von der Wertentwicklung dieser Investition gestalte. Dabei wären die Mittel von der Bf1 via sogenannter „subordinated shareholder loans“ zur Verfügung gestellt worden.

Für den Fall der behördlichen Genehmigung in Bezug auf den Aktienverkauf werde der Repayment Amount in etwa 39,8 Mio € über dem diesbezüglichen Nominale liegen.

Mit dem SSLA Vertrag – dem nachrangigen Gesellschaftervertrag – vom 17.6.2011 sowie den Ergänzungsvereinbarungen vom 27.6.2011, 19.8.2011, 23.9.2011, 25.1.2012, 23.4.2012, 11.5.2012, 15.5.2012, 25.5.2012, 11.7.2012, 21.8.2012, 24.8.2012 und vom 30.8.2012, in denen jeweils der im Punkt 2. genannte Kreditbetrag durch den neuen gesamten Kreditbetrag

ersetzt wurde unter Berücksichtigung bereits erfolgter Rückzahlungen, habe die Bf1 als Kreditgeber der Bf2 als Kreditnehmer Kreditbeträge in Höhe von gesamt 371.214.536,75 € gewährt.

Der steuerliche Vertreter sei der Meinung, dass die Weiterleitung dieses „Mezzaninkapitals“ an die 100 % ige Tochtergesellschaft Bf2 unter Hinweis auf die Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung zu weitergeleiteten Großmutterzuschüssen gesellschaftsteuerfrei sei.

Dazu sei schriftlich ausgeführt worden, dass die vom VwGH gestellten Anforderungen an die verpflichtende Weiterleitung eines Großmutterzuschusses äußerst streng seien. Es sei nachzuweisen, dass ein Zuschuss an die Tochtergesellschaft weiterzuleiten sei (Verweis auf EuGH in der RS ESTAG).

Die vom steuerlichen Vertreter angeführten Gründe, dass keine Gesellschaftsteuer anfalle, würden auf Erkenntnissen zu Zuschüssen beruhen. Im gegenständlichen Fall handle es sich jedoch um den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG in Form von Darlehen bzw. Krediten mit Gewinnbeteiligung.

Laut dem TLFA Vertrag seien die Beträge an die Bf2 weiterzureichen.

Diese erwerbe dann damit die Aktien an der BCD: Es wäre zusätzlich ein „Nachrangiger Gesellschaftervertrag“ zwischen der Bf1 und der Bf2 samt Ergänzungen errichtet worden.

Ab der 2. Kapitalzufuhr wäre aus wirtschaftlichen Überlegungen der Kapitalfluss „abgekürzt“ – das Kapital wäre nicht, wie ursprünglich vorgesehen, von der TO, sondern direkt von der TO an die ehemalige Bf2 überwiesen worden.

Laut Ausführungen des steuerlichen Vertreters habe dies auf die gesellschaftsteuerlichen Würdigung keinen Einfluss, die direkte Überweisung an die ehemalige Bf2 hätte lediglich die Bf1 von der tatsächlichen Weiterleitung an die ehemalige Bf2 befreit.

In dem nachrangigen Gesellschafterdarlehensvertrag samt den Ergänzungsvereinbarungen sei vereinbart worden, dass der Kreditnehmer ausschließlich zur Rückzahlung des Rückzahlungsbetrages verpflichtet sei. Dieser Rückzahlungsbetrag richte sich nach dem Substanzwert oder dem durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlös. Zitiert wurde die wörtliche Bestimmung des TLFA Vertrages:

„Der Rückzahlungsbetrag leitet sich entweder lt. lit. a) von der Höhe des durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöses ab oder errechnet sich dieser lt. lit. b) auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Zielaktie während der 20 Werkstage vor dem Rückzahlungstag.“

Mit Rückzahlungsbetrag werde ein Betrag bezeichnet, der A-B entspreche, wobei A der Substanzwert und B der höhere von den nachstehenden Beträgen sei:

Ein Betrag, der 50 % der auf alle Aktien des Zielunternehmens während eines Zeitraumes vom Tag dieses Vertrages bis zum Fälligkeitstag der Zahlung des Rückzahlungsbetrages entfallenden Bruttodividende (vor Abzug von Quellensteuern, falls zutreffend) entspreche, abzüglich sämtlicher Zinsen, die gemäß den Senior-Kreditunterlagen bis zu diesem Tag fällig geworden seien oder fällig seien, zuzüglich 1.043.673 €

oder

15 Mio. €.

Der Rückzahlungsbetrag sei in keinem Fall ein negativer Betrag.

Damit nehme der Kreditgeber am Gewinn und Verlust des Kreditnehmers teil.

Es handle sich daher um einen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 5 Abs. 1 Z 3 KVG. Die Bemessungsgrundlage bilde gem. § 7 KVG die Gegenleistung, die in der Zurverfügungstellung des Kapitals in Höhe von 371.214.536,75 € bestehe.

Die Zurverfügungstellung des Kapitals unterliege der Gesellschaftsteuer gem. § 2 Z 1 KVG.

Von welcher Seite die verpflichtende Gegenleistung für den Ersterwerb der Gesellschaftsrechte erbracht werde, möge dies auch von dritter Seite erfolgen, habe auf die Entstehung der Steuerpflicht keinen Einfluss.

Als Bemessungsgrundlage wurde folgendes angegeben:

Erf.Nr.	Datum	Betrag	Gesamt
1	17.6.2011	154.204.396,75 €	154.204.396,75 €
2	19.8.2011	41.000.000,00 €	195.204.396,75 €
3	23.9.2011	30.000.000,00 €	225.204.396,75 €
4	25.1.2012	25.000.000,00 €	250.204.396,75 €
5	25.4.2012	4.898.140,00 €	255.102.536,75 €
6	11.5.2012	6.000.000,00 €	261.102.536,75 €
7	15.5.2012	15.000.000,00 €	276.102.536,75 €
8	25.5.2012	20.000.000,00 €	296.102.536,75 €

9	23.7.2012	23.200.000,00 €	319.302.536,75 €
10	25.7.2012	16.312.000,00 €	335.614.536,75 €
11	12.7.2012	9.000.000,00 €	344.614.536,75 €
12	30.8.2012	3.000.000,00 €	347.614.536,75 €
13	27.8.2012	11.700.000,00 €	359.314.536,75 €
14	22.8.2012	11.900.000,00 €	371.214.536,75 €

Demzufolge ergebe die Gesamtsumme von 371.214.536,75 € die Bemessungsgrundlage für die 1 %ige Gesellschaftsteuer gem. § 8 KVG in Höhe von 3.712.145,37 €.

Auf Grund des Verschmelzungsvertrages vom 16.8.2012 rückwirkend per 21.12.2011 erging der Bescheid an die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2.

2.8. Berufung und Berufungs-Ergänzung gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 21.12.2012 sowie vom 1.3.2013:

Dagegen erhob die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 die gegenständliche als Bescheidbeschwerde zu behandelnde **Berufung am 21.12.2012.**

Sie nennt ua die Verletzung des Parteiengehörs, da ihr von der belangten Behörde im gegenständlichen Verfahren nicht die Möglichkeit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen gegeben worden sei und zitiert in diesem Zusammenhang *Ritz*, BAO zu § 115 Rz 114.

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 stellt den Sachverhalt dar, indem die Bf1 als Kreditnehmerin von der TO als Kreditgeberin auf Grund des TLFA Vertrages eine Kreditlinie von bis zu 410 Mio erhalten hätte, wobei das auf dieser Basis zugezählte Kapital der Bf1 nicht zur freien Verfügung gestanden hätte.

Die Bf1 wäre vielmehr nach Punkt 3.1 des TLFA Vertrages verpflichtet gewesen, das erhaltene Kapital zur ausschließlichen Finanzierung des Erwerbs von Target Aktien bzw. Hedging Arrangements an die 100 % ige Tochtergesellschaft der Bf1 – die ehemalige Bf2 – weiterzuleiten.

Die Bf1 sei dieser Verpflichtung aus dem TLFA Vertrag zur Weiterleitung durch den Abschluss des SSLA Vertrages mit der ehemaligen Bf2 vertragsgemäß nachgekommen.

Die Bf1 habe auf Basis des TLFA Vertrages ein Gesamtkapital in Höhe von 371.214.536,75 € erhalten und diese vertragsgemäß an die Bf2 weitergeleitet. Abgesehen von der ersten Kapitalzufuhr wären sämtliche weiteren Zahlungsflüsse aus wirtschaftlichen Überlegungen „abgekürzt“ worden – also direkt zwischen der TO und der Bf2.

Der beschriebene Sachverhalt wurde auch grafisch als Dreiecksverhältnis zwischen der Bf1, der ehemaligen Bf2 und der TO dargestellt, wobei die TO das Geld direkt an die Bf2 gegeben hätte. Dargestellt wurde auch der Rückzahlungsbetrag in Punkt 1 des TLFA Vertrages.

Mit Abschluss des Repayment and Release Agreements vom 13.6.2012 seien sowohl für den TLFA Vertrag als auch für den SSLA Vertrag– aufschiebend bedingt mit dem Final Closing – der Rückzahlungsbetrag neuerlich für beide Gesellschaften gleichlautend angepasst worden. Entsprechend dieser neuen Vereinbarung sei der net asset value im Verhältnis 70/30 aufzuteilen, der fixe Mindestbetrag in Höhe von 20 Mio. € entfiele.

Die Rückzahlungsverpflichtung aus den dargestellten Vertragsverhältnissen des TLFA Vertrages und des SSLA Vertrages sei so verschränkt, dass die Bf1 nicht am Gewinn oder Verlust der ehemaligen Bf2 teilnehme, sondern diesen an die TO weiterzuleiten habe. Die Verpflichtung zur Weiterleitung des Gewinns korrespondiere mit der Verpflichtung zur Weiterleitung des auf Basis des TLFA Vertrages erhaltenen Kapitals. Daher unterliege der gegenständliche Sachverhalt nur einmal der Gesellschaftsteuer.

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 ersuchte um Fristverlängerung für eine ausführliche rechtliche Begründung und bemängelte, dass die Bescheide der belangten Behörde mit eklatanten Verfahrensmängeln behaftet seien, so dass neben der Begründung auch der Spruch belastet sei und Rechtswidrigkeit vorliege.

Die Fristverlängerung wurde von der belangten Behörde gewährt.

Am 1.3.2013 wurde die ausführliche rechtliche Begründung nachgereicht.

Darin wurde ausführlicher auf die Verfahrensmängel eingegangen.

Zur Verletzung des Parteiengehörs im gegenständlichen Verfahren wurde Folgendes vorgebracht:

Nach allgemeinen Ausführungen zum Thema Parteiengehör wurde gezielt Bezug genommen auf § 115 BAO, demgemäß die Abgabenbehörde verpflichtet sei, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die für die Abgabepflicht bzw. Erhebung relevanten

tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln und auch zugunsten des Abgabepflichtigen zu würdigen.

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 bezieht sich dabei auf zwei Ergänzungsersuchen, die die belangte Behörde ausschließlich an die Bf1 und nicht die ehemalige Bf2, gerichtet hätte und die vollständig und richtig beantwortet worden wären.

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 bemängelte, dass nur an die Bf1, nicht jedoch an die ehemalige Bf2 ein Ergänzungsersuchen ergangen wäre, obwohl der Abgabenbehörde im Rahmen der Offenlegungs- und Wahrheitspflichten der TLFA Vertrag und der SSLA Vertrag sowie deren wirtschaftliche Einordnung erläutert worden wären.

Aus der gegenständlichen Offenlegung wäre hervorgegangen, dass die gesetzlichen Vertreter der ehemaligen Bf2 davon ausgegangen wären, dass die verpflichtende Weiterleitung des Kapitals keinen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand darstelle.

Vor diesem Hintergrund und der unter Berücksichtigung der Komplexität des Sachverhaltes sei es nicht verständlich, dass der ehemaligen Bf2 keine weitere Gelegenheit zur Erläuterung der wesentlichen Sachverhaltselemente sowie zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen gegeben worden sei.

Desweiteren stelle die Offenlegung der ehemaligen Bf2 zumindest schlüssig ein Anbringen dar.

Die Abgabenbehörde hätte auf Grund der Abweisung von den Offenlegungen der abgabepflichtigen Bf2 die abweichende steuerliche Erklärung zur vorherigen Äußerung mitteilen müssen gem. § 161 Abs. 3 BAO.

Es liege daher eine Verletzung des Parteiengehörs vor.

Ergänzend zur Berufung vom 21.12.2012 wurde der Sachverhalt insoweit ausgeführt, dass die TO-Gruppe als internationaler Konzern mit ägyptischen Wurzeln, mittels Mezzaninkapital den Erwerb eines Minderheitsanteils an der BCD als Target finanziert habe usw. über Zweckgesellschaften der DEF Stiftung.

Die Finanzierung sei aus Gründen der Vertraulichkeit – durch die TO erfolgt, die ausschließlich für diesen Zweck gegründet worden sei.

Diese hätte ihrerseits das erforderliche Kapital durch Darlehensfinanzierungen ihrer 100 % igen luxemburgischen Muttergesellschaft erhalten.

Die DEF Stiftung hätte für den geplanten Anteilserwerb an der BCD zwei Gesellschaften, die als reine Zweckgesellschaften fungiert hätten, errichtet, die Bf1 als 100 % ige Tochtergesellschaft der DEF Privatstiftung und die ehemalige Bf2 als 100 %ige Tochtergesellschaft der Bf1.

Als Käuferin der BCD Aktien wäre die ehemalige Bf2 aufgetreten.

Der Erwerb der Target Aktien sei auf Ebene der Bf2 einerseits durch Mezzaninkapital der TO-Gruppe und andererseits durch Aufnahme von Fremdkapital bei der Bank ABC finanziert worden.

Das Mezzaninkapital sei auf Basis des TLFA Vertrages und des SSLA Vertrages durch die Bf1 durchgeleitet und der ehemaligen Bf2 zum Erwerb der Target-Aktien zur Verfügung gestellt worden.

Es hätte zu keinem Zeitpunkt eine freie Verfügungsbefugnis der Bf1 über das gegenständliche Mezzaninkapital bestanden.

Die Beteiligungs- und Finanzierungsstruktur und die Vorgangsweise zum Erwerb der Target Aktien wäre mit den Verträgen und Gesellschafterbeschlüssen vom 17.6.2011 von vornherein festgelegt worden.

Änderungen oder Ergänzungen wären in der Folge nur im Rahmen der bereits getroffenen Vereinbarungen vorgenommen worden. Aus diesen Änderungen /Ergänzungen hätten sich keine materiellen Änderungen ergeben, wie die Offenlegungen zeigen würden.

Entgegen dem Standpunkt der belangten Behörde, die sowohl die Zurverfügungstellung des Mezzaninkapitals durch die TO an die Bf1 auf Grundlage des TLFA Vertrages als auch die Weiterleitung des Kapitals von der Bf1 an die Bf2 auf Grundlage der im TLFA Vertrag enthaltenden Weiterleitungsverpflichtung bzw. des SSLA Vertrages als gesellschaftsteuerpflichtige Kapitalzufuhr gem § 2 Z 1 KVG qualifiziere und zweimal Gesellschaftsteuer festsetzte, stehe die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 (und in eigener Sache) auf dem Standpunkt, dass nur ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang vorliege.

Diesbezüglich wird auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im KVG verwiesen:

Obwohl das KVG als Rechtsverkehrsteuer grundsätzlich an zivilrechtliche Tatbestände anknüpfe, sei im Einzelfall zu prüfen, ob die rein formalrechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes nicht zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des Abgabengesetzes widersprechen.

Beispielhaft wurde auf die ständige Rechtsprechung des EuGH – anhand einer wirtschaftlichen und nicht formalen, alleine auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu

beurteilen, wem die Zahlung von der der Steuer unterliegenden Einlagen tatsächlich zuzurechnen sei – verwiesen (EuGH 17.10.2002, RS/C-339/99) sowie auf den Erlass des BMF vom 14.3.2003, 10 5004/1-IV/10/03 und dessen Auslegungskriterien des KVG.

Nach einhelliger Rechtsprechung und Lehre – unter Verweis auf die einschlägige KVG-Kommentierung *Thurnshirn, Himmelsberger, Hohenecker*, KVG Kommentar, Einleitung Rz 44 – sei es Sinn und Zweck des KVG Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften einer grundsätzlich einmaligen Besteuerung zu unterwerfen.

Hingegen führe die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes nach rein formalen Kriterien zu Ergebnissen die nicht nur dem wahren wirtschaftlichen Zweck der Vertragsgestaltung sondern auch der Intention des KVG sowie der KapitalansammlungsRL widersprechen würden. Dies zeige schon die Tatsache, dass im konkreten Fall, bei rein formalrechtlicher Betrachtung, die Bf1 als 100 %ige Gesellschafterin jedenfalls zu 100 % an den Gewinnen ihrer Tochter Bf2 beteiligt wäre.

Die Begebung eines gewinnabhängigen Darlehens (Mezzaninkapital) würde bei rein formalrechtlicher Betrachtungsweise zu einem völlig unverständlichen Ergebnis führen, zumal die Bf1 keine wie immer gearteten weiteren Gesellschaftsrechte erwerbe und ihre Rechtsposition in Hinblick auf die ehemalige Bf2 nicht im Geringsten ändere.

Die gegenständliche Vertragsgestaltung werde nur in wirtschaftlicher Betrachtung verständlich. Die Geldgeberin TO wolle durch die Verschränkung des TLFA Vertrages und des SSLA Vertrages sicherstellen, dass Gewinne, die durch das von ihr finanzierte Investment, der Target-Aktien, auf Ebene der ehemaligen Bf2 lukriert würden, eins zu eins zu ihr weitergeleitet werden müssten.

Daher sei der gegenständliche Sachverhalt auch in Hinblick auf das KVG in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen.

Demzufolge sei der gegenständliche Sachverhalt folgendermaßen wirtschaftlich zu betrachten:

Mit dem TLFA Vertrag und dem SSLA Vertrag wäre die Mittelzufuhr über die Bf1 an die Bf2 zum Erwerb von Target Aktien vereinbart worden.

Zeitgleich hätte die Alleingesellschafterin der Bf1, die DEF Stiftung, mittels Umlaufbeschluss vom 17.6.2011 die Geschäftsführung der Bf1 zur Umsetzung der Verpflichtungen aus dem TLFA Vertrag verpflichtet.

Ferner hätte die Geschäftsführung der Bf1 als Alleingesellschafterin der Bf2 ebenfalls am 17.6.2011 die Umsetzung der Verpflichtungen gemäß TLFA Vertrag beschlossen soweit der TLFA Vertrag für die Bf2 Pflichten enthalte.

Die beiden Gesellschafterbeschlüsse seien als rechtswirksame Weisungen des jeweiligen Alleingesellschafters an die Geschäftsführung zu sehen. In beiden Gesellschaften wäre Hr. Z alleiniger Geschäftsführer.

Der TLFA Vertrag verlange in Punkt 3.1.d die vollständige Weiterleitung des von TO an die Bf1 zur Verfügung gestellten Mezzaninkapitals an die Bf2.

Diese Weiterleitungsverpflichtung entspreche den wirtschaftlichen Absichten der beteiligten juristischen Personen und stelle in wirtschaftlicher Betrachtung einen Großmutterzuschuss der TO an die Bf2 dar.

TO, Bf1 und Bf2 seien reine Zweckgesellschaften, die ausschließlich für den Erwerb der Target Aktien gegründet worden seien.

Dieser Charakter der Zweckgesellschaften erschließe sich aus dem TLFA Vertrag und dem SSLA Vertrag.

In Punkt 13.13 iVm Punkt 1.1 des TLFA Vertrages werde ausdrücklich festgehalten, dass die Bf1 und Bf2 ausschließlich für den Erwerb der Target Anteile gegründet worden seien und darüber hinaus keine wie immer geartete sonstige wirtschaftliche Tätigkeit durch die Zweckgesellschaften ausgeübt werden dürfe.

Die Weiterleitungsverpflichtung der Bf1 werde den von der Rechtsprechung geforderten strengen Voraussetzungen gerecht. Angeführt wurde VwGH 28.06.2007, 2007/16/0027, 18.09.2007, 2006/16/0154 und der genannte BMF Erlass.

Die VwGH Erkenntnisse würden sich auf Großmutterzuschüsse beziehen und einen gesellschaftsteuerfreien Großmutterzuschuss als gegeben ansehen, wenn die Großmuttergesellschaft ihrer unmittelbaren Tochtergesellschaft, der Muttergesellschaft, den Zuschuss mit der verpflichtenden Weiterleitung an deren Tochtergesellschaft, die Enkelgesellschaft, gewährt.

Die Großmuttergesellschaft sei keine unmittelbare Gesellschafterin der Enkelgesellschaft und daher liege eine gesellschaftsteuerneutrale Kapitalzufuhr vor. Die Qualifikation dieser faktisch zweistufigen Kapitalzufuhr als eine gesellschaftsteuerneutrale Kapitalzufuhr der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft sei gedanklich in zwei Teile zu zerlegen.

Einerseits finde in dem Richtlinienbeispiel eine Zahlung der Großmuttergesellschaft an die Muttergesellschaft statt – im Beispiel ohne Ausgabe von Anteilen – und andererseits eine zweite Zahlung an die Enkelgesellschaft – ebenfalls ohne Ersterwerb von Anteilen.

Im gegenständlichen Fall erfolge die erste Überweisung (Kapitalzufuhr) gegen Ausgabe echter Anteile an der Bf1. Diese Anteilsgewährung regle die Teilnahme der DEF Privatstiftung als

Gesellschafterin und des Mezzaninkapitalgebers TO am Vermögen einschließlich der stillen Reserven der Bf1, womit die materiellen Vermögensbeteiligungsverhältnisse festgelegt würden.

Die verpflichtende Weiterleitung der zweiten Überweisung habe keine solchen materiellen Konsequenzen, da die Bf1 durch die Weiterleitung an die ehemalige Bf2 nichts Neues erwerbe, weil sie ja schon durch ihre 100 % ige Beteiligung über das gesamte Vermögen einschließlich der stillen Reserven der ehemaligen Bf2 verfüge.

Es könne daher auch im gegenständlichen Berufungsfall der zweistufige Vorgang nur als ein gesellschaftsteuerrelevantes Ereignis betrachtet werden, nämlich als gesellschaftsteuerpflichtige Kapitalzufuhr auf Ebene der Bf1 und als gesellschaftsteuerneutrale Kapitalzufuhr von der TO an die ehemalige Bf2.

Diese einmalige Gesellschaftsteuerpflicht würde nachvollziehbar, wenn man sich den gegenständlichen Fall in Entsprechung der zitierten VwGH-Judikatur durchdenke. Hätte die TO 100 % des Nennkapitals an der Bf1 gehabt und hätte die TO einen verpflichtend weiter zu leitenden Großmutterzuschuss an die ehemalige Bf2 gewährt, wäre ebenfalls keine Gesellschaftsteuerpflicht eingetreten.

Aus dem KVG und der dazu ergangenen Judikatur lasse sich keine Gesellschaftsteuerpflicht bei Leistung einer Kapitalzufuhr von einem mittelbaren Gesellschafter ableiten.

Vielmehr hätte der Gesetzgeber und das BMF im Anwendungsbereich des KVG anhand einer wirtschaftlichen und nicht formalen Betrachtungsweise beurteilt, wem die Leistung – unabhängig von der tatsächlichen Herkunft – zuzurechnen ist, bzw. wer – unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger – der eigentliche Empfänger der Leistungen sei.

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den gegenständlichen Fall sei die Kapitalzufuhr an die ehemalige Bf2 als das wirtschaftlich Beabsichtigte anzusehen und daher mangels unmittelbarer Gesellschafterstellung der TO an die Bf2 aber auch mangels Freiwilligkeit der Weiterleitung durch die Bf1 an die Bf2 gesellschaftssteuerfrei.

Die Ausgabe von Gesellschaftsrechten an der Bf1 zur Festlegung der materiellen Beteiligungsverhältnisse zwischen den beiden Beteiligten, der DEF und der TO, sei dagegen gesellschaftsteuerpflichtig.

Es liege daher auch keine eigenständige vom TLFA Vertrag trennbare Verpflichtung zur Kapitalzufuhr der Bf1 an die ehemalige Bf2 vor, sondern ein einheitlicher Vorgang auf der Grundlage zusammenhängender Vertragsverhältnisse.

Der SSLA Vertrag und der TLFA Vertrag seien originär verknüpft und ohne Zusammenhalt mit dem TLFA Vertrag ohne jegliche rechtliche und wirtschaftliche Substanz. Beide Verträge wären am 17.6.2011 unterfertigt worden.

Der SSLA Vertrag stelle lediglich eine weitere vertragliche Festlegung bzw. Sicherstellung der Weiterleitungsverpflichtung des Mezzaninkapitals der Bf1 an die ehemalige Bf2 dar. Letzteres sei auch vor dem internationalen Hintergrund der TO Gruppe mit Wurzeln in Ägypten zu verstehen.

Der SSLA Vertrag wiederhole die Zweckbestimmung und die Verwendung des weitergeleiteten Kapitals gemäß TLFA Vertrag und weise somit keine über die Regelungen des TLFA Vertrages hinaus gehende eigene wirtschaftliche Substanz auf. Die Leistung der gegenständlichen Kapitalzufuhr an die ehemalige Bf2 beruhe somit nicht auf einer eigenständigen Einlagenverpflichtung der Bf1 gegenüber der Bf2.

Diese auch für KVG Zwecke zulässige wirtschaftliche Betrachtung werde durch den Charakter der beiden involvierten Gesellschaften als Zweckgesellschaften untermauert.

Die Kapitalzufuhr der TO sei daher nicht der Bf1 zuzurechnen.

Die zentrale Bedeutung des TLFA Vertrages und die lediglich aus diesem abgeleitete Sicherstellung der Verpflichtungen durch den SSLA Vertrag würden sich auch in den Regelungen des Repayment and Release Agreements vom 13.6.2012 zeigen, worin lediglich der Rückzahlungsbetrag gemäß dem ursprünglichen TLFA Vertrag abgeändert worden sei. Eine Änderung des SSLA Vertrages wäre nicht erforderlich gewesen, da diese Vereinbarung keine eigenständige rechtliche und wirtschaftliche Bedeutung hätte und lediglich die verpflichtende Umsetzung des TLFA Vertrages beinhalte.

Der SSLA Vertrag stelle daher keine eigenständige Verpflichtung der Bf1 gegenüber der ehemaligen Bf2 dar und führe damit nicht zu einem Ersterwerb von Gesellschaftsrechten.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die Bf1 sowohl rechtsgeschäftlich als auch auf Basis einer gesellschaftsrechtlichen Weisung verpflichtet gewesen sei, das von TO zur Verfügung gestellte Mezzaninkapital an die ehemalige Bf2 weiterzuleiten.

Diese Weiterleitungsverpflichtung sei in wirtschaftlicher Betrachtung einem Großmutterzuschuss gleichzusetzen und stelle keinen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG dar.

Desweiteren stellte die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 einen Eventualantrag:

In eventu wurde für den Fall, dass die belangte Behörde den Tatbestand des Ersterwerbs von Gesellschaftsrechten auf Ebene der ehemaligen Bf2 als verwirklicht ansehe, beantragt, den Sachverhalt einer wirtschaftlichen Betrachtung zu unterwerfen.

Die doppelstöckige Finanzierung über zwei Zweckgesellschaften wäre ausschließlich aus Gründen der Vertraulichkeit erfolgt.

Das Finanzierungskonzept der Verschränkung des TLFA Vertrages mit dem SSLA Vertrag wäre von Anfang an so konzipiert, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die gewinnabhängige Forderung gegenüber der ehemaligen Bf2 der TO zuzurechnen wäre.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hätte die TO eine gesellschaftsteuerpflichtige Kapitalzufuhr in Höhe von 371.214.536,75 € an die ehemalige Bf2 geleistet und so den Tatbestand des § 2 Z 1 KVG iVm § 5 Z 3 KVG verwirklicht. Die tatsächlichen Zahlungsflüsse wären abgesehen von der ersten Tranche direkt von der TO an die ehemalige Bf2 ergangen.

Die fiktive Durchleitung des Mezzaninkapitals durch die Bf1 auf Basis des TLFA Vertrages und des SSLA Vertrages würde nicht dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entsprechen und sei gem. § 21 BAO als äußere Erscheinungsform „wegzudenken“.

Damit existiere kein gesellschaftsteuerpflichtiger Tatbestand auf Ebene der Bf1.

3. Verfahren vor dem UFS:

Am **13.5.2013 legte die belangte Behörde** den gegenständlichen Fall dem Unabhängigen Finanzsenat **vor**.

Es wurde davor keine Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdeentscheidung) erlassen.

Im Vorlagebericht nahm die belangte Behörde dazu Stellung und ersuchte, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Begründet wurde dies wie folgt:

Zunächst ging die belangte Behörde auf die von der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 behaupteten Verfahrensmängel ein.

Eine Verletzung des Parteiengehörs habe nicht stattgefunden, weil, wie in der Berufung ausgeführt worden sei, zwei Ergänzungsersuchen ergangen seien und sich das Berufungsvorbringen zur Parteiengehörsverletzung auf die rechtliche Würdigung bezogen hätte.

Begründungsmängel würden nicht vorliegen, weil der Bescheid mit der gesonderten Begründung detailliert begründet worden sei.

Die Berufungswerberin gehe in dem Gesellschaftsteuerverfahren und in ihrer Berufung von der Erfüllung des Tatbestandes des § 2 Z 1 iVm § 5 Abs. 3 Z 1 KVG aus.

Zu dem materiellrechtlichen Vorbringen der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 äußerte sich die belangte Behörde dahingehend, dass das der Bf1 gewährte Mezzaninkapital von dieser der Bf2 als nachrangiges Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt worden sei.

Da nach Ansicht der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 eine Weiterleitungsverpflichtung bestanden hätte, wäre nur eine einmalige Gesellschaftsteuerpflicht und zwar auf Ebene der Bf1 gegeben.

Die ehemalige Bf2 ginge somit von der Gesellschaftsteuerpflicht auf Ebene der Bf1 aus, abhängig davon, dass die Weitergabe an sie (die Bf2) nicht der Gesellschaftsteuer unterliege.

Der TLFA Vertrag sehe in Punkt 3.1 jedoch lediglich einen Verwendungszweck vor. Eine Weiterleitungsverpflichtung, wie sie die Berufungswerberin sehen wolle, ergebe sich daraus nicht, sei die Weitergabe der Mittel von dem Abschluss des Darlehensvertrages abhängig und somit bestehe eine Verfügungsmöglichkeit, wenn auch in einem bestimmten Rahmen.

Der in der Berufung genannte Umlaufbeschluss der Alleingesellschafterin sei als solcher von einem Organ der Gesellschaft gefasst zu sehen und bedeute eine Bindung der Gesellschaft selbst und komme nicht von außen.

Entgegen der genannten Rechtsprechung und des BMF Erlasses, in denen es immer um Fälle von Zuschüssen gegangen wäre, handle es sich im gegenständlichen Fall um einen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten.

Zum Eventualantrag der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 äußerte sich die belangte Behörde dahingehend, dass eine einmalige Besteuerung, also eine bloße Steuerpflicht auf Ebene der ehemaligen Bf2, nicht gegeben sei, weil bei der Bf1 ein Ersterwerb von Gesellschaftsrechten stattgefunden habe.

Zur Argumentation der wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellte die belangte Behörde fest, dass diese nicht zum Tragen kommen, weil sie nur die Zurechnung von Leistungen betreffe, nicht hingegen die Auslegung von Sachverhalten.

Am **29.1.2015** erfolgte eine **telefonische Rücksprache** zwischen dem damals zuständigen Richter des Bundesfinanzgerichtes und der Bf1 (in eigener Sache und als Rechtsnachfolgerin der Bf2) betreffend den Vertragsinhalt der in beiden Verfahren gegenständlichen Vereinbarungen.

Die Parteienvertreterin wurde vom Bundesfinanzgericht ersucht, die bezughabenden Jahresabschlüsse und Organbeschlüsse sowie die Gesellschaftsverträge/Errichtungserklärungen samt allfälliger Nachträge dem Bundesfinanzgericht zu übermitteln.

Mit **Schreiben vom 17.2.2015** übermittelte die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 einige Unterlagen betreffend die ehemalige Bf2:

Zum einen, einen gebundenen Jahresabschluss der Bf2 des Jahres 2011, zum anderen den Zwischenabschluss zum 30.6.2012 der Bf2 sowie die Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft der Bf2 und einen aktuellen Firmenbuchauszug betreffend die ehemalige Bf2 bzw. deren Rechtsnachfolgerin.

Betreffend die Bf1 wurde Folgendes übermittelt:

jeweils ein gebundener Jahresabschluss der Bf1 der Jahre 20011, 2012 und 2013 sowie

der Notariatsakt betreffend Errichtung der DEF Privatstiftung,

Gesellschafterbeschluss,

Gesellschaftsvertrag,

Firmenbuchauszug und die Anzeige der Verschmelzung vom 3.9.2012 der Bf1 mit der Bf2.

4. Zuständigkeitsübergang

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Der gegenständliche Akt ist in der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung seit März 2018 anhängig.

Mit Schreiben vom **7.5.2021 nach Kontaktaufnahme der Bf1 in eigener Sache und als Rechtsnachfolgerin der Bf2 mit der zuständigen RichterIn** betreffend den Verfahrensstand und die aktuelle Pandemie Situation wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Am **8.9.2021 übermittelte das Bundesfinanzgericht einen Beschluss** in Form eines Vorhalts des gegenständlichen Sachverhaltes (siehe Punkt II.1.) an die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 sowie die belangte Behörde und brachte den Parteien damit den gegenständlichen Sachverhalt zur Kenntnis bzw. räumte die Möglichkeit ein, sich binnen drei Wochen nach Zustellung des Beschlusses im Zuge des Parteiengehörs gem. § 115 BAO dazu zu äußern bzw. Stellung zu nehmen – hingewiesen wurde darin auch darauf, dass dies auch der Vorbereitung der Entscheidung des Senates diene.

Im Speziellen wurde im Beschluss die Zurverfügungstellung des Kapitals von der Bf1 an die ehemalige Bf2 angesprochen, da diese von der belangten Behörde in gleicher Höhe ebenfalls der Gesellschaftsteuer unterzogen wurde wie die Kapitalzurverfügungstellung der TO an die Bf1.

Mit selbiger Post wurde ein gleichartiger Beschluss in Bezug auf die Bf1 in eigener Sache betreffend die Zurverfügungstellung des Kapitals von der TO an die Bf1, zu BFG RV/7101206/2013, das die Gesellschaftsteuer der Bf1 betrifft, übermittelt.

In beiden Fällen wurde vom Bundesfinanzgericht auf die von der Bf1 dargestellte indirekte Weiterleitung von der TO – aus Gründen der Vertraulichkeit – über die Bf1 an die ehemalige Bf2 zum Ankauf der Target Aktien Bezug genommen wurde, die von der Bf1 mit der vertraglichen Trennung der wirtschaftlichen Vereinbarungen zwischen der Sponsor Gruppe und der Finanzierungs-Gruppe einerseits und der Vereinbarungen zwischen der finanzierenden Bank und der Sponsor Gruppe andererseits begründet wurde.

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 wurde für den Fall, dass sie eine Stellungnahme zu dem vom Bundesfinanzgericht übermittelten Beschluss abgeben wollte, ersucht, dieses Vorbringen zu präzisieren.

Die **belangte Behörde reagierte am 20.9.2021**, indem sie mitteilte, keine weitere Stellungnahme abgeben zu wollen.

Die **Bf1 kontaktierte das Bundesfinanzgericht am 4.10.2021 telefonisch** bezüglich den Beschluss vom 8.9.2021 zur Wahrung des Parteiengehörs, in dem sie folgenden Absatz inhaltlich nicht nachvollziehen konnte und daher nachfragte, woher das Bundesfinanzgericht diese Information hätte:

„Die indirekte Weiterleitung von der TO – aus Gründen der Vertraulichkeit – über die Bf1 an die Bf2 zum Ankauf der Aktien wurde von der Bf1 mit der vertraglichen Trennung der wirtschaftlichen Vereinbarungen zwischen der Sponsor Gruppe und der Finanzierungs-Gruppe einerseits und der Vereinbarungen zwischen der finanzierenden Bank und der Sponsor Gruppe andererseits begründet.“

Desweiteren ersuchte sie um eine kurze Fristverlängerung, die vom Bundesfinanzgericht gewährt wurde, bis Freitag 8.10.2021.

Das Bundesfinanzgericht gab der Bf1 noch am selben Tag der Nachfrage bekannt, dass diese Formulierung von der Bf1 selbst in ihrer Offenlegung vom 16.8.2011 wie auch von der gegenständlichen ehemaligen Bf2 in ihrer Offenlegung vom 17.10.2011 genau so vorgebracht wurde.

Desweiteren informierte das Bundesfinanzgericht die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2, dass es für die Beantwortung des Vorhaltes ausreichend sei, wenn die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 in Ihrer Stellungnahme zur besseren Gesamtübersicht lediglich erklärte, warum die beschwerdeführende Partei eine „komplizierte“ Dreieckskonstellation gewählt hatte anstatt eine einfachere direkte Zahlung der TO an die ehemalige Bf2 zum Ankauf der Aktien vorzunehmen, bei der die beschwerdeführende Partei die Gewissheit gehabt hätte, dass nur einmal Gesellschaftsteuer angefallen wäre.

Am 6.10.2021 übermittelte die **Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 ihre Stellungnahme** in Beantwortung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes vom 8.9.2021 vorab per E-mail, dann am 11.10.2021 postalisch, mit im Wesentlichen folgendem Inhalt:

Mit Verweis auf die Beschwerdeergänzung vom 1.3.2013 Seite 8 vorletzter Absatz bzw. Seite 13 in Punkt 4.3. 3. Absatz wurde die doppelstöckige Struktur mit dem Argument der Vertraulichkeit begründet.

Der einzige Zweck beider Gesellschaften wäre der - mittlerweile ohnedies öffentlich gemachte (damals noch geschwärzte) - Ankauf der BCD gewesen.

Durch den Doppelstock und durch die Finanzierung über Mezzaninkapital hätte der direkte Konnex zwischen dem letztendlich wirtschaftlich Interessierten, nämlich der TO in Luxemburg und deren Eigentümer am Ankauf der BCD nicht ersichtlich sein sollen.

Es wäre klar gewesen, dass dieser Ankauf jedenfalls von medialem Interesse sein würde. Durch den Doppelstock und durch die Finanzierung über Mezzaninkapital hätte der wirtschaftlich Interessierte „vertraulich“ bleiben können.

Durch einen Blick ins Firmenbuch und in den Jahresabschluss der ehemaligen Bf2 hätte der wirtschaftlich Interessierte nicht festgestellt werden können. Dies wäre der primäre Grund für den „Doppelstock“ gewesen.

Beide Gesellschaften hätten wirtschaftlich betrachtet ein und demselben Zweck gedient, nämlich dem Ankauf der Beteiligung an der BCD. Dies hätte auch die (1:1) Weiterleitung des Kapitals zur Anschaffung der Aktien der BCD begründet.

Darüber hinaus wurde kein inhaltliches weiteres Vorbringen erstattet.

Hinsichtlich des Hinweises auf § 265 Abs 6 letzter Satz BAO iVm § 8 Abs 1 ZustellG teilte die Bf1 mit, dass die Adressänderung bzw. die Verschmelzung dem Finanzamt am 18.11.2011 bzw. am 3.12.2012 mitgeteilt worden sei. Zum Beweis wurden die dementsprechenden Schreiben an die belangte Behörde mit übersandt. Dies sei vor der Verständigung vom 13. Mai 2013 erfolgt, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden sei.

Am 18.10.2021 entschied der Senat des Bundesfinanzgerichtes über die gegenständliche Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf2 wurde am xx.xx.2009 gegründet und war Tochtergesellschaft der Bf1 (am xx.xx.2008 gegründet).

Die Bf1 war mit 100 % Beteiligung an der Bf2 beteiligt.

Beide Gesellschaften wurden von der DEF Privatstiftung gegründet, die auf Hrn. Z zurück geht als Gründer dieser Privatstiftung, der auch Alleingesellschafter der beschwerdeführenden Partei ist.

Die TO ist ein internationaler Konzern, der als Kreditgeber der Bf1 als Kreditnehmerin auf Basis eines umfangreichen Kreditvertrages, des Term Loan Facility Agreement (TLFA Vertrag) am 17.6.2011 eine Kreditlinie von 410 Mio. € in verschiedenen Tranchen zur Verfügung gestellt hat.

Diese Summen wurden mit Verwendungszweck im TLFA genau festgelegt und in Tranchen übermittelt, die der Bf1 grundsätzlich nicht zur freien Verfügung standen, sondern wurde in Punkt 3.1 des TLFA Vertrages ein Verwendungszweck zur spezifischen Verwendung und Finanzierung des Erwerbs von Aktien für die ehemalige 100 % ige Tochter Bf2 festgelegt.

Laut Punkt 3.1.d. durften die Summen ausschließlich auf Konten der Bf2, die als reine Zweckgesellschaft für den geplanten Anteilserwerb der BCD Aktien organisiert war, übermittelt werden.

Punkt 3.1. des TLFA Vertrages (der auszugsweise im Verfahrensgang wiedergegeben ist) lautet:

„...“

Verwendungszweck

(a) Der Kreditnehmer hat sämtliche von ihm unter der Kreditlinie / Fazilität in Anspruch

genommenen Beträge ausschließlich wie folgt zu verwenden:

(i) im Falle von Tranche A1, für die Mittelaufbringung des Erwerbs von bis zu 10% der Zielaktien oder andernfalls um Zielaktien und auf die Zielaktien abstellende Derivate unmittelbar oder mittelbar zu erwerben, besitzen, halten finanzieren und zu verkaufen, einschließlich angemessener Aufwendungen, die in diesem Zusammenhang bereits angefallen sind und noch anfallen werden, insbesondere angemessene Aufwendungen (wie etwa Zinsen und Gebühren), die unter der Put/Call Optionsvereinbarung, unter dem Senior-Kreditvertrag, und alle Deckungsgeschäfte („Hedging Arrangement“) wie unter Punkt 16.15 angeführt, anfallen;

und

(ii) im Falle von Tranche A2, für die Mittelaufbringung des Erwerbs von mindestens weiteren 4,8% der Zielaktien oder andernfalls um die Zielaktien und auf die Zielaktien abstellende Derivate unmittelbar oder mittelbar zu erwerben, besitzen, halten, finanzieren und zu verkaufen, einschließlich angemessener Aufwendungen, die in diesem Zusammenhang anfallen werden, insbesondere angemessene Aufwendungen (wie etwa Zinsen und Gebühren), die unter der Put/Call Optionsvereinbarung, unter dem Senior-Kreditvertrag, und alle Deckungsgeschäfte wie unter Punkt 16.15 angeführt, anfallen;

und

(iii) im Falle von Tranche B, um alle Nachschussaufforderungen in jenem Ausmaß zu erfüllen, als solche Nachschussaufforderungen gemäß den Senior-Kreditunterlagen erforderlich sind, um einen Kursrückgang von bis zu 3,3 EUR pro vom Kreditnehmer und/oder MB2 gehaltener Zielaktie abzudecken (kalkuliert für alle vom Kreditnehmer und/oder MB2 gehaltener Zielaktien);

und

(iv) im Falle von Tranche C, wie unter Punkt 3.1 (b) beschrieben, und (v) im Falle von Tranche D, für die vollständige Rückzahlung der Gesellschafterfinanzierung (der "Verwendungszweck") und sämtliche dieser Beträge sind, sofern nicht gemäß Punkt 3.1(d) an MB2 weitergereicht, ausschließlich auf solchen Bankkonten des Kreditnehmers zu verwahren, die dem Kreditgeber erstrangig verpfändet sind.

(b) Im Falle der Inanspruchnahme von Tranche C gilt der Bestehende Kredit als durch diese Vereinbarung mittels Novation ersetzt und als Tranche C unter dieser Vereinbarung, und die Parteien vereinbaren, dass der bei der Novation des Bestehenden Kredites festgestellte Rückzahlungsbetrag EUR 14.354.396,75 betrug.

(c) Klärend wird festgehalten, dass sämtliche Aufwendungen und Gebühren, die vor Abschluss dieser Vereinbarung schriftlich offengelegt wurden, - unabhängig von ihrer Höhe – als angemessen gelten und als dem Verwendungszweck dienend erachtet werden.

(d) Der Kreditnehmer hat die unter der Kreditlinie / Fazilität gezogenen Beträge an MB2 auf der Grundlage des Nachrangigen Gesellschafterdarlehensvertrages ausschließlich auf Konten von MB2 weiterzureichen. Alle diese Konten sind zugunsten von Bank ABC erstrangig verpfändet, und das Konto von MB2, welches nicht dafür bestimmt ist, die für die Deckung der Nachschussaufforderungen erforderlichen Geldmittel zu halten, ist ebenfalls zugunsten des Kreditgebers zweitrangig zu verpfänden.

...“

Zusätzlich zum TLFA wurde ein weiterer Vertrag abgeschlossen, der dem gegenständlichen Verfahren zu Grunde liegt:

Der in Punkt 3.1.lit.d bezeichnete „Nachrangige Gesellschafterdarlehensvertrag“, das sogenannte Subordinated Shareholder Loan Agreement (SSLA Vertrag) wurde zwischen der Bf1 und der Bf2 am selben Tag wie der TLFA Vertrag abgeschlossen.

Allerdings wurde der SSLA Vertrag 12 Mal durch Ergänzungsvereinbarungen (Amendments) um die nach der jeweiligen weiteren Zahlung erfolgte höhere Darlehenssumme aktualisiert.

Der Darlehensvertrag an die Bf2, wurde auf Ersuchen der belangten Behörde am 13.3.2012 in deutscher Übersetzung vorgelegt.

Der SSLA Vertrag bezeichnet sich als Darlehensvertrag zwischen der Bf1 und der Bf2 und ist ähnlich wie der TLFA Vertrag aufgebaut (siehe oben ausführlich im Verfahrensgang dargestellt).

Der Rückzahlungsbetrag ist ebenfalls ähnlich wie beim TLFA Vertrag formuliert:

„...“

"Rückzahlungsbetrag" bezeichnet einen Betrag, der A - B entspricht, wobei:

A = der Substanzwert, und

B = der höhere von den nachstehenden Beträgen ist:

(i) ein Betrag:

- *der fünfzig Prozent (50%) der:*

auf alle Aktien des Zielunternehmens während eines Zeitraumes vom Tag dieses Vertrages bis zum Tag der Fälligkeit der Zahlung des Rückzahlungsbetrages entfallenden Bruttodividende (vor Abzug von Quellensteuern, falls zutreffend) entspricht, abzüglich sämtlicher Zinsen, die gemäß den Senior-Kreditunterlagen bis zu diesem Tag fällig wurden oder fällig sind

- *zuzüglich 1.043.673 EUR.*

oder

(ii) fünfzehn (15) Millionen EUR.

Der Rückzahlungsbetrag ist in keinem Fall ein negativer Betrag.

...“

Am 17.10.2011 legte die Bf2 offen, dass sie am 19.8.2011 „Mezzaninkapital“ in Höhe von 41 Mio. € direkt von der TO erhalten hat (Erf. Nr. des FAGVG ABC2). Die beschriebene Kapitalzufuhr sei auf Grundlage des TLFA Vertrages erfolgt und Teil einer Gesamttransaktion, die dem verpflichtenden sukzessiven Erwerb von Cash Settlement Optionen bzw. Target-Aktien für Hedging Arrangements in diesem Zusammenhang diene.

Die Vertragsparteien haben in Punkt 3.1 (d) des TLFA Vertrages festgelegt, dass der Schuldner (die Bf1) im Rahmen des TLFA Vertrages von TO zur Verfügung gestellte Beträge nach Maßgabe

des SSLA Vertrag vom 17.6.2011 ausschließlich auf Konten der Bf2 an die Bf2 weiterzuleiten hat. Die Bf2 finanzierte den Erwerb ua durch das von ihrer Muttergesellschaft Bf1 zur Verfügung gestellte Kapital.

Die Verwendung des von der TO zur Verfügung gestellten Kapitals an die Bf1 ist an einen Verwendungszweck in Punkt 3.1. des TLFA Vertrages zur Finanzierung des Erwerbes von Target-Aktien (BCD Aktien) bzw. Hedging Arrangements gebunden.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 17.6.2011 des Alleingeschafters der Bf1, der DEF Privatstiftung wurde die Geschäftsführung der Bf1 angewiesen worden, die Verpflichtungen des TLFA Vertrages einzuhalten und zu erfüllen.

Abgesehen von der ersten Kapitalzufuhr wurden die Kapitalflüsse in der Folge von der TO direkt an die ehemalige Bf2 vorgenommen. Dies wurde auf Grund des Kontoauszuges von der beschwerdeführenden Partei belegt.

Der SSLA Vertrag wurde nach jeder weiteren Vermögensübertragung in 12 Ergänzungsvereinbarungen, sogenannten Amendments (Änderungs- und Neufassungsverträge) vom 27.6.2011, 19.8.2011, 23.9.2011, 25.1.2012, 23.4.2012, 11.5.2012, 15.5.2012, 25.5.2012, 11.7.2012, 21.8.2012, 24.8.2012 und 30.8.2012 immer im Punkt 2. um die jeweilige Gesamtsumme der zur Verfügung gestellten Beträge angepasst.

Diese Zahlungen korrespondieren mit den jeweiligen Erfassungsnummern der belangten Behörde, die in der Folge aufgelistet sind.

Am 13.6.2012 wurde ein weiterer Vertrag, ein sogenanntes „Repayment and Release Agreement“ zwischen der DEF Privatstiftung, der TO sowie einer weiteren Gesellschaft mit der Bf1 und der Bf2 abgeschlossen. Darin wurden die Rückzahlungsmodalitäten in Punkt 2 für den TLFA Vertrages und in Punkt 8 dementsprechend für den SSLA Vertrag angepasst. Diese Anpassungen enthielten neue Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlungsbeträge ua im Verhältnis 70/30.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 16.8.2012 wurden die beiden GmbHs Bf1 und Bf2 rückwirkend mit 31.12.2011 upstream auf die Bf1 verschmolzen, die als übernehmende fungierte, während die Bf2 als übertragende Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht wurde.

Die Löschung der Bf2 im Firmenbuch erfolgte am 18.9.2012.

Ab diesem Zeitpunkt ist daher die Bf1 Rechtsnachfolgerin der Bf2.

Die Bf1 wurde von der belangten Behörde am 2.10.2012 mit Ergänzungsersuchen über den Sachverhalt und über die bisher erfolgten Leistungen, gegliedert nach Datum und

Erfassungsnummern der belangten Behörde in Kenntnis gesetzt. Darin stellte die belangte Behörde bereits dar, dass die Bf1 am Gewinn und Verlust der ehemaligen Bf2 teilnahm.

Die Bf1 bestätigte in ihrer Antwort darauf selbst die Richtigkeit des von der belangten Behörde dargestellten Sachverhalts mit Ausnahme der Berechnung des Rückzahlungsbetrages entweder auf Basis des Erlöses des Aktienverkaufs **oder** auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Aktien (an Stelle von „und“ wie von der belangten Behörde geschrieben).

Auf Vorhalt der Änderungs- und Neufassungsverträge zum SSLA Vertrag jeweils am Tag der weiteren Überweisung wurde die Bf1 nach weiteren Zuzahlungen an die ehemalige Bf2 gefragt, die von der Bf1 genannt wurden.

Vorgehalten wurde, dass die Bilanz der ehemaligen Bf2 zum 31.12.2011 unter den Passiva ein Substanzgenussrecht in Höhe von 225.204.396,75 € zeige, was den im Ergänzungsersuchen angeführten Zuzahlungen bis zu diesem Zeitpunkt entspricht.

Insgesamt wurde auf Grund der durch den SSLA Vertrag und die Ergänzungsvereinbarungen zugezählten Kredites folgende Bemessungsgrundlage für die gegenständliche Gesellschaftsteuer festgestellt:

Erf.Nr.	Datum	Betrag	Gesamt
1	17.6.2011	154.204.396,75 €	154.204.396,75 €
2	19.8.2011	41.000.000,00 €	195.204.396,75 €
3	23.9.2011	30.000.000,00 €	225.204.396,75 €
4	25.1.2012	25.000.000,00 €	250.204.396,75 €
5	25.4.2012	4.898.140,00 €	255.102.536,75 €
6	11.5.2012	6.000.000,00 €	261.102.536,75 €
7	15.5.2012	15.000.000,00 €	276.102.536,75 €
8	25.5.2012	20.000.000,00 €	296.102.536,75 €
9	23.7.2012	23.200.000,00 €	319.302.536,75 €
10	25.7.2012	16.312.000,00 €	335.614.536,75 €
11	12.7.2012	9.000.000,00 €	344.614.536,75 €

12	30.8.2012	3.000.000,00 €	347.614.536,75 €
13	27.8.2012	11.700.000,00 €	359.314.536,75 €
14	22.8.2012	11.900.000,00 €	371.214.536,75 €

Auf Basis dieser Gesamtsumme von 371.214.536,75 € wurde die 1 %ige Gesellschaftsteuer gem. § 8 KVG in Höhe von 3.712.145,37 € mit Bescheid vom 6.12.2012 von der belangten Behörde festgesetzt.

Die Begründung dazu erging gesondert am 7.12.2012 und bezog sich inhaltlich vor allem darauf, dass sich der Kreditgeber durch die Kapitalzufuhr am Gewinn und Verlust der ehemaligen Bf2 beteilige und es sich um den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 5 Abs. 1 Z 3 KVG handle.

Die belangte Behörde bestritt entgegen dem Vorbringen der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 das Vorliegen eines Großmutterzuschusses.

Als Bemessungsgrundlage für die festgesetzte Gesellschaftsteuer wurde die Gegenleistung herangezogen.

Dagegen richtet sich die gegenständliche als Beschwerde zu behandelnde Berufung.

Die Zurverfügungstellung des Kapitals von der TO an die Bf1 wurde in gleicher Höhe ebenfalls der Gesellschaftsteuer unterzogen (siehe dazu das „Parallelverfahren“ vor dem BFG vom 19.10.2021, RV/7101206/2013).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen äußerst umfangreichen Akten- und Urkundeninhalts in Form sämtlicher vorgelegter Erfassungsakte der belangten Behörde, die auf Grund des verfahrensgegenständlichen SSLA Vertrages und der 12 Ergänzungsvereinbarungen entstanden sind, des TLFA Vertrages und des SSLA Vertrages selbst sowie deren Ergänzungen zu letzterem als erwiesen anzusehen.

Die Verträge wurden zunächst in englischer Sprache vorgelegt. Auf Vorhalt der belangten Behörde wurden dann professionelle deutsche Übersetzungen angefertigt, die der der belangten Behörde vorgelegt wurden und auf Grund dessen die Vertragsinhalte nachvollziehbar sind und der Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes zu Grunde liegen.

Ebenso sind weitere Unterlagen wie zB auch das Repayment and Release Agreement übermittelt worden und dienen den ergänzenden Feststellungen im gegenständlichen Verfahren.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel bzw. nunmehr dem Finanzamt Österreich, dem Unabhängigen Finanzsenat sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Gesellschaftsteuerbescheide, die Berufung dagegen vom 21.12.2012 inklusive dessen Ergänzung vom 1.3.2013 – die als Bescheidbeschwerde zu behandeln ist – und den Vorlagebericht sowie die Ausführungen der ehemaligen Bf2 und in der Folge der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 evident.

Die Verschmelzung ist auf Grund des diesbezüglichen Notariatsaktes bzw. Verschmelzungsvertrages vom 16.8.2012 und durch die Löschung im Firmenbuch sowie die Rechtsnachfolge der Bf1 als übernehmende Gesellschaft der Bf2 als übertragende Gesellschaft durch die Firmenbuchauszüge erwiesen.

Ab diesem Zeitpunkt war die Bf1 Rechtsnachfolgerin der Bf2 und wurden ihre Eingaben dementsprechend gewürdigt.

Der von der belangten Behörde erhobene Sachverhalt mit sämtlichen Zahlungen wurde der ehemaligen Bf2 mittels eines Ergänzungsersuchens vorgehalten und von der beschwerdeführenden Partei inhaltlich und der Höhe nach bestätigt und lediglich betreffend Errechnung des Rückzahlungsbetrages berichtigt.

Vor diesem Hintergrund waren die obigen Sachverhaltsdarstellungen gem. § 167 Abs 2 BAO für das Bundesfinanzgericht als erwiesen anzunehmen.

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 hat den Antrag auf mündliche Verhandlung im Zuge der Corona Pandemie zurückgenommen.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde durch einen Vorhalt, den das Bundesfinanzgericht als Beschluss vom 8.9.2021 der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 gleichermaßen wie der

belangten Behörde übermittelt hat, beiden Parteien Gelegenheit zu einer ausführlichen Stellungnahme gegeben.

Die belangte Behörde gab keine Stellungnahme mehr ab.

Die Bf1 übermittelte in eigener Sache und als Rechtsnachfolgerin der Bf2 eine Stellungnahme, die sich hauptsächlich auf die Begründung der gewählten Dreieckskonstellation mit dem Argument der Vertraulichkeit im Vorfeld des Ankaufes der BCD – Aktien beschränkte.

Darüber hinaus wurde keine inhaltliche Stellungnahme mehr abgegeben.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zuständigkeitsübergang

Der Akt ist in der zuständigen Gerichtsabteilung seit März 2018 anhängig.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

Demzufolge ist die verfahrensgegenständliche Berufung, wie in Punkt I.1 erwähnt, nunmehr als Bescheidbeschwerde zu behandeln.

Die Berufungswerberin ist nunmehr die Beschwerdeführerin des gegenständlichen Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht.

3.1.2. Rechtsgrundlagen

§ 8 KVG idF BGBl. I Nr. 111/2010

Steuersatz

Die Steuer beträgt 1% der Bemessungsgrundlage.

§ 7 KVG idF BGBl. I Nr. 111/2010

Bemessungsgrundlage

(1) Die Steuer wird berechnet

1. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1)

a) wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist:

vom Wert der Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist,

b) wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte;

2. bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4): vom Wert der Leistung;

3. bei der Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft (§ 2 Z 5): vom Wert der Gesellschaftsrechte;

4. bei der Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital an inländische Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften (§ 2 Z 6): vom Wert des Anlage- oder Betriebskapitals.

(2) Als Wert der Gesellschaftsrechte (Abs. 1 Z 1 lit. b und Abs. 1 Z 3) ist mindestens der Nennwert abzüglich der darauf ausstehenden Einlagen anzusetzen.

§ 2 KVG idF BGBl. I Nr. 111/2010

Gegenstand der Steuer

Der Gesellschaftsteuer unterliegen

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;

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. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);

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

a) Zuschüsse,

b) Verzicht auf Forderungen,

c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,

d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung;

...

§ 5 KVG idF BGBl. I. Nr. 111/2010

(1) Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten:

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.

(2) Als Gesellschafter gelten die Personen, denen die im Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

3.1.3. Rechtliche Würdigung

3.1.3.1 Materiellrechtliche Aspekte

3.1.3.1.1. Grundsätzliche Unterscheidung der gegenständlichen Vorgänge in Hinblick auf die beiden Verträge SSLA und TLFA, die auf Vorliegen einer Gesellschaftsteuerpflicht zu beurteilen sind

Wie die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 zutreffend in ihrer gegenständlichen Berufung, die als Bescheidbeschwerde zu behandeln ist, ausführt, handelt es sich bei der verfahrensgegenständlichen Dreieckskonstellation um zwei unterschiedliche Vorgänge.

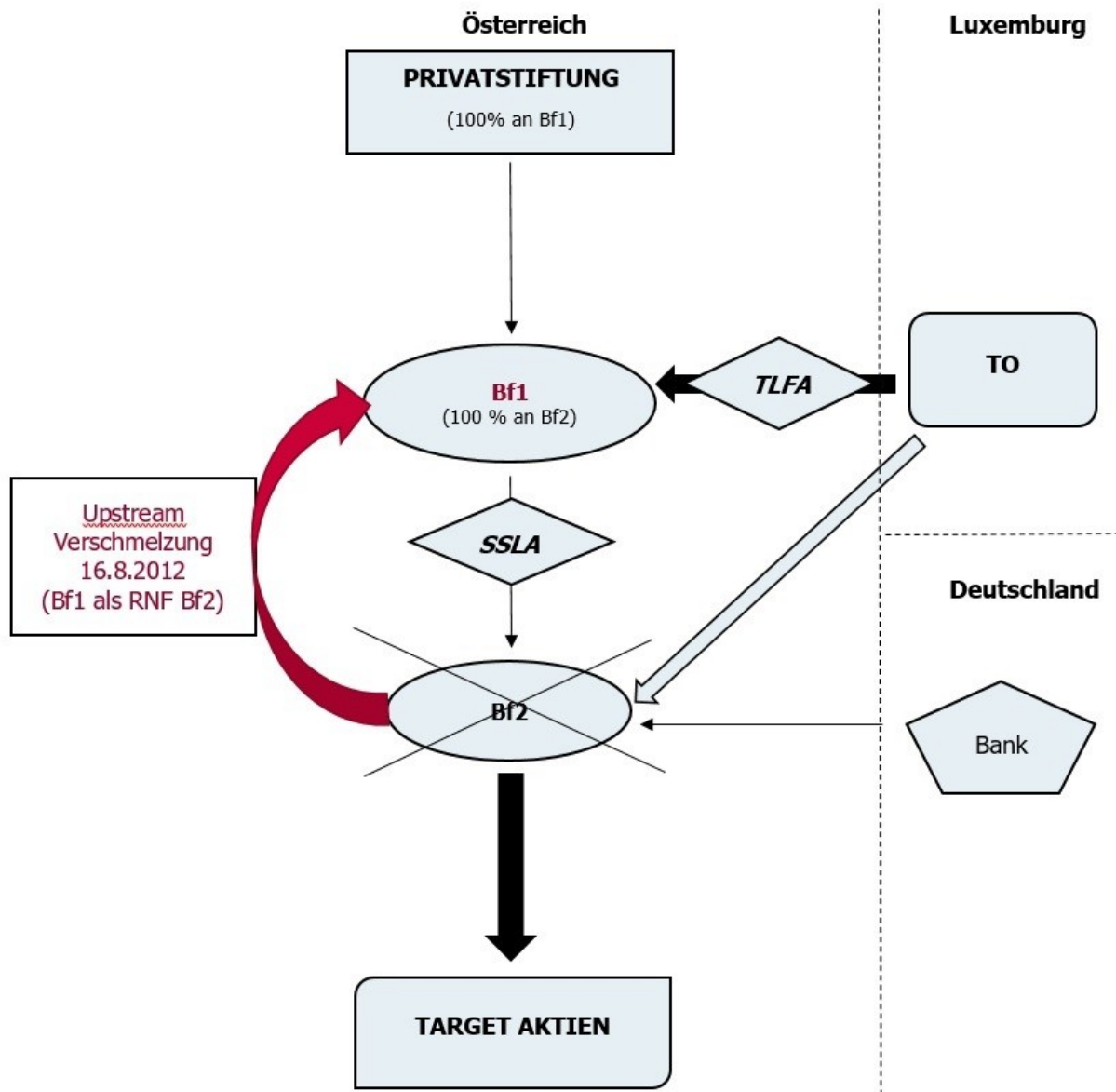
Die TO/ Bf1 Konstellation steht zwar in engem kausalen Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Bf1/ ehemaligen Bf2 Konstellation, aber es handelt sich dabei doch um zwei steuerrechtlich getrennt voneinander zu beurteilende gesellschaftsteuerrechtliche Vorgänge.

Jedem Vorgang liegt ein anderer Vertrag zu Grunde.

Im gegenständlichen Verfahren ist der SSLA-Vertrag zwischen der Bf1 und der ehemaligen Bf2 rechtlich zu beurteilen.

In engem Zusammenhang ist auch der TLFA-Vertrag zwischen der TO und der Bf1 quasi im Vorfeld zu berücksichtigen, jedoch eigenständig zu beurteilen, da das Verkehrssteuerrecht die einzelnen Vorgänge bzw. Erwerbe zu beurteilen hat.

Das TLFA Vertragsverhältnis ist daher Gegenstand im bereits genannten „Parallelverfahren“ RV/7101206/2013.



Das gegenständliche Erkenntnis beurteilt das nachrangige 2. Vertragsverhältnis zwischen der Bf1 und der ehemaligen Bf2 auf Grundlage des SSLA Vertrages.

Der erste Vorgang der Zurverfügungstellung des Kapitals mittels Kreditvereinbarung durch den TLFA Vertrag von der TO an die Bf1 ist Gegenstand des Erkenntnisses vom 19.10.2021 im Verfahren RV/7101206/2013.

3.1.3.1.2. Bescheid der belangten Behörde betreffend Ersterwerb der Bf1 von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG an der ehemaligen Bf2 vom 6.12.2012 mit gesonderter Begründung vom 7.12.2012

Mit Bescheid vom 6.12.2012, dem eine gesonderte ausführliche Begründung am 7.12.2012 folgte, beurteilte die belangte Behörde den Kapitalfluss von der TO an die Bf1 auf Basis des TLFA Vertrages als Ersterwerb von Gesellschaftsrechten gem. § 2 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 lit.a KVG.

Gleichermaßen beurteilte sie auch die Weiterleitung der Gelder unter Erfüllung des im TLFA Vertrag festgelegten Verwendungszweckes auf Grund des gegenständlichen SSLA Vertrages von der Bf1 an die ehemalige Bf2 als einen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten gem. § 2 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 lit.a KVG.

Gemäß § 2 KVG unterlagen der Gesellschaftsteuer bis zum 31.12.2015 (siehe § 38 Abs. 3e KVG idF BGBl. I Nr. 13/2014) ua. folgende Vorgänge

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
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. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien).
4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:
 - a) Zuschüsse,
 - b) Verzicht auf Forderungen;
 - c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
 - d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit.a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten nach § 2 Z 1, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist.

Der Beurteilung des gegenständlichen Bescheides lag insbesondere der SSLA Vertrag zwischen der Bf1 und der ehemaligen Bf2 zu Grunde.

Gemäß dem Urkundenprinzip des § 17 Abs.1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift, der Urkunde, maßgebend.

Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird. Diese Prämissen werden auch im Verkehrssteuerrecht angewendet.

Für den gegenständlichen Fall ist daher die entscheidende Schrift bzw. Urkunde der SSLA Vertrag, der zwischen der Bf1 und der ehemaligen Bf2 in Umsetzung der Vorgaben des TLFA Vertrages als nachrangiges Vertragsverhältnis abgeschlossen wurde.

Die Vorgeschichte zum gegenständlichen Fall, bei dem es um eine Millionen-Finanzierung eines internationalen Konzern TO geht, ist der erste Teil der Konstellation betreffend einen Millionenkredit der TO Kreditgeber an die Bf1 als Kreditnehmerin auf Basis des umfangreichen TLFA Vertrages.

Dies ist Gegenstand des erwähnten Erkenntnisses im „Parallelverfahren“ des Bundesfinanzgerichtes vom 19.10.2021, RV/7101206/2013.

Zur Verfügung gestellt wurde von der TO an die Bf1 ein Kredit von 410 Mio. € gegen Beteiligung in Form von Teilnahme am Gewinn und Verlust der Bf1:

Beide Gesellschaften, Bf1 und die ehemalige Bf2, waren angeblich nur für den Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Erwerbs, Besitzes, Haltens, Finanzierens und Verkaufs von Zielaktien und deren Derivate organisiert.

Die Bf1 war laut dem TLFA Vertrag zur Rückzahlung nur in Höhe des Rückzahlungsbetrages verpflichtet, der im TLFA Vertrag genau definiert ist, entweder in Höhe des durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöses oder errechnet auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Zielaktie während der 20 Werktage vor dem Rückzahlungstag.

Dieses Kapital wurde in Tranchen übermittelt und stand grundsätzlich nicht zur freien Verfügung der Bf1, sondern wurde in Punkt 3.1 des TLFA Vertrages zur spezifischen Verwendung und Finanzierung des Erwerbs von Aktien für die 100 % ige Tochter der Bf1, die

ehemalige Bf2, festgelegt. Damit nimmt der Kreditgeber TO am Gewinn und Verlust des Kreditnehmers Bf1 teil.

Die Bf1 selbst hat in der gegenständlichen Berufung, die als Bescheidbeschwerde zu behandeln ist, die Kapitalzufuhr der TO an die Bf1 gegen die Ausgabe von Anteilen als gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgang bewertet (Seite 12 viertletzte Zeile).

Im gegenständlichen Fall ist der zweite Teil dieser Konstellation gesellschaftssteuerrechtlich zu beurteilen, nämlich die „Weiterleitung“ der Gelder von der Bf1 an die ehemalige Bf2.

Dies erfolgte auf Basis des SSLA Vertrages, der als „nachrangiger Darlehensvertrag“ konzipiert war und eine ähnliche Rückzahlungsvereinbarung wie der TLFA Vertrag enthielt – siehe dazu im Sachverhalt wörtlich wiedergegeben.

Die belangte Behörde stellte fest, dass die Bf1 auf Grund dieses Vertrages am Gewinn und Verlust der ehemaligen Bf2 teilnahm und listete die Zahlungen von der Bf1 an die ehemalige Bf2 nach Datum und Erfassungsnummern auf.

Diesen festgestellten Sachverhalt hielt die belangte Behörde in ihrem Vorhalt/Ergänzungsersuchen vom 2.10.2012 der Bf1 vor und brachte ihn der Bf1 so zur Kenntnis (Näheres dazu unter Punkt 3.1.3.2.1.)

Als die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 selbst in ihrer Antwort darauf bestätigte, indem sie den Sachverhalt mit Ausnahme der Berechnung des Rückzahlungsbetrages entweder auf Basis des Erlöses des Aktienverkaufs **oder** auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Aktien (und nicht „und“ wie von der belangten Behörde offenbar irrtümlich geschrieben) als von der belangten Behörde richtig ermittelt bestätigte, bestätigte die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 damit auch indirekt den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG.

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt daher der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Steuergegenstand nach § 2 Z 1 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten, und zwar der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung, Eingliederung und Umwandlung vorliegt.

Die auch als Gründungssteuer bezeichnete Gesellschaftsteuer will grundsätzlich jeden Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen (siehe dazu ua VwGH 20.8.1996, 93/16/0188).

Es handelt sich im gegenständlichen Fall im Gegenzug für das im SSLA Vertrag als Darlehen zur Verfügung gestellte Kapital, das von der Bf1 an die ehemalige Bf2 – zumindest formal auf Grund des SSLA Vertrages – übermittelt wurde; wenn auch die Zahlungen, wie die Bf1 ausführte, vielmehr in den meisten Fällen direkt von der TO an die ehemalige Bf2 geflossen sind.

Das hat aber für die gesellschaftsrechtliche Beurteilung iSd Entstehung der Steuerpflicht keine Auswirkung, da – wie die belangte Behörde in ihrer Bescheidbegründung richtig ausführte – es nicht darauf ankommt, von welcher Seite die verpflichtende Gegenleistung für den Ersterwerb des Gesellschaftsrechts erbracht wird, das bedeutet, es ist auch irrelevant, selbst wenn sie von dritter Seite erfolgt.

3.1.3.1.3. Verwendungszweck des TLFA Vertrages

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 erwähnt in ihrer Rechtsmittelargumentation mehrfach, dass die von der TO zur Verfügung gestellten Gelder eigentlich nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise für die ehemalige Bf2 gedacht waren und die Bf1 eine verpflichtende Weiterleitung an die ehemalige Bf2 hätte vornehmen müssen.

Zum Beweis wird dazu auf den Punkt 3 des TLFA Vertrages verwiesen.

Aus der (im Sachverhalt wörtlich wiedergegebenen) Formulierung des Punktes 3 ist ersichtlich, dass darin von einer „Verpflichtung“ nicht die Rede ist, wie die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht richtig ausführte.

Demzufolge kann umso weniger eine „vollständige“ Verpflichtung zur Weiterleitung des „Mezzaninkapitals“, wie die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 in der gegenständlichen Berufung auf Seite 11 dritter Absatz angibt („Das TLFA verlangt in Punkt 3.1. (d) die vollständige Weiterleitung ...“), aus dieser Formulierung abgeleitet werden.

Formulierungen wie zB „jedenfalls, stets, ausnahmslos“ etc., die auf eine immerwährende Pflicht hindeuten würden, erhaltene Gelder weiterzuleiten, sind in der Textierung des TLFA Vertrages nicht enthalten.

Auch Formulierungen wie zB „gänzlich, vollständig oder im vollen Umfang“, die auf eine Weiterleitung des gesamten erhaltenen Betrages schließen lassen würden, sind dem TLFA Vertrag nicht zu entnehmen.

Demzufolge lässt die Formulierung keinen Hinweis auf Vollständigkeit oder Ausnahmslosigkeit oder Pflicht zu.

Vielmehr handelt es sich bei Punkt 3 des TLFA Vertrag um die Darstellung des – auch so im Vertrag bezeichneten – Verwendungszweckes der Gelder.

Der letzte Satz des Punktes 3.1 lit.a, der die Verwendung der in Tranchen zur Verfügung gestellten Gelder, regelt, sagt sogar wörtlich aus:

„...“Verwendungszweck“) und sämtliche dieser Beträge sind, sofern nicht gemäß Punkt 3.1(d) an MB2 weitergereicht, ausschließlich auf solchen Bankkonten des Kreditnehmers zu verwahren, die dem Kreditgeber erstrangig verpfändet sind. ...“

In dieser Formulierung wird eine unterlassene Weiterleitung sogar explizit erwähnt und damit nicht ausgeschlossen (arg. „sofern“).

Desweiteren ist der Punkt 3.1 lit.d des TLFA Vertrages abhängig vom Abschluss des SSLA Vertrages als „nachrangigem Gesellschafterdarlehensvertrag“, der die Weiterleitung der Gelder von der Bf1 an die ehemalige Bf2 regeln sollte.

Dieser SSLA Vertrag wurde zwar am selben Tag abgeschlossen, aber umfasste in seiner ersten Version bei weitem nicht den Kreditrahmen von bis zu 410 Mio. €, wie der TLFA Vertrag, sondern nur einen vergleichsweise deutlich geringeren Betrag von ca 154 Mio. €.

Erst durch die vielen Ergänzungsvereinbarungen zum SSLA Vertrag, die über ein Jahr lang erfolgten, wurde die jeweilige Gesamtsumme immer auf Grund jeder weiteren Zuzahlung aufgestockt und damit adaptiert, bis schließlich die absolute Summe erreicht war, die insgesamt von der TO zum Ankauf der gegenständlichen Target-Aktien der BCD zur Verfügung gestellt werden wollte.

Im Ergebnis ist daher aus den Formulierungen im TLFA Vertrag zwar die Zielsetzung und geplante Vorgehensweise ersichtlich, aber eine Verpflichtung im Sinn wie sie die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 darstellt, nicht explizit formuliert.

3.1.3.1.4. Kein Vorliegen einer „Großmutterzuschuss“ – Konstellation im gegenständlichen Fall

Grundsätzlich ging die ehemalige Bf2, schon bei ihrer Offenlegung der gegenständlichen Dreieckskonstruktion vom 17.10.2011 bzw. Ergänzungsschreiben vom 15.11.2011, von einem

Großmutterzuschuss bzw. einer vergleichbaren Ausgangslage und der Zurverfügungstellung von „Mezzaninkapital“ aus.

Mezzaninkapital beschreibt als Sammelbegriff Finanzierungsarten, die in ihren rechtlichen und wirtschaftlichen Ausgestaltungen eine Mischform zwischen Eigen- und Fremdkapital darstellen, wobei dabei grundsätzlich einem Unternehmen wirtschaftliches oder bilanzielles Eigenkapital zugeführt wird, ohne den Kapitalgebern Rechte wie echten Gesellschaftern zu gewähren.

Die Bf1 sah eine Vergleichbarkeit der TO mit der Großmutter, der Bf1 mit der Mutter und der ehemaligen Bf2 mit der Enkelin.

Dieser Annahme sind folgende Argumente entgegenzuhalten:

Die TO nimmt – im Unterschied zu klassischen Mezzaninkapitalgebern – am Gewinn und Verlust der Bf1 teil und es liegt keine Beteiligung an der Bf1 oder der ehemaligen Bf2 vor.

Die Bf1, selbst jedoch zu 100 % an der ehemaligen Bf2 beteiligt, nahm laut SSLA Vertrag auch am Gewinn und Verlust der ehemaligen Bf2 teil.

Es liegt also schon diesbezüglich eine andere Konstellation vor.

Wie die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 selbst in ihrer Berufungsbegründung ausführt, liegt keine direkte Beteiligung der TO an der ehemaligen Bf2 vor. Die TO erwarb zwar durch die Kreditlinie an die Bf1 Gesellschaftsrechte an der Bf1 – die wiederum zu 100 % an der ehemaligen Bf2 beteiligt war – es liegt daher bestenfalls eine mittelbare Beteiligung vor, jedoch keine unmittelbare Beteiligung der TO an der ehemaligen Bf2 wie bei den Fällen von echten Großmutterzuschüssen.

Die Zurverfügungstellung des Kapitals von der TO an die Bf1 – wenn sie auch offenbar von Anbeginn für die ehemalige Bf2 gedacht war – erfolgte daher nicht „innerfamiliär“ wie bei Großmutterzuschüssen, sondern im Zuge des Erwerbes von Gesellschaftsrechten der TO an der Bf1 und im gegenständlichen Fall auf Grund der Ausgestaltung des SSLA Vertrages von der Bf1 an die ehemalige Bf2.

Es liegt daher keine Konstellation eines Großmutterzuschusses vor.

Es handelt sich dabei vielmehr um zwei unterschiedliche gesellschaftsrechtliche Vorgänge, die beide im Gegenzug zur Zurverfügungstellung des Geldes eine Beteiligung am Gewinn gewährt haben und auf Grund dessen einen Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 iVm § 5Abs. 1 Z 3 KVG darstellen (siehe auch *Thurnshirn, Himmelsberger, Hohenecker*, KVG Kommentar, Rz 477).

3.1.3.1.5. Wirtschaftliche Betrachtungsweise der beabsichtigten Kapitalzuführung der TO an die ehemalige Bf2 über die Bf1

Die beschwerdeführende Partei führt – entgegen der grundsätzlich zivilrechtlichen Betrachtungsweise im Gebühren- und Verkehrssteuerrecht – eine wirtschaftliche Betrachtungsweise an, derzufolge das eigentlich beabsichtigte Ziel, die Zurverfügungstellung der Gelder von der TO direkt an die ehemalige Bf2 war, quasi unter dem sogenannten „Durchgriff“ durch die Bf1, die offenbar lediglich der „Durchleitung“ des zur Verfügung gestellten Kapitals gedient habe – wie die ehemalige Bf2 dies in ihrer Offenlegung vom 17.10.2011 formulierte.

Auf dieser Betrachtungsweise basierend „fingiert“ die Argumentation der Bf1 in eigener Sache und als Rechtsnachfolgerin der Bf2 eine Konstellation vergleichbar mit einem Großmutterzuschuss – der wie in Punkt 3.1.3.1.4. ausgeführt, nicht gegeben ist – und bezieht sich in der Folge auf die von der umfangreichen Judikatur für derartige Zuschuss-Fälle beschriebene wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Eine derartige wirtschaftliche Betrachtungsweise, die typisch für ertragsteuerliche Fallkonstellationen ist, ist jedoch für die gegenständlichen Vorgänge einer verkehrssteuerrechtlichen Fallkonstellation nicht einschlägig und daher für die rechtliche Beurteilung nicht heranzuziehen.

Es handelt sich vielmehr im Gegenteil um zwei unterschiedliche gesellschaftsteuerpflichtige Vorgänge.

Auch die in diesem Zusammenhang zitierte Judikatur kann auf Grund der beiden unterschiedlichen gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgänge nicht berücksichtigt werden, da es sich um keine Zuschuss-Konstellation handelt und die Systematik des Verkehrssteuerrechtes nicht ermöglicht, durch die Bf1 „durchzugreifen“.

Auch wenn man das im gegenständlichen Fall in der Praxis durch die Direktüberweisungen von der TO an die ehemalige Bf2 faktisch getan hat, lässt sich dadurch keine Großmutterzuschuss-Konstellation konstruieren.

Dadurch, dass der SSLA Vertrag der Bf1 jedenfalls zumindest formal Gesellschaftsrechte erwerben lässt und am Gewinn bzw. Verlust teilnehmen ließ, handelt es sich dabei um einen zweiten, vom ersten zu unterscheidenden, gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgang und nicht um die Besteuerung desselben „Zuschusses“, der gar nicht vorliegt.

Im Übrigen ist dazu auch anzumerken, dass die Heranziehung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht der Beurteilung von Sachverhalten dient, wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat.

Da kein Großmutterzuschuss vorliegt, ist die von der Bf1 genannte Judikatur des EuGH zum Fall ESTAG vom 17. Oktober 2002, C-339/99 für den gegenständlichen Fall daher auch nicht einschlägig.

Dasselbe gilt auch für die andere Judikatur zu Zuschüssen, wie zB das EuGH Urteil vom 12. Januar 2006 in der Rechtssache „Senior Engineering“ C-494/03, derzufolge keine Besteuerung eines Zuschusses einer Großmutter an ihre Enkelin bei der Tochter erfolgen darf, um nicht gegen die Richtlinie 69/335 zu verstoßen, aber nur, weil es sich bei diesem Fall – im Unterschied zum gegenständlichen – tatsächlich um eine Großmutterzuschuss-Konstellation gehandelt hat. Da diese im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, kann diese Judikatur auch nicht herangezogen werden.

Auch der in der als Bescheidbeschwerde zu behandelnden Berufung zitierte Erlass des BMF GZ 10 5004/1-IV/10/03 kann keine Berücksichtigung finden, da es sich dort ebenfalls um eine Konstellation eines Zuschusses handelt, die gegenständlich nicht vorliegt.

Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang in Bezug auf Richtlinien des BMF an dieser Stelle auch festzuhalten, dass diesen keinerlei Bindungswirkung dem Bundesfinanzgericht gegenüber zukommt.

Zur Systematik der Gesellschaftsteuer bzw. den Verkehrsteuern generell ist Folgendes zu beachten:

Die Gesellschaftsteuer besteuert alles, was der Gesellschafter an seine Kapitalgesellschaft hingibt, um deren Wirtschaftspotential zu stärken (*Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer 2, § 1 Rz 1; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar 2008, Rz 12 zu § 1 KVG; EuGH 5.2.1991, Rs C-15/89, Deltakabel BV).

Das ist einerseits die Gegenleistung, die der Gesellschafter hingibt, wenn er erstmalig Gesellschaftsanteile erwirbt (auch anlässlich der Gründung einer Kapitalgesellschaft) und andererseits die Leistung, die er während des Bestehens der Gesellschaft hingibt, dass diese besser wirtschaften kann.

Dies ist vergleichbar zu erklären an Hand eines Beispiels bezüglich einer anderen Verkehrssteuer, aus dem Grunderwerbsteuerrecht:

Wenn zB eine Großmutter (gemeint ist hier eine natürliche Person) ihrer Enkelin ihr Einfamilienhaus zukommen lassen möchte, es aber – aus welchen taktischen Gründen auch immer – vorher ihrer Tochter verkauft, mit der Abrede, dass diese es der Enkelin dann schenken soll, fällt auch zweimal Grunderwerbsteuer an – einmal von der Großmutter (Mutter) an die Mutter (Tochter) und einmal von der Mutter (Tochter) an deren Tochter (Enkelin), da es sich um zwei unterschiedliche grunderwerbsteuerliche Vorgänge handelt, auch wenn ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und der wirtschaftliche Zweck von Anfang an der war, dass die Großmutter das Haus der Enkelin schenken wollte.

Entscheidend ist für die Verkehrsteuern der Steuergegenstand, nicht das steuerliche Anlassobjekt.

Ein und dasselbe Haus kann schon viele Male den Eigentümer gewechselt haben und daher Anlass für eine Grunderwerbsteuer gegeben haben, aber es läge trotzdem kein Fall der Doppelbesteuerung vor, weil der Steuergegenstand nicht das Haus, sondern der Erwerb desselben ist.

Genauso verhält es sich im gegenständlichen Fall:

Besteuert wird der gesellschaftsteuerpflichtige Erwerb.

Es obliegt nicht dem Bundesfinanzgericht zu beurteilen, ob diese Art der Besteuerung richtig ist, da es sich dabei um politische Fragen handelt.

Auch die Tatsache, dass die Gesellschaftsteuer mittlerweile abgeschafft ist, darf für den gegenständlichen Fall keine Rolle spielen, weil der Sachverhalt in einer Zeitspanne vorgelegen hat, in der die Gesellschaftsteuer gültiges Recht war und ausschließlich dieser Zeitpunkt ex post zu beurteilen ist.

Aus den genannten Gründen erfolgte die bescheidmäßige Festsetzung des Ersterwerbes von Gesellschaftsrechten gem. § 2 Z 1 KVG im gegenständlichen Fall daher zu Recht.

Angemerkt wird, dass diese zweite Besteuerung im Verhältnis der Bf1 und der ehemaligen Bf2 von der beschwerdeführenden Partei durch eine weniger komplizierte Konstellation vermieden hätte werden können, indem die TO die Gelder direkt der ehemaligen Bf2 per Kreditvertrag zum Ankauf der Aktien zur Verfügung gestellt hätte, ohne die Bf1 zwischenschalten – dann hätte die beschwerdeführende Partei die Gewissheit gehabt, dass nur einmal Gesellschaftsteuer angefallen wäre.

Gleichermaßen hätte die zweite Besteuerung von der beschwerdeführenden Partei verhindert werden können, wenn die Bf1 den Ankauf der Aktien mit den Geldern selbst vorgenommen hätte etc.

Die beschwerdeführende Partei erklärte diese Dreieckskonstellation bzw. Doppelstöckigkeit der Vorgehensweise in Beantwortung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts damit, dass der einzige Zweck beider Gesellschaften der damals noch vertraulich gehaltene, mittlerweile aber öffentlich gemachte, Ankauf der BCD gewesen sei. Durch den Doppelstock und die Finanzierung über Mezzaninkapital hätte der direkte Konnex zwischen dem letztlich wirtschaftlich Interessierten, der TO in Luxemburg und deren Eigentümer, am Ankauf der BCD nicht ersichtlich sein sollen, da mit medialem Interesse an diesem Ankauf gerechnet werden musste.

Durch den Doppelstock und durch die Finanzierung über Mezzaninkapital hätte der wirtschaftlich Interessierte „vertraulich“ bleiben können und der wirtschaftlich Interessierte hätte nicht durch Recherche im Firmenbuch oder Jahresabschluss der ehemaligen Bf2 festgestellt werden können. Diese Vertraulichkeit wäre der primäre Grund für den „Doppelstock“ gewesen denn beide Gesellschaften hätten wirtschaftlich betrachtet demselben Zweck gedient, dem Ankauf der Beteiligung an der BCD.

Auf Grund dieser vertraulichen Behandlung ist davon auszugehen, dass der beschwerdeführenden Partei bzw. den dahinter stehenden Auftraggebern ein nicht unbeträchtlicher Wettbewerbsvorteil bzw. wirtschaftlicher Vorteil beim Ankauf der Aktien entstanden ist.

Das zu beurteilen obliegt jedoch nicht dem Bundesfinanzgericht.

Festgehalten wird nur, dass diese Ausführungen in der Stellungnahme zum Beschluss des Bundesfinanzgerichtes nicht geeignet sind, an der rechtlichen Beurteilung im gegenständlichen Fall etwas zu ändern.

3.1.3.1.6. Keine Auswirkung des „Repayment and Release Agreements“ vom 13.6.2012 auf das Entstehen der Steuerpflicht

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 bezog sich auf den Abschluss des Repayment and Release Agreements vom 13.6.2012, demzufolge sowohl für den TLFA Vertrag als auch für den SSLA Vertrag – aufschiebend bedingt mit dem Final Closing – der Rückzahlungsbetrag neuerlich für beide Gesellschaften gleichlautend angepasst worden sei. Entsprechend dieser neuen Vereinbarung sei der net asset value im Verhältnis 70/30 aufzuteilen, der fixe Mindestbetrag in Höhe von 20 Mio. € sei entfallen.

Auf Grund der „Verschränkung“ der Rückzahlungsverpflichtung aus den dargestellten Vertragsverhältnissen des TLFA Vertrages und des SSLA Vertrages würde die Bf1 nicht am Gewinn oder Verlust der ehemaligen Bf2 teilgenommen haben, sondern diesen korrespondierend mit der „...*Verpflichtung zur Weiterleitung...*“ des auf Basis des TLFA Vertrages erhaltenen Kapitals an die TO weiterzuleiten haben.

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 führt selbst aus, dass bei diesem weiteren Vertrag, dem Repayment and Release Agreement vom 13.6.2012, „...*lediglich der Rückzahlungsbetrag gemäß dem ursprünglichen TLFA abgeändert worden sei*“.

Eine Änderung des SSLA Vertrages wäre nicht erforderlich gewesen, da diese Vereinbarung keine eigenständige rechtliche und wirtschaftliche Bedeutung hätte und lediglich die verpflichtende Umsetzung des TLFA Vertrages beinhaltet habe.

Auf das Argument der „Verpflichtung der Weiterleitung“ wurde bereits in Punkt 3.1.3.1.3. (Verwendungszweck des TLFA Vertrages) eingegangen.

Die Steuerschuld im gegenständlichen Fall ist durch den Erwerb der Gesellschaftsrechte entstanden.

Dieser erfolgte schon am 17.6.2011 durch den SSLA Vertrag bzw. seine zahlreichen Ergänzungen.

Der VwGH hat in seiner jüngsten diesbezüglichen Entscheidung VwGH vom 22.07.2020, Ra 2017/16/0174 erneut klar gestellt, dass für die Verkehrsteuern im Allgemeinen der Grundsatz gilt, wonach die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll (sog. Stichtagsprinzip).

Das KVG enthält keine Bestimmungen, aus denen sich ergeben würde, dass dies im Bereich der Gesellschaftsteuer nicht gelten sollte (vgl. die zur Börsenumsatzsteuer ergangenen hg. Erkenntnisse vom 21. März 2002, Zl. 2001/16/0555, und vom 2. März 1992, Zl. 91/15/0109, mwN).

Da die Steuerschuld bereits erstmalig am 17.6.2012 entstanden ist, könnte das danach abgeschlossene Repayment and Release Agreement vom 13.6.2012 – das nach eigener Aussage der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 keine Adaptierung des SSLA Vertrages zur Folge hatte, da diese nicht mangels eigenständiger rechtlicher und wirtschaftlicher Bedeutung notwendig gewesen wäre, überhaupt nur für Zahlungen der Bf1 an die ehemalige Bf2 nach dem 13.6. 2012 eine Auswirkung haben.

Aber auch für diese Zeiträume gilt, dass es sich bei diesem Agreement, nach eigener Aussage der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 lediglich um eine Adaptierung des Rückzahlungsbetrages gehandelt hat und dadurch von der beschwerdeführenden Partei nicht nachgewiesen werden konnte, dass es dadurch überhaupt keine Beteiligung der Bf1 am Gewinn der ehemaligen Bf2 gegeben hätte.

Demzufolge vermag der von der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 ins Treffen geführte Repayment and Release Vertrag vom 13.6.2012 keine Änderung der rechtlichen Beurteilung im gegenständlichen Fall herbeiführen.

3.1.3.1.7. Auswirkung des Verschmelzungsvertrages vom 16.8.2012 und der darauf folgenden Löschung der Bf2 im Firmenbuch bzw. Rechtsnachfolge der Bf1 auf die Bf2 auf die Entstehung der Gesellschaftsteuer

Viel bedeutsamer für die Höhe der gegenständlichen Steuerschuld könnte die Tatsache der Verschmelzung der ehemaligen Bf2 mit der Bf1 als übernehmende Gesellschaft im Jahr 2012 sein:

Wie schon mehrfach dargelegt, wurden die Gelder der ehemaligen Bf2 von der Bf1 in Tranchen zur Verfügung gestellt bzw. von der TO weitergeleitet.

Dies erfolgte im Zeitraum zwischen dem 17.6.2011 und dem 30.8.2012.

In diese Zeitspanne fiel auch die upstream Verschmelzung der ehemaligen Bf2 auf die übernehmende Bf1, die Löschung der Bf2 im Firmenbuch und die Rechtsnachfolge der Bf1 auf die Bf2 als Folge der Verschmelzung.

Die Verschmelzung erfolgte laut Verschmelzungsvertrag vom 16.8.2012 rückwirkend mit 31.12.2011.

Da die Bf2 auf Grund der Verschmelzung zum Zeitpunkt des Verschmelzungsvertrages zu existieren aufhörte, kann daher ein Ersterwerb von Gesellschaftsrechten der Bf1 an der ehemaligen Bf2 ab diesem Zeitpunkt nicht mehr stattgefunden haben, da sie sonst von sich selbst Gesellschaftsrechte erworben hätte und dies wäre auf Grund eines Insichgeschäftes rechtlich nicht denkbar gewesen.

Demzufolge würden die Zahlungen nach der Verschmelzung am 16.8.2012, die von der TO direkt an die ehemalige Bf2 – oder vielmehr die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 – erfolgt sind, möglicherweise aus der Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer

herauszurechnen sein – was einer teilweisen Stattgabe der gegenständlichen Beschwerde in diesem Erkenntnis gleichkommen würde.

Es handelt sich dabei um folgende Zahlungen:

11.900.000 € am 22.8.2012

11.700.000 € am 27.8.2012 und

3.00.000 € am 30.8.2012.

Rückwirkend mit 31.12.2011 – dem rückwirkenden Zeitpunkt der Verschmelzung – ist das aber rechtlich nicht möglich, denn ist ein Abgabenanspruch einmal entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen.

Daher kann der Abgabenanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht in Wegfall gebracht werden (vgl. dazu *Ritz*, BAO⁶, § 4 Rz 11, und die dort wiedergegebene hg. Rechtsprechung).

Insbesondere bei Verkehrsteuern gilt dabei der schon oben zitierte Grundsatz des Stichtagsprinzips, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann.

Entscheidend, dass die Bf1 von der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 – also ausschließlich von sich selbst – keine Gesellschaftsrechte erwerben kann, ist grundsätzlich der Zeitpunkt, ab wann eine Verschmelzung tatsächlich konstitutiv wird und die Bf2 daher de facto nicht mehr existent war:

Bei Verschmelzungen kommt der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch konstitutive Wirkung zu, das bedeutet, die Verschmelzung wird erst mit Eintragung in das Firmenbuch rechtswirksam.

Demzufolge ist nicht das Datum des Vertragsabschlusses ausschlaggebend, sondern das Datum der Eintragung im Firmenbuch.

Mit der Eintragung geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft im Weg der Universalsukzession über.

Die übernehmende Gesellschaft tritt ex lege und uno actu in die Rechtspositionen der übertragenden Gesellschaft ein, ohne, dass es gesonderter Übertragungsakte für die

Übertragung der jeweiligen Aktiva und Passiva bedarf (*Stingl*, Gesamtrechtsnachfolge im Gesellschaftsrecht, 2016, 57).

Die Frage, ob eine Verschmelzung rechtswirksam erfolgt ist, ist daher auf Grund des Verweises auf gesellschaftsrechtliche Verschmelzungsvorschriften eine vom zuständigen Firmenbuchgericht zu lösende Vorfrage.

Die Abgabenbehörden sind bezüglich dieser Vorfrage nach § 116 Abs 2 BAO an die Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch gebunden (in diesem Sinn *Six* in *Kofler* (Hrsg.) in UmGrSt § 1 Rz 14 unter Verweis auf ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 16; UmgrStR Rz 46; *Hügel*, *ecolex* 1991, 804 etc.).

Sollte der Antrag auf Eintragung des Verschmelzungsbeschlusses ins Firmenbuch zurückgewiesen werden, kommt die Verschmelzung weder gesellschaftsrechtlich noch steuerrechtlich zustande und löst auch keine Steuerwirkungen aus (UmgrStR Rz 46; *Wiesner/Schwarzinger*, UMS 21/34/00, SWK 2000, S 804).

Im gegenständlichen Fall wurde der Verschmelzungsvertrag am 16.8.2012 geschlossen, der damit verbundene Antrag auf Eintragung und Löschung der Bf2 im Firmenbuch, der ebenfalls mit 16.8.2012 datiert war, langte beim Gericht laut Firmenbuchauszug aber erst am 27.8.2012 ein.

De facto wurde die Bf2 laut Firmenbuchauszug in der Folge am xx.xx.2012 gelöscht und hörte damit rechtlich zu existieren auf.

Daher war die Bf1 erst ab 18.9.2012 Rechtsnachfolgerin der Bf2.

Demzufolge können die drei genannten Zahlungen, die noch im August, also vor dem Wirksamwerden der Verschmelzung, getätigt wurden, nicht aus der Bemessungsgrundlage herausgerechnet werden und der Bescheid bleibt in unveränderter Höhe aufrecht.

3.1.3.2. Verfahrensrechtliche Aspekte

3.1.3.2.1. Parteiengehör

Die Wahrung des Parteiengehörs gehört nach umfangreicher VwGH-Judikatur zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates bzw. zu den allgemeinen Grundsätzen eines geordneten Verfahrens und dient darüber hinaus auch der Verwaltungsökonomie.

Das Parteiengehör besteht insb. darin, der Partei Gelegenheit zu geben, sich zu behördlichen Sachverhaltsannahmen zu äußern sowie die Ergebnisse des Beweisverfahrens zur Kenntnis zu nehmen und dazu Stellung zu nehmen.

Unter Parteien ist nicht nur die Partei iSd § 78, also im bundesfinanzgerichtlichen Verfahren die beschwerdeführende Partei, sondern auch die „Amtspartei“ (die belangte Behörde) zu verstehen (siehe *Ritz*, BAO⁶, zu § 115 Abs. 2 Rz 14).

Zu beachten ist in Hinblick auf das Parteiengehör, dass es sich nach ständiger Rechtsprechung nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten erstreckt (zB VwGH 26.6.2002, 2002/13/0003). Daher wird aus § 115 Abs. 2 BAO keine Verpflichtung abgeleitet, die Partei zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenkt (siehe *Ritz*, BAO⁶, zu § 115 Abs. 2 Rz 16).

Das Parteiengehör ist so förmlich zu gewähren, dass der Partei dieser Verfahrensschritt deutlich bewusst wird (siehe dazu VwGH 27.8.1990, 89/15/0122).

Dies kann insb. mündlich zB in der Schlussbesprechung erfolgen, schriftlich zB in Form eines „Vorhaltes“ (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106), oder zB durch Übersendung von Ablichtungen von Aktenteilen (Niederschrift einer Zeugenvernehmung) oder Akteneinsicht (siehe *Ritz*, BAO⁶, zu § 115 Abs. 2 Rz 19).

Festzuhalten ist vorweg, dass die belangte Behörde der Bf1 in Hinblick auf eine der Weiterleitungen an die Bf2 am 26.1.2012 in Form eines Vorhalts/Ergänzungsersuchens an die Bf1 zur Erf. Nr. 3 um Übermittlung der Verträge TLFA und SSLA (der nur die Bf2 betraf) in deutscher Sprache ersucht hat.

Dazu ist anzumerken, dass Deutsch die Amtssprache in Österreich ist und daher die gegenständlichen umfangreichen Verträge, die in englischer Sprache abgefasst waren und dementsprechend vorgelegt wurden, jedenfalls von Anbeginn an der belangten Behörde in deutscher Übersetzung vorzulegen gewesen wären.

Da dieser Vorhalt sich auch auf den SSLA und die Bf2 bezog, wäre er von der belangten Behörde schon auf Grund der betroffenen Erf. Nr. auch an die ehemalige Bf2 zu adressieren gewesen, aber durch die Adressierung an die Bf1 im Jänner 2012 war der ehemaligen Bf2 indirekt ebenfalls die Möglichkeit sich zu äußern, gegeben, zumal diese laut

Verschmelzungsvertrag vom 16.8.2012 rückwirkend mit Ende 2011 auf die Bf1 verschmolzen wurde.

Bezug genommen wird in der Bescheidbeschwerde von der beschwerdeführenden Partei hinsichtlich des Parteiengehörs aber ausschließlich auf das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde an die Bf1 vom 2.10.2012:

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde einen schriftlichen Vorhalt in Form eines Ergänzungsersuchens an die Bf1 unter Hinweis auf die Erfassungsnummer der ersten Kapitalzufuhr von der TO an die Bf1 sowie „u.a.“ Erfassungsnummern (ohne diese zu nennen) am 2.10.2012 gerichtet und dieses der Bf1 vor Erlassung des Bescheides übermittelt.

Darin war der ermittelte Sachverhalt betreffend des TLFA Vertrages u n d des SSLA Vertrages, also beider gesellschaftsrechtlich zu beurteilender Vorgänge ausführlich in Punkt 1.a. und 1.b dargestellt bzw. wurden zu beiden Sachverhalten konkrete Fragen gestellt, die die Bf1, die zu diesem Zeitpunkt schon Rechtsnachfolgerin der Bf2 war, auch ordnungsgemäß beantwortet hat.

Im Zuge dieser Antwort hat die Bf1 den von der belangten Behörde dargestellten Sachverhalt mit einer Ausnahme in Bezug auf den TLFA Vertrag u n d den SSLA Vertrag, also beider Sachverhalte als korrekt bestätigt. Diese Ausnahme bezog sich auf das Wort „oder“ anstelle von fälschlicherweise „und“, das die belangte Behörde offenbar irrtümlich zweimal in Hinblick auf die Berechnung des Rückzahlungsbetrages auf Basis des Erlöses des Aktienverkaufs **oder** auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Aktien geschrieben hatte.

Die Bf1 stellte das in beiden Sachverhalten der Punkte 1.a und 1.b richtig.

Diese Richtigstellung wurde von der belangten Behörde auch in beiden Bescheiden übernommen.

Das bedeutet, dass der dem Bescheid zu Grunde gelegte Sachverhalt von der Bf1 nicht nur zur Kenntnis genommen sondern auch in seiner Korrektheit (bis auf den zu berichtigenden Punkt) bestätigt wurde.

Die Bf1 hatte also nachweislich nicht nur zum TLFA Vertrag, sondern auch zum gegenständlichen Sachverhalt rund um den SSLA Vertrag die Möglichkeit, Stellung zu nehmen und diese auch genutzt.

Die Bf1 erachtete nunmehr als Rechtsnachfolgerin der Bf2 das Parteiengehör mit der Begründung als verletzt, dass die belangte Behörde nicht ebenfalls einen

Vorhalt/Ergänzungsersuchen an die ehemalige Bf2 zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt hatte.

Dazu sind verfahrensrechtlich vier Punkte zu sagen:

Erstens hat die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 übersehen, dass der Vorhalt auch den SSLA Vertrag und nicht nur die Erfassungsnummer des „Parallelverfahrens“ RV/7101206/2013 betreffend den TLFA Vertrag betroffen hat.

Das bedeutet auch, dass der Sachverhalt des gegenständlichen Verfahrens betreffend den SSLA Vertrag der beschwerdeführenden Partei sehr wohl vorgehalten wurde.

Zweitens war die Bf1 zum Zeitpunkt des Vorhaltes/Ergänzungsersuchens vom 2.10.2012 bereits auf Grund des Verschmelzungsvertrages vom 16.8.2012 Rechtsnachfolgerin der Bf2 und die ehemalige Bf2 bereits im Firmenbuch mit Eintragung vom xx.xx.2012 gelöscht.

Die belangte Behörde hätte daher an die Bf2 überhaupt keine Zusendung mehr machen können bzw. dürfen, weil diese am 2.10.2012 nicht mehr existent war.

Sämtliche Zusendungen waren zu diesem Zeitpunkt nur mehr an die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 zu richten.

Drittens hätte eine weitere Zusendung betreffend den gegenständlichen Sachverhalt rund um den SSLA Vertrag keine weiteren Fakten betreffend die gegenständliche Fallkonstellation bzw. Äußerungsmöglichkeit dazu im Sinne des Parteiengehörs für die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 bieten können, weil diese ja bereits im Vorhalt an die Bf1 enthalten waren und sich die Bf1 (zu diesem Zeitpunkt bereits gleichzeitig Rechtsnachfolgerin der Bf2) dazu in ihrer Beantwortung vom 11.10.2012 geäußert hatte.

Und viertens stellt die Verletzung des Parteiengehörs keinen absoluten Verfahrensmangel dar (VwGH 21.12.1990, 86/17/0106), der nur zu einer Aufhebung durch ein Höchstgericht führen würde, wenn zB ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, was im gegenständlichen Fall nicht der Fall war.

Wenn man also einen Verfahrensfehler der belangten Behörde sehen will, kann dieser nur in der „einfachen“ Adressierungsformulierung bestehen, dass sie den Vorhalt/das Ergänzungsersuchen nicht nur an die Bf1 sondern auch an die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 adressieren hätte müssen.

An die nicht mehr existente Bf2 hätte sie jedenfalls keinesfalls mehr etwas zustellen können bzw. dürfen.

Dass diese Zustellung auch an die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 von der belangten Behörde beabsichtigt war, geht im Übrigen aus der Bezeichnung der Erfassungsnummer des Verfahrens der Bf1 mit „u.a.“ hervor, aus der hervorgeht, dass nicht nur die gegenständliche Erf. Nr. gemeint war, sondern auch andere, sowie daraus, dass die belangte Behörde in ihrem Ergänzungsersuchen inhaltlich Bezug auf den gegenständlichen SSLA Vertrag nimmt und konkrete Fragen dazu stellt.

Geändert hätte sich jedenfalls durch die zweifache Adressierung an die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 zusätzlich zur Bf1 in eigener Sache nichts, da die Bf1 sowohl in eigener Sache als auch als Rechtsnachfolgerin für die Bf2 Stellung genommen hat.

Die einfache Adressierung ist daher selbst bei äußerst strenger Betrachtungsweise höchstens als „unwesentlicher Verfahrensmangel“ zu vernachlässigen und stellt im Ergebnis keine Verletzung des Parteiengehörs dar.

Zu einer Aufhebung durch ein Höchstgericht würde eine Verletzung des Parteiengehörs auch nur führen, wenn es sich dabei um einen „wesentlichen Verfahrensmangel“ handeln würde, wenn somit bei seiner Vermeidung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (siehe dazu insb. *Ritz*, BAO⁶, zu § 115 Rz 21).

Im Übrigen wäre eine Verletzung des Rechts auf Parteiengehör auch im Beschwerdeverfahren sanierbar (siehe *Ritz*, BAO⁶, zu § 115 Rz 21 sowie ständige Judikatur des VwGH zB 19.3.2008, 2008/15/0002).

Festgehalten wird in diesem Zusammenhang, dass der Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 explizit in Vorbereitung der Senatsentscheidung vom Bundesfinanzgericht die Möglichkeit zu einer weiteren Stellungnahme eingeräumt wurde.

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 hat diese Möglichkeit genutzt und die oben beschriebene Stellungnahme abgegeben, die sich fast ausschließlich auf die Begründung der Komplexheit der gegenständlichen Dreieckskonstellation zwischen der To, der Bf1 und der ehemaligen Bf2 bezogen hat, wie schon im Verfahrensgang und Sachverhalt oben näher beschrieben worden ist.

Der Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs geht daher jedenfalls ins Leere.

3.1.3.2.2. Begründungsmangel

Die in § 93 Abs. 3 BAO geforderte Begründung soll den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar machen und ist daher für einen effizienten Rechtsschutz von grundsätzlicher Bedeutung.

Essentiell für die Begründung ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung) als erwiesen annimmt.

Desweiteren hat aus der Begründung hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt und eine rechtliche Beurteilung zu beinhalten (siehe *Ritz*, BAO⁶ zu § 93 Abs.3 Rz 11f).

Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei als auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar ist (zB VwGH 20.5.2010, 2007/15/0153; 30.6.2010, 2008/13/0145; 23.11.2011, 2007/13/0148; 23.1.2013, 2009/15/0163; 26.2.2014, 2010/13/0195).

Ein Begründungsmangel führt nicht immer zur Aufhebung durch den VwGH.

Widersprechen sich Spruch und Begründung, hebt der VwGH in ständiger Rechtsprechung einen Bescheid, dessen Spruch rechtmäßig ist, nur wegen der verfehlten Begründung nicht auf (zB VwGH 26.2.1993, 93/17/0021-0026).

Zur Aufhebung wegen Begründungsmangels durch den VwGH kommt es aber dann, wenn er entweder die Parteien des Verwaltungsverfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder den VwGH an der Überprüfung der angefochtenen Entscheidung auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert (zB 23.9.2010, 2010/15/0144 bzw. siehe *Ritz*, BAO⁶ zu § 93 Abs.3 Rz 11f).

Im gegenständlichen Fall ist der Bescheid mit einer gesonderten Begründung anderen Datums ergangen.

Aus der Begründung geht nicht nur der verfahrensgegenständliche Sachverhalt hervor – der der Bf1 – zu einem Zeitpunkt, zu dem sie schon Rechtsnachfolgerin der Bf2 war – schon in einem Ergänzungsersuchen, das in Zusammenhang mit der Antwort der Bf1 darauf auszugsweise in die Begründung wörtlich hineinkopiert wurde, vorgehalten wurde und von dieser grundsätzlich als korrekt erachtet wurde – sondern auch die Schlussfolgerung der Antworten auf die rechtliche Beurteilung der Erfüllung des Tatbestandes § 2 Z 1 KVG iVm § 5 Abs 1 Z 3 KVG.

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Bf2 nennt im Zusammenhang mit dem angeblichen Begründungsmangel, der darin bestehen soll, dass aus den Begründungen nicht hervorgehe, aus welchen Überlegungen die belangte Behörde zur Ansicht gelangt sei, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege, zwei VwGH Erkenntnisse: VwGH 17.11.2008, 2008/17/0135 und VwGH 02.07.2002, 2002/14/0029.

Beide haben zum Inhalt haben, dass ein Widerspruch zwischen Spruch und Begründung Rechtswidrigkeit des Bescheides zur Folge hat.

Die Überlegungen der belangten Behörde, die zum Entstehen des verfahrensgegenständlichen Bescheides geführt haben, bestehen in der Erfüllung des Tatbestandes des Ersterwerbs von Gesellschaftsrechten, was aus dem Bescheid ersichtlich ist.

Dabei übersieht die Bf1 auch, dass sie selbst diesen Sachverhalt im Ergänzungsersuchen von der belangten Behörde vorgehalten und als korrekt dargestellt beurteilt hat.

Dies erfolgte überdies zu einem Zeitpunkt nach der Verschmelzung, als die Bf1 bereits Rechtsnachfolgerin der Bf2 war.

Im Übrigen nennt die beschwerdeführende Partei auch keinen konkreten Widerspruch zwischen Spruch und Bescheidbegründung.

Es kann daher in der Begründung der belangten Behörde kein Begründungsmangel vom Bundesfinanzgericht erkannt werden.

Aus den genannten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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 umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Dies auch vor dem Hintergrund, dass der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen hat, dass die vertretbare Auslegung eines Schriftstückes keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG aufwirft (Beschluss vom 28.09.2016, Ra 2016/16/0084).

Durch den gegenständlichen Fall wurde daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 27. Oktober 2021

