

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri1***, die Richterin***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache [...], [...], 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. Zur Beschwerdeführerin:

Die gegenständliche Berufungswerberin – nunmehr Beschwerdeführerin – ***Bf1*** FN 1 (in der Folge als Bf1 bezeichnet) war mit 100 % Beteiligung Gesellschafterin der Bf2 FN 2 (in der Folge als Bf2 bezeichnet).

Im Zuge eines Verschmelzungsvertrages vom 16.8.2012 wurde die Bf1 als übernehmende Gesellschaft mit der Bf2 als übertragende Gesellschaft verschmolzen und die Bf2 in der Folge im Firmenbuch gelöscht.

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 im Zuge eines Vertrages mit der TO, Luxemburg (in der Folge als TO bezeichnet) im Zuge eines umfangreiches Term Loan Facility Agreement – Vertrages (in der Folge als TLFA Vertrag bezeichnet) eine Kreditlinie von 410 Mio. €. Das zur Verfügung gestellte Kapital wurde in Tranchen übermittelt und stand nicht zur freien Verfügung der Bf1, sondern wurde in Punkt 3.1 des TLFA Vertrages mit einem konkreten Verwendungszweck definiert und zur spezifischen Verwendung und Finanzierung des Erwerbs von Aktien für die 100 % ige Tochter Bf2 festgelegt. In der Folge wurde ein „Nachgeordneter Darlehensvertrag“, der sogenannte „Subordinated Shareholder Loan Agreement“ (in der Folge als SSLA Vertrag bezeichnet) zwischen der Bf1 und der Bf2, gleichsam wie der TLFA Vertrag in englischer Sprache abgefasst und dementsprechend von der Bf1 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 Weiterleitungen von der Bf1 an die Bf2 betrifft, um Übermittlung der Verträge in deutscher Sprache. Diese wurden von der Bf1 nach professioneller Übersetzung am 13.3.11 an die belangte Behörde übermittelt.

Der fast 50 seitige TLFA Vertrag 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 Bf2 Zielaktien in einem börsennotierte 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 Bf2 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 Bf2 unter der Tatsächlichen Rückzahlung erzielt worden sind,

(b) sofern sich der Kreditnehmer für eine Refinanzierung entschieden hat: gerechnet auf Basis des arithmetischen Mitteln 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 Bf2 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 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

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 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 Bf2 gehaltener Zielaktie abzudecken (kalkuliert für alle vom Kreditnehmer und/oder Bf2 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 Bf2 weitergereicht, ausschließlich auf solchen Bankkonten des Kreditnehmers zu verwahren, die dem Kreditgeber erstranging 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 Bf2 auf der Grundlage des Nachrangigen Gesellschafterdarlehensvertrages ausschließlich auf Konten von Bf2 weiterzureichen. Alle diese Konten sind zugunsten von Bank ABC erstrangig verpfändet, und das Konto von Bf2, welches nicht dafür bestimmt ist, die für die Deckung der Nachschussaufforderungen erforderlichen Geldmittel zu halten, ist ebenfalls zugunsten des Kreditgebers zweitrangig zu verpfänden.

...

4. NUTZUNGSBEDINGUNGEN

4.1 Ziehungsvoraussetzungen

Dem Kreditnehmer ist es nicht gestattet, eine Ziehungsmitteilung zu stellen, es sei denn, der Kreditgeber hat alle, in der Anlage 1 (Ziehungsvoraussetzungen) angeführten Unterlagen und sonstige Nachweise in formell und inhaltlich zufriedenstellender Form erhalten. Der Kreditgeber hat den Kreditnehmer unverzüglich zu benachrichtigen, nachdem er sich hiervon überzeugt hat.

4.2 Weitere Ziehungsvoraussetzungen

Der Kreditgeber ist verpflichtet, den Kredit am Tag der Zurverfügungstellung zur Verfügung zu stellen, vorausgesetzt, dass der Kreditnehmer die unter Punkt 4.1 angeführten Auflagen erfüllt hat und dass am Tag der Übermittlung der Ziehungsmitteilung, sowie am geplanten Tag der Inanspruchnahme:

(a) keine Nichterfüllung besteht oder aus dem geplanten Kredit resultieren würde, und

(b) die vom Kreditnehmer zu wiederholenden Zusicherungen in allen wesentlichen Belangen richtig und wahr sind.

...

6.1 Rückzahlung von Krediten

(a) Gemäß Absatz (b) unten hat der Kreditnehmer den Kredit und sämtliche angefallenen Zinsen und sonstige unter den Kreditunterlagen ausständigen Beträgen am Fälligkeitsdatum vollständig mittels Zahlung des Rückzahlungsbetrages zurückzuzahlen.

...

7. VORZEITIGE RÜCKZAHLUNG UND KÜNDIGUNG DES KREDITRAHMENS

7.1 Gesetzeswidrigkeit

Sollte es nach geltender Rechtsprechung gesetzeswidrig werden, dass der Kreditgeber seine Verpflichtungen wie in dieser Vereinbarung vorgesehen, erfüllt, oder dass er einen Kredit finanziert,

(a) so hat der Kreditgeber, sobald ihm ein solches Ereignis bekannt wird, dies dem Kreditnehmer unverzüglich mitzuteilen, und es werden sämtliche Verpflichtungen sofort annulliert,

(b) so soll der Kreditnehmer den Rückzahlungsbetrag binnen drei Monate ab Erhalt der Benachrichtigung zurückzahlen.

...

7.4 Freiwillige vorzeitige Rückzahlung von Krediten

(a) Dem Kreditnehmer ist es gestattet, sofern er dies dem Kreditgeber drei Monate vorher schriftlich ankündigt, (ein "Rückzahlungsnotiz"), den Rückzahlungsbetrag ganz, jedoch nicht in Teilen, unter folgenden Umständen vorzeitig zurückzahlen ("Rückzahlungsereignis"):

(i) sofern der Kreditgeber den Kaufpreis (gemäß der Definition dieses Begriffes in der Put-Optionsvereinbarung) nicht bezahlt, vorbehaltlich einer, dem Kreditgeber zur Behebung des Ausfalles gewährten Nachfrist von 2 (zwei) Wochen, beginnend ab Zustellung der Rückzahlungsnotiz, vorausgesetzt, dass der Zahlungsausfall auf jeden Fall nicht vor der tatsächlichen Vorauszahlung behoben wurde,

(ii) sofern alle ordentlich ausgefüllten, vom Kreditnehmer als Antwort auf eine Nachschussforderung oder als Antwort auf eine Anforderung zu einer Zahlung, welche gemäß der Put/Call Optionsvereinbarung, und/oder dem Senior-Kreditvertrag fällig ist (oder fällig wird), eingereichten Ziehungsmitteilungen vom Kreditgeber reicht erfüllt werden gemäß seinen Verpflichtungen aus dieser Vereinbarung und dies dazu führt (oder dazu geführt hätte, außer im Falle der Bereitstellung von Geldmitteln durch eine andere Person anstelle des Kreditgebers), dass:

(A) die der Put/Call Optionsvereinbarung zugrundeliegenden Deckungsgeschäfte vorzeitig abgerechnet würden, und/oder

(B) eine Vollstreckung über die Zielaktien, die unter dem Senior-Kreditvertrag als Sicherheit gewährt wurden, durchgeführt wird,

vorausgesetzt, dass der Kreditnehmer nicht dazu berechtigt werden soll, freiwillige

Vorauszahlungen des Kredites gemäß diesem Punkt 7.4(a)(ii) zu leisten, sofern dies nicht Punkt 15.5 (Benachrichtigung über Nachschussforderungen) entsprechen würde in Bezug auf solche Nachschussforderungen oder auf sonstige Aufforderungen, oder falls die Rückzahlungsnotiz aufgrund der vorstehenden Umstände nicht binnen 1 (einem) Monat zugestellt wird, und/oder

(iii) falls die vom Kreditnehmer ordentlich ausgefüllten Ziehungsmitteilungen (einschließlich der unter dem obigen Punkt 7.4(a)(ii) angeführten Nachschussforderungen) vom Kreditgeber nicht gemäß seinen Verpflichtungen aus dieser Vereinbarung erledigt werden, vorbehaltlich einer Nachfrist von 3 (drei) Werktagen beginnend ab Zustellung der Rückzahlungsnotiz, vorausgesetzt, dass der Zahlungsausfall auf jeden Fall nicht vor der tatsächlichen Vorauszahlung behoben wurde.

...

13.13 Zweckgesellschaft

(a) Der Kreditnehmer und Bf2 sind jeweils Zweckgesellschaften.

(b) Der Kreditnehmer und Bf2 haben und hatten keine Angestellten, es zieht, bzw. hat auch kein Geschäftsführer einen Nutzen aus einem Beschäftigungsvertrag oder einer ähnlichen Vereinbarung mit dem Kreditnehmer oder Bf2 gezogen.

...

16.10 Zahlungen

(a) Der Kreditnehmer verpflichtet sich dafür Sorge zu tragen, dass dieser oder Bf2 keine Zahlungen macht, außer zum Verwendungszweck.

(b) Der Kreditnehmer verpflichtet sich, sicherzustellen, dass weder er, noch das Unternehmen Bf2 Zahlungen an nahe stehende Personen vornehmen, außer wie gemäß Kreditvertrag ausdrücklich erlaubt.

...

18.3 Andere Verpflichtungen

(a) Der Kreditnehmer erfüllt wesentliche Bestimmungen des Kreditvertrages nicht (außer jenen, unter Punkt 18.2 (Nichtzahlung) angeführten).

(b) Es tritt kein Zahlungsverzug gemäß obigem Absatz (a) ein, wenn die Nichteinhaltung einer Bedingung behoben werden kann und innerhalb von 30 (dreißig) Werktagen auch behoben wird (A) ab Benachrichtigung des Kreditnehmers durch den Kreditgeber und (B) ab dem Zeitpunkt, zu dem der Kreditnehmer die Nichterfüllung bemerkt.

18.4 Falsche Zusicherungen

Irgendeine Zusicherung oder Erklärungen des Kreditnehmers, die unter den Finanzierungsdokumenten oder irgendeinem anderen unter den Finanzierungsdokumenten übermittelten Dokument gemacht wurden oder als gemacht vereinbart wurden, ist oder stellt sich als in dem Zeitpunkt als diese gemacht wurde oder als gemacht vereinbart wurde in irgendwelchen wesentlichen Belangen als falsch oder irreführend heraus es sei denn, die zugrundeliegenden Umstände (sofern behebbar) wurden – innerhalb von 10 (zehn) Werktagen ab Benachrichtigung des Kreditnehmers durch den Kreditnehmer darüber, dass ihm die falsche Auslegung bewusst wurde – behoben.

...“

2.2. Offenlegung der verfahrensgegenständlich relevanten Vorgänge durch die Bf1 am 16.8.2011

Am 16.8.2011 legte die Bf1 offen, dass sie am 17.6.2011 „Mezzaninkapital“ in Höhe von 154.204.396,75 € von der TO erhalten habe.

Dieser Vorgang sei gem. § 5 Z 3 KVG iVm § 1 KVG auf Ebene der Bf1 beim FAGVG unter der Erfassungsnummer ABC angezeigt worden.

Die beschriebene Kapitalzufuhr sei auf Grundlage des TLFA Vertrages erfolgt, der von der Bf1 als Gesellschaftsrecht iSd § 5 Z 3 KVG zu qualifizieren wäre und daher Eigenkapital iSd KVG darstelle.

Diese gesellschaftsteuerliche Kapitalzufuhr sei Teil einer Gesamttransaktion, die die Bf1 mit diesem Schreiben offenlege. 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 154 Mio € durch die TO auf Grundlage des TLFA Vertrages an die Bf1 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 (*Anm. Bundesfinanzgericht: gemeint war 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 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.

Die TO habe am 17.6.2011 zwei Beträge, nämlich 125 Mio € und 14,85 Mio auf das Bankkonto der Bf1 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, betrage das von der TO zur Verfügung gestellte Mezzaninkapital ca. 154 Mio. €.

Die Bf1 habe die zwei Überweisungsbeträge vom 17.6.2011 am selben Tag und selber Valuta an die Bf2 in Erfüllung der Weiterleitungsverpflichtung überwiesen.

Die Strukturierung der Kapitalzufuhr über die Bf1 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.

Die Bf1 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 und tatsächliche (am selben Tag erfolgte) 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 den Empfang), 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 beigelegte Gesellschafterbeschluss der Bf1 vom 17.6.2011 gemäß § 34 GmbHG hat 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.

2.3. Verschmelzungsvertrag der Bf2 mit der Bf1 als übernehmende Gesellschaft vom 16.8.2012

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.

2.4. Ersuchen um Ergänzung der beschwerdeführenden Partei bezüglich verschiedener Punkte unter Bezugnahme auf den TLFA Vertrag sowie den SSLA Vertrag durch die belangte Behörde

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

Die Ergänzungspunkte wurden zu folgendem Sachverhalt gefordert:

In **Punkt 1.a** wurde dargelegt, dass am 17.6.2011 der TLFA Vertrag abgeschlossen wurde, 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 Bf2 auf der Grundlage des Nachrangigen Gesellschafterdarlehensvertrages 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.

Laut Aktenlage seien folgende Beträge von insgesamt 344.614.536,75 € tatsächlich geleistet:

Erf.Nr. 1 am 17.6.2011 in Höhe von 154.204.396,75 €

Erf.Nr. 2 am 19.8.2011 in Höhe von 41.000.000,00 € (*Anm. Bundesfinanzgericht – siehe Erkenntnis vom 27.10.2021 zu GZ. RV/7101205/2013*)

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 €.

Die Frage, die die belangte Behörde dazu stellte, war, nachdem laut dem TLFA Vertrag insgesamt eine Kreditlinie von bis zu 410 Mio. € geplant gewesen sei, dahingehend, bekannt zu geben, ob noch weitere Zuzahlungen erfolgt bzw. geplant wären.

Anzuführen ist in diesem Zusammenhang auch Folgendes:

Die belangte Behörde nahm in **Punkt 1.b** auch Bezug auf den nachgeordneten Darlehensvertrag SSLA zwischen der Bf1 als Kreditgeber und der Bf2 als Kreditnehmer. Darin 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. Die oben angeführten Summen wären von der Bf1 an die Bf2 weitergeleitet bzw. von der TO „abgekürzt“ überwiesen worden.

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.

Die belangte Behörde fragte diesbezüglich ebenfalls nach weiteren Zuzahlungen über die bekannt gegebene Kreditlinie hinaus.

In **Punkt 2.** wurde außerdem von der belangten Behörde gefragt, ob die Bf1 ihre Kredite an die TO zurückbezahlt habe und falls ja, um Vorlage der entsprechenden Überweisungsbelege ersucht.

Und in **Punkt 3.** wurde um Übermittlung allfälliger weiterer Vereinbarungen in Kopie ersucht.

2.5. Beantwortung des Ergänzungsersuchens der belangten Behörde vom 2.10.2012 durch die Bf1:

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

Die Bf1 bestätigte betreffend Punkt 1.a die Darstellung des Sachverhaltes durch die belangte Behörde, stellte aber hinsichtlich der Formulierung, dass sich der Rückzahlungsbetrag nach dem Substanzwert u n d dem durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöse richte, klar, dass sich gemäß dem TLFA Vertrag bei der Definition des „Net Asset Value“ (Substanzwert), dieser sich entweder nach lit. a von der Höhe des durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöses ableite o d e r nach lit. b sich auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Zielaktie während der 20 Werktage vor dem Rückzahlungstag errechne.

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

Aus dem beiliegenden utilisation request von der Bf1 an die TO sei ersichtlich, dass am 15.6.2011 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.

Betreffend Punkt 1.b wurde ebenfalls der Sachverhalt als korrekt bestätigt mit demselben Hinweis, dass sich der Rückzahlungsbetrag nicht nach dem Substanzwert und dem durch den Verkauf erzielten Erlös richte, sondern dass sich gemäß dem TLFA Vertrag bei der Definition des „Net Asset Value“ (Substanzwert), dieser sich entweder nach lit. a von der Höhe des durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöses ableite o d e r nach lit. b sich auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Zielaktie während der 20 Werkstage vor dem Rückzahlungstag errechne.

Die von der belangten Behörde dargestellten Zahlungsflüsse bis Ende Juli 2012 wurden ebenfalls als korrekt bestätigt.

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 in Punkt 1.a 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.

2.6. Verfahrensgegenständlicher Bescheid der belangten Behörde, mit dem Gesellschaftsteuer festgesetzt wurde

Die belangte Behörde erließ am 6.12.2012 einen **Bescheid in Höhe von € 3.712.145,37 € Gesellschaftsteuer wegen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten auf Grund des TLFA Vertrages** 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 TLFA Vertrages zusammengefasst, sowie der Inhalt des Ergänzungsersuchens und der diesbezüglichen Antwort darauf seitens der Bf1.

Dass sich – wie von der Bf1 hingewiesen – der Rückzahlungsbetrag entweder von der Höhe des durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöses oder durch Errechnung auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Zielaktie während der 20 Werktage vor dem Rückzahlungsstichtag ableitet, wurde von der belangten Behörde bestätigt.

Begründet wurde der Bescheid im Wesentlichen dann folgendermaßen:

In der Bilanz der Bf1 zum 31.12.2011 scheine unter den Passiva ein Substanzgenussrecht in Höhe von 225.204.396,75 € auf, was den im Ergänzungsersuchen angeführten Zuzählungen bis zu diesem Zeitpunkt entspreche. Die Finanzanlagen/Substanzgenussrecht an verbundenen Unternehmen unter den Aktiva betragen 225.204.396,75 €, die Anteile an verbundenen Unternehmen 678.399,07 €.

Weiters scheine negatives Eigenkapital auf – dazu sei vermerkt, dass eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes nicht vorliege, da einerseits in der Beteiligung an der ehemaligen Bf2 ausreichend stille Reserven vorhanden seien, andererseits seien auf Grund der Berechnung des Rückzahlungsbetrages des Substanzgenussrechts basierend auf dem net asset value weitere stille Reserven zum Stichtag 31.12.2011 gegeben.

Gemäß dem TLFA Vertrag habe die TO der Bf1 insgesamt Kapital von 371.214.536,75 € zur Verfügung gestellt. Unter Punkt 3.1 d sei festgehalten, dass der Kreditnehmer, die Bf1, die unter der Kreditlinie gezogenen Beträge an die ehemalige Bf2 auf der Grundlage des SSLA Vertrages ausschließlich auf Konten der ehemaligen Bf2 weiterzureichen hat.

Vereinbart worden sei in der Kreditvereinbarung, dass der Kreditnehmer ausschließlich zur Rückzahlung des Rückzahlungsbetrages verpflichtet sei. Der Rückzahlungsbetrag leite sich laut TLFA Vertrag entweder nach lit.a von der Höhe des durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöses ab oder errechne sich nach lit. b auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Zielaktie während der 20 Werktage 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 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 entspreche, multipliziert mit der Anzahl der an einem solchen Fälligkeitstag von der ehemaligen Bf2 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 geworden seien oder fällig seien, zuzüglich 1.043.673 €

oder

15 Mio. €.

Der Rückzahlungsbetrag sei in keinem Fall ein negativer Betrag.

Durch die Kapitalzufuhr beteilige sich der Kreditgeber am Gewinn und Verlust der Bf1. 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.

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	15.5.12	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 €.

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

Dagegen erhob die Bf1 **Berufung am 21.12.2012.**

Die Bf1 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 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 ehemalige 100 % ige Tochtergesellschaft Bf2 weiterzuleiten.

Die Bf1 sei dieser Verpflichtung 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 ehemalige Bf2 weitergeleitet. Abgesehen von der ersten Kapitalzufuhr wären sämtliche weiteren Zahlungsflüsse aus wirtschaftlichen Überlegungen „abgekürzt“ worden – also direkt zwischen der TO und der ehemaligen Bf2.

Der beschriebene Sachverhalt wurde auch grafisch als Dreiecksverhältnis zwischen der Bf1, der 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 Agreement 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. 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 SSLA Vertrages sei so verschränkt, dass die Bf1 nicht am Gewinn oder Verlust der 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 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 1.3.2012 wurde die ausführliche rechtliche Begründung nachgereicht:

Darin wurde ausführlicher auf die Verletzung des Parteiengehörs eingegangen. Bezug genommen wurde 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 bezieht sich dabei auf zwei Ergänzungsersuchen, die die belangte Behörde an die Bf1, nicht jedoch an die Bf2, gerichtet hätte und die vollständig und richtig beantwortet worden wären. Unter Berücksichtigung der Komplexität des Sachverhaltes sei es nicht verständlich, dass der Bf1 keine weitere Gelegenheit zur Erläuterung der wesentlichen Sachverhaltselemente sowie zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen gegeben worden sei.

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 Bf2 als 100 %ige Tochtergesellschaft der Bf1. Als Käuferin der BCD Aktien wäre die Bf2 aufgetreten.

Der Erwerb der Target Aktien sei auf Ebene der ehemaligen 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 von 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 es als auch die Weiterleitung des Kapitals von der Bf1 an die ehemalige 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 festsetze, stehe die Bf1 auf dem Standpunkt, dass nur ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang vorliege.

Diesbezüglich wird auf die 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 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 ehemalige 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 ehemaligen 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 Alleingeschafters 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 Bf2 nichts Neues erwerbe, weil sie ja schon durch ihre 100 % ige Beteiligung über das gesamte Vermögen einschließlich der stillen Reserven der 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 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 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 ist.

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den gegenständlichen Fall sei die Kapitalzufuhr an die 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 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 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 hinausgehende eigene wirtschaftliche Substanz auf. Die Leistung der gegenständlichen Kapitalzufuhr an die 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 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 Bf2 weiterzuleiten.

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

Desweiteren wurde ein Eventualantrag gestellt:

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 würden nicht dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entsprechen und seien 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 und begründete dies wie folgt:

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. Das ihr gewährte Mezzaninkapital sei von dieser der ehemaligen Bf2 als nachrangiges Gesellschafterdarlehen gewährt worden.

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

In eventu wäre nur eine einmalige Gesellschaftsteuerpflicht auf Ebene der Bf2 gegeben.

Die Bf1 ginge somit von der Gesellschaftsteuerpflicht aus abhängig davon, dass die Weitergabe an die Bf2 nicht der Gesellschaftsteuer unterliege.

Der TLFA Vertrag sehe in Punkt 3.1 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 von

der Bf1 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.

Am **29.1.2015 erfolgte eine telefonische Rücksprache** zwischen dem damals zuständigen Richter des Bundesfinanzgerichtes und der Bf1 betreffend den Vertragsinhalt der gegenständlichen Vereinbarungen.

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

Mit Schreiben vom 17.2.2015 übermittelte die Bf1 jeweils einen gebundenen Jahresabschluss der Bf1 der Jahre 20011, 2012 und 2013 sowie den Notariatsakt betreffend Errichtung der DEF Privatstiftung, Gesellschafterbeschluss, Gesellschaftsvertrag, Firmenbuchauszug und die Anzeige der Verschmelzung vom 3.9.2012 der Bf1 mit der Bf2.

Betreffend die Bf2 wurde ein gebundener Jahresabschluss der Bf2 des Jahres 20011 sowie der Zwischenabschluss zum 30.6.2012 der Bf2 und die Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft der Bf2 sowie ein aktueller Firmenbuchauszug betreffend die Bf2 übermittelt.

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. Demzufolge ist die verfahrensgegenständliche Berufung nunmehr als Bescheidbeschwerde zu behandeln.

5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

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

Mit Schreiben vom 7.5.2021 nach einer telefonischen Nachfrage der Parteienvertretung der Beschwerdeführerin bei der zuständigen Richterin über den Verfahrensstand und die aktuelle Covid 19-Pandemie Situation wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Der Antrag der Bf1 auf Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes blieb aufrecht.

Am **8.9.2021 übermittelte das Bundesfinanzgericht einen Beschluss** in Form eines Vorhalts des gegenständlichen Sachverhaltes (siehe Punkt II.1.) an die Bf1 sowie die belangte Behörde und brachte den Parteien damit den gegenständlichen Sachverhalt zur Kenntnis bzw. räumte die Möglichkeit ein, im Zuge des Parteiengehörs gem. § 115 BAO, sich dazu zu äußern bzw. Stellung zu nehmen – in Vorbereitung des geplanten Senatstermins des Bundesfinanzgerichtes am 18.10.2021.

Im Speziellen wurde im Beschluss die Zurverfügungstellung des Kapitals von der Bf1 an die ehemalige Bf2 angesprochen, da diese in gleicher Höhe ebenfalls der Gesellschaftsteuer unterzogen wurde (dazu wurde mit selbiger Post ein gleichartiger Beschluss zum BFG Verfahren RV/7101205/2013, das die Gesellschaftsteuer der ehemaligen Bf2 betrifft, übermittelt), indem 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 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 wurde für den Fall, dass sie eine Stellungnahme abgeben wolle, ersucht, dieses Vorbringen zu präzisieren.

Die **belangte Behörde reagierte am 20.9.2021 auf den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes** dahingehend, dass sie dem Bundesfinanzgericht 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 bis Freitag 8.10.2021 gewährt wurde.

Das Bundesfinanzgericht gab der Bf1 noch am selben Tag bekannt, dass diese Formulierung von der Bf1 selbst in ihrer Offenlegung vom 16.8.2011 so vorgebracht wurde und informierte die Bf1, dass es für die Beantwortung des Vorhaltes ausreichend sei, wenn die Bf1 in Ihrer Stellungnahme zur besseren Gesamtübersicht des Senates 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 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. Darber 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 Bf1 wurde am xx.xx.2008 gegründet.

Die Bf2 wurde am xx.xx.2009 gegründet.

Die Bf1 war mit 100 % Beteiligung an der Bf2 beteiligt. Beide Gesellschaften wurden von der DEF Privatstiftung gegründet, hinter der Hr. Z als Alleingesellschafter der verfahrensgegenständlichen Bf1 stand.

Die TO ist ein internationaler Konzern, der nach Angaben der Bf1 für diesen Zweck gegründet worden sei.

Zwischen der Bf1 als Kreditnehmerin und der TO als Kreditgeberin wurde am 17.6.2011 ein umfangreiches Term Loan Facility Agreement (TLFA Vertrag) abgeschlossen.

Die Bf1 ist eine Zweckgesellschaft, die ausschließlich für den Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Erwerbs, Besitzes, Haltens, Finanzierens und Verkaufs von Zielaktien und deren Derivate organisiert ist. Eine Verpflichtung zur Rückzahlung wurde nur in Höhe des Rückzahlungsbetrages vereinbart, 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.

Explizit wurde festgehalten, dass der Rückzahlungsbetrag in keinem Fall ein negativer Betrag ist.

Die Bf1 erhielt am 17.6.2011 als Kreditnehmerin im Zuge eines Vertrages mit der TO im Zuge des TLFA Vertrages eine Kreditlinie von 410 Mio. € zur Verfügung gestellt.

Dieses Kapital wurde in Tranchen übermittelt und stand grundsätzlich nicht zur freien Verfügung der Bf1, sondern wurde in Punkt 3.1 (Verwendungszweck) des TLFA Vertrages zur spezifischen Verwendung und Finanzierung des Erwerbs von Aktien für die 100 % ige Tochter Bf2 festgelegt.

Der gegenständliche TLFA Vertrag sowie der Darlehensvertrag zwischen der Bf1 und der Bf2, der sogenannte Subordinated Shareholder Loan Agreement (SSLA Vertrag), wurden auf Ergänzungsersuchen der belangten Behörde am 13.3.2012 schließlich in deutscher Übersetzung vorgelegt.

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 Bf2 gehaltener Zielaktie abzudecken (kalkuliert für alle vom Kreditnehmer und/oder Bf2 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 Bf2 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 Bf2 auf der Grundlage des Nachrangigen Gesellschafterdarlehensvertrages ausschließlich auf Konten von Bf2 weiterzureichen. Alle diese Konten sind zugunsten von Bank ABC erstrangig verpfändet, und das Konto von Bf2, welches nicht dafür bestimmt ist, die für die Deckung der Nachschussaufforderungen erforderlichen Geldmittel zu halten, ist ebenfalls zugunsten des Kreditgebers zweitrangig zu verpfänden.

...“

Am 16.8.2011 legte die Bf1 offen, dass sie am 17.6.2011 „Mezzaninkapital“ in Höhe von 154.204.396,75 € von der TO erhalten hat (Erf. Nr. der belangten Behörde ABC).

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 Vertrages vom 17.6.2011 ausschließlich auf Konten der Bf2 an die Bf2 weiterzuleiten hat. Die Bf2 finanzierte den Erwerb einerseits durch das von ihrer Muttergesellschaft Bf1 zur Verfügung gestellte Kapital und andererseits durch einen Bankkredit der Bank ABC.

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 bzw. Hedging Arrangements gebunden.

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

Das von der TO zur Verfügung gestellte Mezzaninkapital betrug ca. 154 Mio. €. Eine Weiterleitung an die Bf2 wurde noch am selben Tag vorgenommen.

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 Vertrag 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 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.

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

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 (und nicht „und“ wie von der belangten Behörde offenbar irrtümlich geschrieben).

Auf Nachfrage, ob die Bf1 ihre Kredite an die TO zurückgezahlt hätte, wurde eine Rückzahlung von insgesamt 404.767.918,47 € bekannt gegeben.

Auf Nachfrage der belangten Behörde nach weiteren Zuzählungen, wurden drei genannt, sodass sich insgesamt folgende Bemessungsgrundlage für die gegenständliche Gesellschaftsteuer ergab:

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 €

Aus dieser Gesamtsumme von 371.214.536,75 € wurde die 1 %ige Gesellschaftsteuer gem. § 2 Z 1 iVm § 8 KVG in Höhe von 3.712.145,37 € mit Bescheid vom 7.12.2012 festgesetzt.

Begründet wurde das damit, dass sich der Kreditgeber durch die Kapitalzufuhr am Gewinn und Verlust der Bf1 beteilige und es sich um den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 5 Abs. 1 Z 3 KVG handle, dessen Bemessungsgrundlage die Gegenleistung ist. Bestritten wurde, dass es sich, wie von der Bf1 in ihrem Rechtsmittel argumentiert, um einen Großmutterzuschuss handle.

Dagegen richtet sich die gegenständliche als Beschwerde zu behandelnde Berufung.

Die Bf1 wurde vom Bundesfinanzgericht in Vorbereitung des Senates vom 18.10.2021 über den festgestellten Sachverhalt informiert und es wurde der Bf1 die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt.

Die Zurverfügungstellung des Kapitals von der Bf1 an die ehemalige Bf2 wurde in gleicher Höhe ebenfalls der Gesellschaftsteuer unterzogen (siehe dazu BFG vom 27.10.2021, RV/7101205/2013).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen äußerst umfangreichen Akten- und Urkundeninhalts in Form sämtlicher vorgelegter Erfassungsakte der belangten Behörde, der darin enthaltenen Verträge (TLFA Vertrag und SSLA Vertrag) in englischer Sprache sowie deren deutsche Übersetzungen, die erst nach Ersuchen der belangten Behörde vorgelegt wurden, dem Gesellschafterbeschluss sowie den übrigen übermittelten Unterlagen als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, dem Unabhängigen Finanzsenat sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Gesellschaftsteuerbescheide, die Berufung dagegen vom 21.12.2012 sowie dessen Ergänzung vom 1.3.2013, die als Bescheidbeschwerde zu behandeln ist, und den Vorlagebericht sowie die Ausführungen der Bf1 evident.

Die Verschmelzung und ihre verfahrensrelevanten Daten sind auf Grund des diesbezüglichen Notariatsaktes bzw. Verschmelzungsvertrages und die Löschung im Firmenbuch sowie die Rechtsnachfolge der Bf1 als übernehmende Gesellschaft der Bf2 als übertragende Gesellschaft durch die Firmenbuchauszüge erwiesen.

Der von der belangten Behörde erhobene Sachverhalt mit sämtlichen Zahlungen wurde der Bf1 mittels eines Ergänzungsersuchens vorgehalten und von der Bf1 inhaltlich und der Höhe nach bestätigt und nur betreffend Errechnung des Rückzahlungsbetrages berichtigt.

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

Die Bf1 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 gleichermaßen wie der belangten Behörde übermittelt hat, beiden Parteien die Gelegenheit zu einer ausführlichen Stellungnahme gegeben.

Die belangte Behörde gab keine Stellungnahme mehr ab, die Bf1 übermittelte eine kurze Stellungnahme, die sich hauptsächlich auf die Begründung der gewählten Dreieckskonstellation mit dem Argument der Vertraulichkeit im Vorfeld des Ankaufes der BCD – Aktien beschränkte.

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.

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

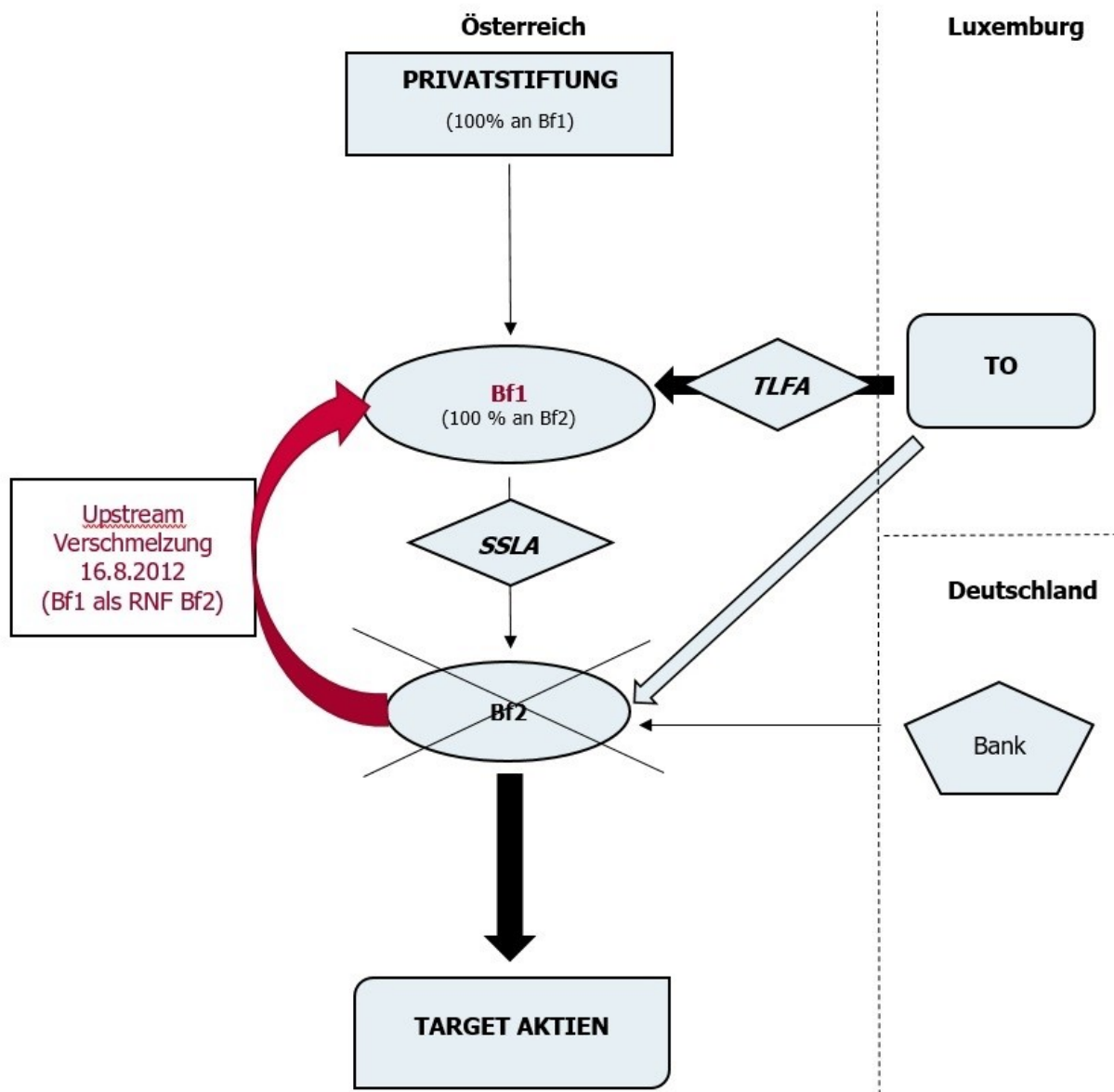
3.1.3.1.1. Grundsätzliche Unterscheidung der gegenständlichen Vorgänge, die auf Vorliegen einer Gesellschaftsteuerpflicht zu beurteilen sind

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

Diese Konstellation steht zwar in engem kausalen Zusammenhang, aber es handelt sich dabei um zwei getrennt voneinander zu beurteilende gesellschaftsteuerrechtliche Vorgänge.

Jedem Vorgang liegt ein anderer Vertrag zu Grunde.

Während Gegenstand dieses Verfahrens der TLFA-Vertrag zwischen der Bf1 und der TO ist, ist auch der SSLA-Vertrag zwischen der Bf1 und der Bf2 in engem Zusammenhang, jedoch eigenständig zu beurteilen, da das Verkehrssteuerrecht die einzelnen Vorgänge bzw. Erwerbe zu beurteilen hat.



Das gegenständliche Erkenntnis beurteilt das erste Vertragsverhältnis zwischen der TO und der Bf1 auf Grundlage des TLFA Vertrages.

Der zweite Vorgang der Weiterleitung bzw. Zurverfügungstellung des Kapitals von der Bf1 an die Bf2 auf Basis des zwischen beiden abgeschlossenen SSLA Vertrages ist Gegenstand des bereits erwähnten Erkenntnisses vom 27. 10. 2021 im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht RV/7101205/2013.

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

Die belangte Behörde beurteilte 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.

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 der fast 50 seitige TLFA Vertrag in deutscher Übersetzung 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. Dies ist im gegenständlichen Fall der zwischen der TO und der Bf1 abgeschlossene TLFA Vertrag.

Im gegenständlichen Fall geht es inhaltlich um eine Millionen-Finanzierung eines internationalen Konzern TO, der nach Angaben der Bf1 für diesen Zweck gegründet worden sei als Kreditgeber und der Bf1 als Kreditnehmerin auf Basis des umfangreichen TLFA Vertrages.

Die Bf1, ebenfalls eine Zweckgesellschaft, die ausschließlich für den Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Erwerbs, Besitzes, Haltens, Finanzierens und Verkaufs von Zielaktien und deren Derivate organisiert ist, erhielt eine Kreditlinie von 410 Mio. € zur Verfügung gestellt, wobei sie eine Verpflichtung zur Rückzahlung nur in Höhe des Rückzahlungsbetrages vereinbarten, 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 Werkstage 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 Bf2, festgelegt. Damit nimmt der Kreditgeber TO am Gewinn und Verlust des Kreditnehmers Bf1 teil.

Die belangte Behörde hielt dieses Gesellschaftsrecht in ihrem Vorhalt/Ergänzungsersuchen vom 2.10. 2012 der Bf1 vor. Wie die Bf1 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 Behörde richtig ermittelt bestätigte, bestätigte die Bf1 damit auch den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG.

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt 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).

Da im gegenständlichen Fall im Gegenzug für die Kreditlinie eine Teilnahme am Gewinn und Verlust und somit ein Gesellschaftsrecht ersterworben wurde, ist der Tatbestand des § 2 Z 1 KVG als erfüllt anzusehen, wie die belangte Behörde richtig dargelegt hat.

In der gegenständlichen als Bescheidbeschwerde zu behandelnden Berufung bestätigt die Bf1 diese Rechtsauffassung auch vollinhaltlich. Schon in ihrer Offenlegung vom 16.8.2011 gab die Bf1 an, dass die TO mehrheitlich am Liquidationsgewinn der Bf1 beteiligt sei und in der Berufung auf Seite 11 formulierte sie es so, dass die Überweisung der TO „gegen Ausgabe von echten Anteilen“ an der Bf1 erfolgte sei.

Allerdings variiert sie ihre Rechtsansicht im „in eventu“-Antrag dahingehend, dass diese rechtliche Beurteilung nur unter der Prämisse, dass für den anderen Vorgang der Weiterleitung der Kreditmittel von der Bf1 an die ehemalige Bf2 keine Gesellschaftsteuer anfällt.

Diese Beurteilung ist jedoch, wie oben erwähnt, nicht Gegenstand dieses Verfahrens, sondern Gegenstand des „Parallelverfahrens“ RV/7101205/2013.

3.1.3.1.3. Verwendungszweck des TLFA Vertrages

Die Bf1 erwähnt in ihrer Rechtsmittelargumentation mehrfach, dass die von der TO zur Verfügung gestellten Gelder eigentlich nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise für die Bf2 gedacht waren und die Bf1 eine „Weiterleitungsverpflichtung“ an die Bf2 getroffen hätte und verweist dazu auf Punkt 3 des TLFA Vertrages. Aus der im Sachverhalt wörtlich wiedergegebenen Formulierung des Punktes 3 ist erkennbar, dass darin von einer „Verpflichtung“ nicht die Rede ist.

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

Der letzten 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 Bf2 weitergereicht, ausschließlich auf solchen Bankkonten des Kreditnehmers zu verwahren, die dem Kreditgeber erstrangig verpfändet sind. ...“

Es wird also eine unterlassene Weiterleitung sogar erwähnt (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 Bf2 regeln sollte. Dieser Vertrag wurde auch am selben Tag abgeschlossen.

Aus diesen Formulierungen ist zwar die Zielsetzung und geplante Vorgehensweise ersichtlich, aber eine Pflicht der Weiterleitung der gesamten von der TO erhaltenen Gelder, so wie sie die Bf1 darstellt, ist nicht explizit formuliert.

3.1.3.1.4. Argumentation der Bf1 bezüglich einer „Großmutterzuschuss“ – Konstellation

Grundsätzlich ging die Bf1, schon bei der Offenlegung der gegenständlichen Dreieckskonstruktion, von einem Großmutterzuschuss 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 die Bf2 mit der Enkelin.

Dem ist jedoch Folgendes 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 Bf2 vor. Demzufolge liegt im gegenständlichen Fall eine andere Konstellation vor und es handelt sich bei der TO nicht um die Großmutter der Bf2.

Die Bf1 führt selbst in ihrer Berufungsbegründung aus, dass keine direkte Beteiligung der TO an der Bf2 vorliegt. Die TO erwirbt zwar durch die Kreditlinie an die Bf1 Gesellschaftsrechte an der Bf1 – die wiederum zu 100 % an der Bf2 beteiligt ist – es liegt daher bestenfalls eine mittelbare Beteiligung vor, jedoch keine unmittelbare Beteiligung der TO an der Bf2 im Sinn einer Großmutter.

Vielmehr ist die Bf1 100 %ige Tochter der DEF. Wenn also eine „Großmutterkonstellation“ vorgelegen wäre, hätte sie nur im Verhältnis der DEF (Großmutter) zur Bf1 (Mutter) und in der Folge Bf2 (Tochter/Enkelin) vorliegen können, was aber im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist.

Die Bf1 ist mit 100 % an der Bf2 beteiligt und daher deren Muttergesellschaft.

Die Zurverfügungstellung des Kapitals von der TO an die Bf1 erfolgte daher auch nicht „innerfamiliär“ sondern im Zuge des Erwerbes von Gesellschaftsrechten.

Es liegt daher keine Konstellation eines Großmutterzuschusses vor.

Da die von der Bf1 angeführten EuGH – Erkenntnisse aber Zuschüsse und die diesbezüglich anzustellende wirtschaftliche Betrachtungsweise betreffen, sind sie daher für den gegenständlichen Fall nicht einschlägig, da es in diesem Verfahren nur darum geht, die Zurverfügungstellung der Kreditlinie von der TO an die Bf1 zu beurteilen.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass die Bf1 auch ausführt, dass bei einem weiteren Vertrag, dem Repayment and Release Agreement vom 13.6.2012, „...*lediglich der Rückzahlungsbetrag gemäß dem ursprünglichen TLFA abgeändert worden sei*“.

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 am 17.6.2012 auf Grund des TLFA Vertrages entstanden ist, hat dieser Vertrag keine Auswirkung auf die Entstehung der Steuerpflicht im gegenständlichen Verfahren.

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 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 (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).

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde sich für den schriftlichen Vorhalt in Form eines Ergänzungsersuchens entschieden und dieses der Bf1 vor Erlassung des Bescheides übermittelt. Darin war der ermittelte Sachverhalt ausführlich dargestellt bzw. wurden konkrete Fragen gestellt, die die Bf1 ordnungsgemäß beantwortet hat.

Im Zuge dieser Antwort hat die Bf1 den von der belangten Behörde dargestellten Sachverhalt mit einer Ausnahme als korrekt bestätigt. Diese Ausnahme bezog sich auf das Wort „oder“ anstelle von fälschlicherweise „und“ in Hinblick auf die Ermittlung des Rückzahlungsbetrages.

Nach der Darstellung der belangten Behörde richtete sich der Rückzahlungsbetrag nach dem Substanzwert u n d dem durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöse. Die Bf1 stellte richtig, dass sich gemäß dem TLFA Vertrag bei der Definition des „Net Asset Value“ (Substanzwert), dieser sich entweder nach lit. a von der Höhe des durch den Verkauf der Zielaktien erzielten Erlöses ableite o d e r nach lit. b sich auf Basis des arithmetischen Mittels der Schlusskurse der Zielaktie während der 20 Werktage vor dem Rückzahlungstag errechne. Diese Richtigstellung wurde von der belangten Behörde korrekterweise in ihren Bescheid 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 dazu Stellung genommen.

Die Bf1 sieht das Parteiengehör trotzdem als verletzt an.

Die Bf1 hat als Rechtsnachfolgerin für die Bf2 kritisch angemerkt, dass an sie im Beschwerdeverfahren betreffend den SSLA Vertrag von der belangten Behörde nicht, wie im gegenständlichen Verfahren betreffend den TLFA Vertrag ein Ergänzungsersuchen zur Wahrung des Parteiengehörs gerichtet worden sei. Auf diese Behauptung wird im zuständigen Verfahren RV/7101205/2013 einzugehen sein.

Für sich selbst im gegenständlichen Verfahren betreffend den TLFA Vertrag zwischen der TO und der Bf1 hat die Bf1 kritisch angemerkt, dass ihr zusätzlich zu dem Ergänzungsersuchen vom 2.10.2012 sowie dem Ersuchen der Übermittlung der Verträge in deutscher Sprache keine nochmalige Möglichkeit, sich zu äußern, von der belangten Behörde eingeräumt wurde.

Scheinbar hat sie übersehen, dass durch das Ergänzungsersuchen, das sich im Übrigen auch auf den SSLA Vertrag bezieht, der Bf1 nicht nur der ermittelte Sachverhalt zur Kenntnis gebracht wurde und dazu konkrete Fragen gestellt wurden, sondern, dass ihr auch die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben wurde und damit das Parteiengehör bereits gewahrt wurde.

Für eine nochmalige Aufforderung der Bf1 durch die belangte Behörde zur Stellungnahme oder Äußerung ist kein Grund ersichtlich, die Bf1 nennt auch keinen konkreten Grund, warum die Notwendigkeit zu einer weiteren Äußerung oder Stellungnahme ihrerseits bestanden hätte.

Darüber hinaus wurde der Bf1 in Vorbereitung des Senates vom 18.10.2012 eine weitere Möglichkeit zur Stellungnahme von Seiten des Bundesfinanzgerichtes eingeräumt, die auch genutzt wurde durch eine kurze Stellungnahme der Bf1 vom 6.10.2021.

Eine Verletzung des Parteiengehörs kann daher vom Bundesfinanzgericht nicht erkannt werden.

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, 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, siehe *Ritz*, BAO⁶ zu § 93 Abs.3 Rz 11f).

Im gegenständlichen Fall ist der Bescheid mit einer gesonderten 5 Seiten langen Begründung ergangen. Aus der Begründung geht nicht nur der verfahrensgegenständliche Sachverhalt hervor – der der Bf1 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 aus den Antworten auf die rechtliche Beurteilung der Erfüllung des Tatbestandes § 2 Z 1 KVG iVm § 5 Abs 1 Z 3 KVG.

Die Bf1 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, die zum Inhalt haben, dass ein Widerspruch zwischen Spruch und Begründung Rechtswidrigkeit des Bescheides zur Folge hat.

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

3.3. 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, 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).

Demzufolge wurde durch den gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 19. Oktober 2021