



GZ RV/3879-W/08,
GZ RV/3880-W/08
GZ RV/3064-W/09
GZ.RV/3094-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Dkfm. Dr. Peter Bernert und Helmut Tomek über die Berufungen der L. N. Holding GmbH, Adr., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Juni 2008, ErfNr.1, vom 10. Juni 2008, ErfNr.2, vom 21. Juli 2009, ErfNr.3 und vom 23. Juli 2009, ErfNr.4 betreffend Gesellschaftsteuer nach der am 11. November 2013 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit unter Angabe ihrer Geschäftsanschrift in Wien, firmenmäßig gefertigter Gesellschaftsteuererklärung vom 29. Oktober 2007, ErfNr.1, erklärte die Berufungswerberin (Bw.) gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien als Abgabepflichtige ausdrücklich eine *"Freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft"* in Höhe von € 10.073.969,45.

Dazu führte die Bw. Folgendes aus:

"Die L. SE, München hat am 16. 7.2007 einen Zuschuss iHv EUR 10.073.969,45 an die L. N. Holding GmbH gewährt mit der Verpflichtung, diesen Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft L.

C. I. S.A., Bukarest weiterzuleiten (Gesellschafterbeschluss mit Weiterleitungsverpflichtung vom 13. 7.2007; siehe Anlage). Am 24.7.2007 wurde der gesamte Zuschuss tatsächlich an die L. C. I. S.A., Bukarest gegen Ausgabe neuer Aktien zugunsten der L. N. Holding GmbH weitergeleitet.

Nach Pkt 5.1. der Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind Großmütterzuschüsse grundsätzlich der Muttergesellschaft zuzurechnen, wenn es bei der Enkelgesellschaft zur Ausgabe neuer Anteile kommt. Da im vorliegenden Fall im Ergebnis ein Zuschuss in eine rumänische Kapitalgesellschaft vorliegt, der auf Anweisung der deutschen Großmuttergesellschaft erfolgt ist, unterliegt dieser Vorgang nicht der österreichischen Gesellschaftsteuer. Dies wird auch durch das EuGH-Urteil, Rs C-494/03, Senior Engineering Investments B V bestätigt".

Der in der Anlage in Kopie angeschlossene Gesellschafterbeschluss hat folgenden Inhalt:

"Gesellschafterbeschluss der L. N. Holding GmbH, Wien

Gesellschafterbeschluss:

Die L. SE, München, beschließt als alleinige Gesellschafterin der L. N. Holding GmbH unter Verzicht auf sämtliche Frist- und Formvorschriften im schriftlichen Verfahren:

1. Die L. SE leistet an die L. N. Holding GmbH einen nicht rückzahlbaren Kapitalzuschuss in Höhe von EUR 10.073.969,45.

2. Die L. N. Holding GmbH wird den Zuschuss als nicht gebundene Kapitalrücklage in der Bilanz ausweisen. Eine Erhöhung des Stammkapitals findet nicht statt.

3. L. N. Holding GmbH ist verpflichtet, diesen Zuschuss in Höhe von EUR 10.073.969,45 unverzüglich an L.-C. I. S.A., Bukarest, weiterzuleiten.

München, 13. Juli 2007

L. SE < zwei Unterschriften unleserlich >"

Weiters erklärte die Bw. noch folgende Zuschüsse denen Gesellschafterbeschlüsse in gleicher Weise zu Grunde lagen und die von der Bw. in gleicher Weise zum Erwerb neuer Aktien an ausländischen Tochtergesellschaften verwendet wurden:

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 29. Oktober 2007, ErfNr.2, einen Gesellschafterzuschuss lt. Gesellschafterbeschluss vom 5. September 2007 in Höhe von € 1.500.000,00, welcher dem Erwerb neuer Aktien an der L. D. N. sp.z.oo. in Warschau diente.

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 9. Februar 2009, ErfNr.3, einen Gesellschafterzuschuss lt. Gesellschafterbeschluss vom 12. März 2008 in Höhe von € 9.300.000,00, welcher dem Erwerb neuer Aktien an der L. D. N. sp.z.oo. in Warschau diente.

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 9. Februar 2009, ErfNr.4, einen Gesellschafterzuschuss lt. Gesellschafterbeschluss vom 18. Dezember 2008 in Höhe von € 13.200.000,00, welcher dem Erwerb neuer Aktien an der L. Zagreb d.d. in Zagreb diente.

Auf Grund der Erklärungen der Bw. setzte das Finanzamt für die oa. von der Gesellschafterin der Berufungswerberin (Bw.) an die Bw. geleisteten Gesellschafterzuschüsse mit den angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheiden Gesellschaftsteuer jeweils ausgehend vom Wert der Leistung mit € 100.739,69 (ErfNr.1), € 15.000,00 (ErfNr.2), € 93.000,00 (ErfNr.3) und mit € 132.000,00 (ErfNr.4) fest.

In den dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufungen wendete die Bw. im Wesentlichen ein, dass den Gesellschaftsteuerbescheiden entgegen zu halten sei, dass nicht nur ein direkter Zuschuss der Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft keine Gesellschaftsteuer auslöst, sondern auch die Hingabe eines Zuschusses der Großmuttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft mit der Verpflichtung, diesen an die Enkelgesellschaft weiterzuleiten (Erlass BMF vom 14. März 2003, Z10 5004/ 1- IV/10/03). Gesellschaftsrechtlich erfolge eine Verpflichtung der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich nur durch einen Gesellschafterbeschluss (vgl. [§ 20 Abs 1 GmbHG](#)). Ein Beschluss setze sich aus den Stimmabgaben der an der Gesellschaft beteiligten Personen zusammen (Koppensteiner/Rüffler, GmbH Gesetz Kommentar, § 34 Rz 3). Dabei handele es sich regelmäßig um ein mehrseitiges Rechtsgeschäft, das auf die verbindliche Fixierung des gemeinsamen Willens als Willen der Gesellschaft gerichtet ist (OGH vom 12.12.1991, [6 Ob 17/91](#)). Das gelte auch dann, wenn sich nur ein Gesellschafter an der Abstimmung beteilige, sei es, weil es sich um den einzigen oder um den einzigen erschienenen Gesellschafter handele (Koppensteiner/Rüffler, GmbH Gesetz Kommentar, § 34 Rz 3, mit weiterführenden Nachweisen).

Im angeführten Sachverhalt habe die L. SE München, als einzige Gesellschafterin der L. N. Holding GmbH, ihre Tochtergesellschaft durch vorliegenden Gesellschafterbeschluss verpflichtet, den Zuschuss in voller Höhe unverzüglich an die L.-C. I. S.A. in Bukarest. [bzw. L. D. N. sp.z.o.o. in Warschau, L. Zagreb d.d. in Zagreb] weiterzuleiten. Die Geschäftsführer der L. N. Holding GmbH seien somit auf Grund des Gesellschafterzuschusses verpflichtet, diesen Zuschuss an die jeweilige Gesellschaft weiterzuleiten. Dieser gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung seien die Geschäftsführer zeitnah nachgekommen. Die Voraussetzungen, diesen Zuschuss wie einen gesellschaftsteuerfreien Großmutterzuschuss zu behandeln, seien daher erfüllt. Auch der VwGH (18.9.2007, 2006/16/0154) habe bereits ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Verpflichtung zur Weiterleitung grundsätzlich einer entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung und somit eines Gesellschafterbeschlusses bedürfe. Nur durch einen solchen Gesellschafterbeschluss liegt eine Weisung an die Geschäftsführer der Zwischengesellschaft vor (siehe auch Judikaturbesprechung, GeS 2008, 36).

In zwei Fällen (ErfNr.1 und ErfNr.2) erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung, welche das Finanzamt damit begründete, dass es sich beim Gesellschafterbeschluss um einen

solchen der Gesellschafterin der Bw. handle, und somit um eine in der Bw. getroffene Willensbildung, womit noch keine von der Großmuttergesellschaft, der L. SE, an die Muttergesellschaft (die Bw.) erteilte Verpflichtung zur Weiterleitung vorliege.

Dagegen brachte die Bw. jeweils unter Hinweis auf [§ 20 Abs. 1 GmbHG](#) und auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.6.2007, [2007/16/0027](#) einen Vorlageantrag ein und beantragte eine Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Weiters erklärte die Bw., dass sie eine 100%ige Tochtergesellschaft der deutschen börsennotierten L. SE München sei und als Ostholding die Anteile an osteuropäischen Gesellschaften des L. Konzerns halte. Eigenkapitalzuschüsse der L. SE würden aus gesellschaftsrechtlichen Gründen nicht direkt, sondern über ihre österreichische Tochtergesellschaft geleitet.

Auf Grund eines Vorhaltes des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates erklärte die Bw. Folgendes:

"Zur vorläufigen Ansicht des Referenten sei Folgendes angemerkt:

1. Vorliegen eines einheitlichen Vorganges

Bei durchgeleiteten Großmutterzuschüssen ist nach hA nicht von zwei getrennten, sondern von einem einheitlichen Vorgang auszugehen, sofern eine Weiterleitungsverpflichtung aufgrund des bindenden Beschlusses der Gesellschafter der weiterleitenden Muttergesellschaft vorliegt.¹

2. Mangelnde Freiwilligkeit der Weiterleitung der Mittel an die Enkelgesellschaften auf Ebene der L. N. Holding GmbH.

Eine Leistung nach [§ 2 Z 4 lit a KVG](#) liegt aufgrund mangelnder Freiwilligkeit nicht vor. Zwar ist dem Referenten zuzustimmen, dass weder ein gesellschaftsvertraglicher noch ein gesetzlicher Zwang zur Weiterleitung der Mittel bestand, doch liegt die für die Gesellschaftsteuerpflicht erforderliche Freiwilligkeit aufgrund der bereits erwähnten Gesellschafterbeschlüsse mit Weiterleitungsverpflichtung nicht vor.²

Zum Einwand des Erkenntnisses des VwGH vom 28.06.2007, [2007/16/0027](#) ist anzumerken, dass in dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt ein entsprechender Gesellschafterbeschluss nicht vorlag und deshalb dieser Einwand keine Wirkung entfalten konnte. Der Umkehrschluss, dass der VwGH bei Vorliegen einer Weiterleitungsverpflichtung aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses von einer gesellschaftsteuerpflichtigen freiwilligen Leistung ausgeht, ist aus dem Erkenntnis keinesfalls zu ziehen. Vielmehr wird aus dem Erkenntnis im Schrifttum einhellig geschlossen, dass ein Gesellschafterbeschluss mit Weiterleitungsverpflichtung die Freiwilligkeit nach [§ 2 Z 4 lit a KVG](#) ausschließt.³

In den vorliegenden Sachverhalten liegen unstrittig Gesellschafterbeschlüsse mit Weiterleitungsverpflichtung vor, die die Freiwilligkeit und damit die Gesellschaftsteuerpflicht nach [§ 2 Z 4 lit a KVG](#) ausschließen.³

3. Keine Eignung zur Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte an der L. N. Holding GmbH
Der Referent führt aus, dass bereits aus dem Ausweis als Kapitalrücklage auf die Erhöhung und Eignung der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte an der L. N. Holding GmbH geschlossen werden könne und dies unbestritten sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass es bereits aufgrund der Weiterleitungsverpflichtung an der Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte an der L. N. Holding GmbH zu erhöhen, mangelt.⁴

4. Vorliegen einer freiwilligen Leistung der Großmuttergesellschaft L. SE, Deutschland an die

Enkelgesellschaften

Im vorliegenden Sachverhalt ist von einer freiwilligen Leistung der Großmuttergesellschaft, der L. SE, an die jeweiligen Enkelgesellschaften auszugehen. Dieser Vorgang unterliegt aber keiner Gesellschaftsteuerpflicht in Österreich.

5. Zurechnung an und Interesse der Großmuttergesellschaft (L. SE) und keine Zurechnung an und kein Interesse der Muttergesellschaft (L. N. Holding GmbH)

Richtig ist, dass die Zuschüsse an die Enkelgesellschaften gegen Ausgabe neuer Anteile zugunsten der L. N. Holding GmbH erfolgt sind. Allerdings sei angemerkt, dass die Ausgabe neuer Anteile ausschließlich aufgrund der Anforderungen des jeweiligen nationalen ausländischen Rechts erfolgte. Ein Interesse der L. N. Holding GmbH war damit nicht verbunden. Dies wird auch dadurch verdeutlicht, dass die L. N. Holding GmbH an allen Tochtergesellschaften vor und nach erfolgter Kapitalerhöhung 100% der Anteile hielt und es somit durch die Anteilsgewährung wirtschaftlich zu keiner Stärkung der Gesellschafterposition der L. N. Holding GmbH gekommen ist.

Der L. N. Holding GmbH kam aufgrund des Gesellschafterbeschlusses zur verpflichtenden Weiterleitung des Zuschusses (bzw zum Erwerb der Anteile) keine Verfügungsbefugnis über die Zuschussmittel zu.

Abschließend sei nochmals unsere Anmerkung in unseren Berufungen wiederholt, dass die L. SE die Muttergesellschaft des weltweiten L. Konzerns ist und die L. N. Holding GmbH als reine Zwischenholding für die CEE-Gesellschaften fungiert. Die Gesellschafterzuschüsse erfolgten somit im ausschließlichen Interesse der L. SE.⁵

6. Unterlagen

In der Anlage übermitteln wir Ihnen die angeforderten Unterlagen beispielhaft zu GZ RV/3880-W/08 betreffend L.-C. I. S.A. Rumänien, dem zeitlich frühesten Zuschuss. Alle weiteren Sachverhalte sind identisch abgewickelt worden. Finden Sie beiliegend den Gesellschafterbeschluss auf Ebene der L. N. Holding GmbH, Österreich in Zusammenhang mit der Ausgabe bzw. dem Erwerb der Aktien, sowie die zugehörigen Protokolle und Buchungsbelege.

¹ Knörzer/Althuber, GesSe (2009), § 2, Rz 94; Knörzer, GeS 2008, 37;

Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG (2008), § 2, Rz 228.

² Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG (2008), § 2, Rz 228.

³ Vgl zB Knörzer/Althuber, GesSt² (2009), § 2, Rz 94; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG (2008), § 2, Rz 228.

⁴ Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG (2008), § 2, Rz 228.

⁵ Vgl Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG (2008), § 2, Rz 217; Fraberger/Zöchling, Großmutterzuschüsse in Österreich gesellschaftsteuerpflichtig?, SWK 2006, 278f".

Dazu legte die Bw. beispielhaft zu GZ RV/3880-W/08 betreffend L.-C. I. S.A. Rumänien diverse Unterlagen vor (alle weiteren Sachverhalte seien identisch abgewickelt worden).

Aus dem in Kopie beigelegten, in englischer Sprache erstellten Protokoll vom 18. Juli 2007 über die außerordentliche Versammlung der Gesellschafter der L.-C. I. S.A. "...Extraordinary General Shareholders' Meeting of L.-C. I. S.A..." über die Kapitalerhöhung bei dieser Gesellschaft "...Increase of the share capital of company...." geht hervor, dass die Bw. anlässlich dieser Kapitalerhöhung 3.043 Aktien zum Nominale von € 506.615,65 zuzüglich Agio von € 9.567.353,81, zahlbar bis 27. Juni 2007, zeichnete "...The issued shares has been subscribed by the L. N. Holding GmbH as follows: " L. N. Holding GmbH has subscribed 3.043 shares, with a total nominal value equivalent of EUR 506.615,65, the issue

premium being equivalent of EUR 9,567,353,812. The contribution to share capital and the issue premium will be paid until 27th of July 2007".

Dem Protokoll ist weiters zu entnehmen, dass die Bw. nicht 100% an der L.-C. I. S.A. hielt.

Weiters wurde der Stellungnahme

die Kopie einer Vollmacht "Power of Attorney" , mit Ortsangabe und Datierung "Vienna, July 13th 2007", lt. welcher die Bw. Dr. K. bevollmächtigte die Bw. bei der

Gesellschafterversammlung am 18. Juli 2007 zu vertreten,

ein Auszug aus den Büchern der Bw. ohne weitere Erläuterungen

und

eine Darstellung der Kontenbewegungen auf dem Konto der Bw. bei der L. Bank AG, KNr. 200

beigelegt, aus welcher zu schließen ist, dass auf dem Konto der Bw. mit Valuta 16. Juli 2007

ein Betrag von € 10.073.969,45 unter der Bezeichnung "Cashpooling" eingelangt ist und am

24 Juli 2007 ein Betrag € 10.073.969,46 unter der Bezeichnung "D. CAP INJ ROMANIA"

abgebucht wurde,

beigelegt.

In der Folge verlangte der Referent gemäß [§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO](#) die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat über die unter RV/3064 W/09 und RV/3094 W/09 anhängigen Berufungen mit folgender Begründung:

"Zu den unter RV/3879-W/08 und RV/3880-W/08 anhängigen Berufungen wurden von der Bw. in den Vorlageanträgen Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt. Den unter RV/3064-W/09 und RV/3094-W/09 anhängigen Berufungen liegen gleichgelagerte Sachverhalte, dieselbe Berufungswerberin betreffend, zu Grunde. Es sind in diesen Verfahren jedoch keine Berufungsvorentscheidungen ergangen und es wurden somit auch keine Vorlageanträge gestellt.

Eine Verbindung der Verfahren führt jedoch insgesamt zu einer Vereinfachung und Beschleunigung der Verfahren, womit das Verlangen des Referenten iSd [§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO](#) begründet ist (vgl Ritz, BAO4 Rz 10 zu [§ 282 BAO](#))".

Der oa. Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates samt Stellungnahme der Bw. wurde der Amtspartei mittels Email vorweg übermittelt.

In der am 11. November 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde nach der Darstellung des Verfahrensablaufes und des Sachverhaltes durch Referenten einschließlich unpräjudizieller Würdigung, ergänzend ausgeführt:

"PV ergänzt zum Sachverhalt: Die weltweit börsennotierte L. in München beschloss, eine Holding in Wien zu gründen, die für den Osten die Beteiligungen halten sollte. Man verlegte aber die Leute nicht von München nach Wien – das ging nicht. In Wien stand daher nur ein Mantel. Gemanagt wird alles von München aus. Es sitzt auch kein Münchner in Wien. Im Endeffekt ist das eine funktionslose Kapitalgesellschaft. Wenn in Rumänien ein Kapitalbedarf besteht, wird das nur in München erkannt und Wien ist da nur Befehlsempfänger. Das müssen

die österreichischen Geschäftsführer auch durchführen. Wir in Österreich leben mit Großmutterzuschüssen. In Rumänien konnte man das nicht machen, das ging nur über Wien. Im Osten kann man das nicht auf Kapitalerhöhung buchen. Deswegen machen wir das nur über die Großmutterzuschüsse. Warum die direkte Buchung nicht geht, das hat mehrere Gründe. Sie sagen im Osten, das ist gesetzlich nicht vorgesehen. Sie haben damit jedenfalls keine Erfahrung, das ist historisch so erklärbar. Wir wollten mit der historischen Erläuterung zeigen, dass das ausschließliche Interesse in München liegt. Österreich ist nur ein "Vehikel", das wir für den Osten brauchen. Es ist unseres Erachtens augenscheinlich, dass es von München ausgeht. "Bank an Kapitalrücklage" wurde gebucht. Und aufgelöst wird die Buchung mit "Beteiligung an Bank". "Beteiligung an Kapitalrücklage" wird beim direkten Großmutterzuschuss gebucht. Die Zwischengesellschaft wird bei jedem Großmutterzuschuss (ertragssteuerlich) "reicher". Sie ist aber nur Befehlsempfänger und muss das Geld weiterleiten. "Ich habe als Zwischengesellschaft nachher nicht mehr als vorher". Wir sind gar nicht in der "Gruppe" für Zwecke der Gruppenbesteuerung drinnen. Derzeit gibt es keine Mitarbeiter, die in Wien tätig sind. Ein formaler Geschäftsführer ist in Wien in der Zwischengesellschaft.

Amtspartei: Zum Sachverhalt möchte das FA noch einmal anmerken, dass es hier um einen zweistufigen Vorgang geht: von der deutschen Gesellschaft an die österreichische Gesellschaft und von der österreichischen Gesellschaft dann weiter. Und es sich nicht um den Fall eines klassischen Großmutterzuschusses handelt. Bei diesem erfolgt die Mittelzuführung direkt von der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft. Und ist die Muttergesellschaft in diesem Vorgang nicht eingebunden. Es kommt lediglich zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes. Im vorliegenden Sachverhalt ist die Zuschussleistung von der deutschen Gesellschaft an die österreichische Gesellschaft gesellschaftsteuerlich zu untersuchen. Hier ist die Rolle der Bw. anzuschauen und zu prüfen. Durch diesen Gesellschafterbeschluss erfolgte bloß eine interne Willensbildung der Bw. Eine Verpflichtung durch die Muttergesellschaft von außen her erfolgte hier nicht. Die Bw. hat über die erhaltenen Mittel eine Verfügungsmöglichkeit. Die Verwendung für den Zweck Kapitalerhöhung mag allenfalls die Verfügungsmöglichkeit beschränken, jedoch nicht komplett ausschließen. Im Fall einer Kapitalerhöhung ist von einem ausgeschlossenen Willen der die Kapitalerhöhung Übernehmenden keinesfalls auszugehen. Im vorliegenden Fall existiert keine Verpflichtung zur Weiterleitung, sodass die Bw. keinerlei selbständigen Willen mehr hätte. Über die Qualität eines Gesellschafterbeschlusses wie im vorliegenden Fall hat sich der UFS ausführlich beschäftigt in seiner BE 29.6.2007, RV/1184-W/04. Da es hier keine Weiterleitungsverpflichtung gibt, ist auch bei der Mittelzufuhr die Freiwilligkeit nicht ausgeschlossen und es kommt auch zu einer Werterhöhung der Gesellschaftsrechte. Der Eingang des Zuschusses wurde auf "Bank an Rücklage" gebucht. Weitere spätere Vorgänge sind wegen des bei der Gesellschaftsteuer anzuwendenden Stichtagsprinzips nicht mehr von Relevanz.

PV: Zum Stichtagsprinzip bei der Gesellschaftsteuer: Dagegen sprechen die UFS-Entscheidungen zur umgründungsnahen Gesellschafterzuschuss. Die herrschende Ansicht geht bei einem durchgeleiteten Großmutterzuschuss von einem einheitlichen Vorgang aus. Das wird im vorliegenden Sachverhalt noch durch den zugrunde liegenden Gesellschafterbeschluss bestärkt, der innerhalb eines Schriftstückes sowohl den Kapitalzuschuss als auch die Weiterleitungsverpflichtung vorsieht. Eine Verfügungsmöglichkeit der Bw. bestand aufgrund des eindeutigen Wortlautes des Beschlusses keineswegs. Weiters wird aus dem VwGH-Erk. vom 28.6.2007, 2007/16/0027, im einschlägigen Fachschrifttum der Schluss gezogen, dass ein Gesellschafterbeschluss mit Weiterleitungsverpflichtung die Freiwilligkeit nach [§ 2 Z 4 lit. a KVG](#) ausschließt. Darüber hinaus ist dem Fachschrifttum zu entnehmen, dass trotz Ausweises als Kapitalrücklage aufgrund der Weiterleitungsverpflichtung es zu keiner gesellschaftsteuerlichen Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte komme. Abschließend soll auf die Interessens/- Zurechnungstheorie, die von VwGH und UFS judiziert wird, hingewiesen werden, sowie auf die Funktionslosigkeit der Bw. im konkreten Sachverhalt. Aufgrund dieser Rspr. ist unserer Ansicht nach allenfalls davon auszugehen, dass der

Zuschuss direkt zwischen der L. SE und den Enkelgesellschaften aus gesellschaftsteuerlicher Sicht gelaufen ist.

Amtspartei: Die Rechtsansicht des VwGH zu den umgründungsnahen Zuschüssen ist ein anderer Sachverhalt und kann hier nicht herangezogen werden. Dort geht es um die zukünftige Gesellschafterstellung. Das trifft hier überhaupt nicht zu. Im Gegenteil, die deutsche L. ist an der ausländischen Kapitalgesellschaft nie beteiligt.

Der Rechtsansicht des VwGH in dem genannten Erk. vom 28.6.2007 ist der UFS in seinen beiden Entscheidungen vom 26.9.2011, RV/2050-W/06 und RV/1890-W/06 entgegengetreten. Und wurde auch schon heute vom Referenten eingehend erläutert, warum der VwGH-Entscheidung nicht die entscheidende Bedeutung zukommen kann. Zu dem vom PV vorgebrachten einschlägigen Schrifttum möchte das FA anführen, dass einerseits keine exakten Belegstellen angeführt worden sind und man sich andererseits diese Aussagen anschauen muss, zu welchem Zeitpunkt erscheinen sie? Sodass einige Zeit später diese Ansichten als überholt anzusehen sind. Weiters hat man sich in der Literatur zu diesem Problembereich auch kritisch geäußert.

Zur Zurechnungstheorie/Zurechnung von Leistungen: Der Zurechnung von Leistungen sind durch gesellschaftsrechtliche Regelungen Grenzen gesetzt. Andernfalls würde man durch eine Zurechnung einen rechtswidrigen Vorgang darstellen. Wenn ausländische Rechtsordnungen nur Leistungen von Gesellschaftern akzeptieren, kann die Zurechnung nicht so weit ausgedehnt werden, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Leistungen von Nichtgesellschaftern kommen.

PV: Konkrete Belegstellen im Fachschrifttum wurden dem UFS im Schreiben vom 21.12.2012 übermittelt. Gerne können diese ergänzt werden; GES 2008, 35 von Knörzer. Zum Stichtagsprinzip sei ergänzend ausgeführt, dass nicht behauptet wird, dass die L. SE direkte Gesellschafterin der Osteuropagesellschaften ist/war. Den Erkenntnissen soll hingegen nur entnommen werden, dass die Rechtsprechung auch Vorgänge die in einem zeitlichen Zusammenhang stehen, als einheitlich beurteilt".

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht,

dass die Berufungswerberin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland, von ihrer Alleingesellschafterin, der L. SE, München

am 16. Juli 2007 einen Zuschuss von € 10.073.969,45

am 7. September 2007 einen Zuschuss von € 1.500.000,00

am 12. März 2008 einen Zuschuss von € 9.300.000,00 und

am 22. Dezember 2008 einen Zuschuss von € 13.200.000,00 erhalten hat,

dass diese nicht rückzahlbaren und als nicht gebundene Kapitalrücklage auszuweisenden Kapitalzuschüsse von der L. SE jeweils an die Bw. ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang geleistet wurden,

dass in Folge der oben dargestellten Gesellschafterbeschlüsse, wonach die Zuschüsse in voller Höhe an die L.-C. I. S.A. in Bukarest bzw. an die L. D. N. sp.z.o.o. in Warschau bzw. an die L. Zagreb d.d. in Zagreb weiterzuleiten seien, diese Zuschüsse von der Bw., die Gesellschafterin dieser Gesellschaften war, für Kapitalerhöhungen bei diesen Gesellschaften jeweils gegen

Ausgabe neuer Aktien verwendet wurden und dass die Bw. hier als Beteiligungsholding ("Ostholding") fungierte.

Dies ergibt sich aus den Angaben der Bw. und den von ihr vorgelegten Unterlagen.

Auch wenn die Geschäftsführung entsprechend der Vorgaben der Muttergesellschaft agiert, so steht jedenfalls fest, dass sich die Geschäftsleitung im Inland befindet und es sich bei der Bw. um eine inländische Kapitalgesellschaft im Sinne des KVG handelt, wozu auch auf die von der Bw. unter Angabe der inländischen Geschäftsanschrift firmenmäßig gefertigten Gesellschaftssteuervereinerklärung über Leistungen an die Bw. als ausdrücklich inländische Kapitalgesellschaft verwiesen wird.

Anordnungen der L. SE München, wie es sich in den gegenständlichen Fällen aus den Gesellschafterbeschlüssen klar zeigt, erfolgten an die (unbestritten österreichische) Geschäftsführung lediglich einzelfallbezogenen. Gleiches gilt für die Vertretung der Bw. durch Dritte, wie sich aus der von der Bw. beispielhaft vorgelegten Vollmacht vom 13. Juli 2007 zeigt.

Auch wurde im gesamten Verfahren nicht eingewendet, dass Gesellschafterleistungen an die Bw. im Inland nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen würden, weil sich die Geschäftsleitung nicht im Inland befände.

Fraglich ist lediglich, ob an eine Zwischengesellschaft (Beteiligungsholding) von der operativ tätigen Großmuttergesellschaft geleistete Kapitalzuschüsse als freiwillige Leistungen an die Zwischengesellschaft der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn die Großmuttergesellschaft mit Gesellschafterbeschluss bestimmt, dass die Zwischengesellschaft die Kapitalzuschüsse an die Enkelgesellschaften (ausländischen Tochtergesellschaften der Zwischengesellschaft) weiterzuleiten hat und auf Grund der ausländischen gesellschaftsrechtlichen Vorgaben keine bloße Weiterleitung erfolgt, sondern bei den Enkelgesellschaften Kapitalerhöhungen gegen Ausgabe von neuen Anteilen durchgeführt werden und die Kapitalzuschüsse von der Zwischengesellschaft zur Tilgung ihrer Verpflichtungen aus ihren Beteiligungen an den Kapitalerhöhungen, letztlich für den Erwerb von neuen Anteilen an den Enkelgesellschaften, verwendet werden.

Gemäß [§ 2 Z 4 lit. a KVG](#) unterliegen Zuschüsse, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wenn es sich um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, der Gesellschaftsteuer.

Mit BGBl 629/1994 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz an die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) angepasst.

Diese Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkomentar², Pkt. I.1. zu § 2).

Die richtlinienkonforme Interpretation umfasst das gesamte nationale Recht. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien (wenn auch nur teilweise) basieren, richtlinienkonform auszulegen.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstoßen würden (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Auf Grund des Art. 4 Abs. 2 der hier maßgeblichen Kapitalansammlungsrichtlinie können, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, ua. die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftssteuer unterworfen werden:

"..... b) die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen; ..."

Die Kapitalzuführung muss geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers zu erhöhen. Erhöhungen des Gesellschaftsvermögens bei einer anderen Kapitalgesellschaft als dem Leistungsempfänger (zB der Muttergesellschaft des Leistungsempfängers), die sich nur als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung darstellen, sind nicht steuerbar. Da auf denselben Vorgang nur einmal Gesellschaftsteuer erhoben werden darf, muss unterschieden werden, was der Vorgang ist und was als bloße Auswirkung dieses Vorganges anzusehen ist (vgl. dazu EuGH 12.01.2006, Rs C 494/03, Senior Engineering Investments BV, RZ 41 und 42).

Lt. den offengelegten Gesellschafterbeschlüssen beschloss die Alleingesellschafterin der Bw. die Leistung von Kapitalzuschüssen an die Bw. und leistete diese in der Folge tatsächlich an die Bw.

Die Zuschüsse wurden nicht bloß weitergeleitet und stellen bei den Enkelgesellschaften keine "nicht rückzahlbaren Kapitalzuschüsse" der Großmuttergesellschaft dar.

Die Bw. verfügte über dieses Vermögen im Sinne der, den Willen der Bw. bestimmenden Gesellschafterbeschlüsse nach Maßgabe der (gesellschaftsrechtlichen) Vorgaben der ausländischen Tochtergesellschaften und erwarb im Zuge von Kapitalerhöhungen neue Anteile an diesen Gesellschaften.

Im Übrigen ist es hier nicht entscheidend, ob und wann die Geschäftsführer der Bw.

ansonsten auf Grund von Anordnungen agieren. Es sind hier die Beschlüsse der Gesellschafter im konkreten Einzelfall maßgeblich.

Dass die Leistungen der Alleingesellschafterin der Bw. ohne gesellschaftsvertraglichen und ohne gesetzlichen Zwang erfolgten, ergibt sich aus den Angaben der Bw.

Dabei handelt es sich jedoch nicht um einen Vorgang zwischen der Muttergesellschaft der Bw. und den jeweiligen Tochtergesellschaften der Bw., sondern um jeweils einen Vorgang zwischen der Muttergesellschaft der Bw. und der Bw. einerseits und um jeweils einen Vorgang zwischen der Bw. und ihrer jeweiligen Tochtergesellschaft andererseits.

Die Leistungen an die Bw. sind jedenfalls freiwillige Leistungen. Die Ansicht der Bw., wonach die Gesellschafterbeschlüsse über die Weiterleitung der Freiwilligkeit der Leistungen entgegenstünde, ist schon alleine deshalb unbegründet, weil hier die Leistungen der Muttergesellschaft der Bw. gegenständlich sind und nicht deren Weiterleitung.

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 28.9.1998, [95/16/0302](#)).

Zur Ansicht der Bw., dass die in den Gesellschafterbeschlüssen festgelegten Weiterleitungsverpflichtungen der Eignung der Kapitalzuschüsse den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, entgegenstehen würde, ist zu sagen, dass mit diesen Beschlüssen lediglich der Wille der Bw. dahingehend bestimmt wurde, die Kapitalzuschüsse in einer besonderen, dem Gesellschaftszweck entsprechenden Weise zu verwenden.

Bei der Bw. handelt es sich um eine Holdinggesellschaft, deren Zweck das Halten von Beteiligungen ist. Zu diesem Zweck wurde die Bw. gegründet und zur Erfüllung dieses Zweckes hat die Muttergesellschaft der Bw. der Bw. die Kapitalzuschüsse geleistet.

Die Leistung eines Gesellschafters zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes ist typisch für die freiwillige Leistung im Sinne des [§ 2 Z 4 lit a KVG](#).

Im Übrigen stellt der Erwerb der Bw. von neuen Anteilen an ihren Tochtergesellschaften mit den ihr zur Verfügung gestellten Kapitalzuschüssen lediglich einen Aktivtausch dar und es steht eine solche Verwendung der Kapitalzuschüsse der Eignung, den Wert der

Gesellschaftsrechte der Gesellschafterin der Bw. an der Bw zu erhöhen, grundsätzlich nicht entgegen.

Auch wenn die gegenteilige Ansicht in der einschlägigen Fachliteratur vertreten wird, ist es unerfindlich, warum eine Investition, die auf Ebene des Investors grundsätzlich nur zu einer Änderung in der Art des Vermögens führt, der Eignung der von den Gesellschaftern des Investors zur Durchführung dieser Investition gewährten Kapitalzuschüsse den Wert der Gesellschaftsrechte des Gesellschafters am Investor zu erhöhen, entgegenstehen sollte.

Zum Verweis auf die Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. März 2003 zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes ist grundsätzlich festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat nicht an Erlässe gebunden ist.

Das VwGH-Erkenntnis vom 19. September 2007, [2006/16/0154](#) betrifft die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht auf Ebene der Enkelgesellschaft.

Zu dem ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2007, [2007/16/0027](#) ist zu sagen, dass es dort um die von der Mitbeteiligten aufgeworfene Frage ging, ob im Rahmen einer Weisung an den Geschäftsführer eine (zivilrechtliche) Anweisung an die Zwischengesellschaft erfolgte, welche diese verpflichtete einen nicht rückzahlbaren Kapitalzuschuss (auf Rechnung der Großmuttergesellschaft) an die Enkelgesellschaft zu leisten.

Die von der Mitbeteiligten behauptete gesellschaftsrechtliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers wurde vom Verwaltungsgerichtshof mangels eines entsprechenden Gesellschafterbeschlusses nicht anerkannt und daher die Annahme, dass eine Anweisung der Großmuttergesellschaft an die Zwischengesellschaft vorgelegen wäre, insgesamt verworfen (*... entbehren die weitergehenden, auf der Annahme einer wirksamen Weisung aufbauenden Überlegungen einer Grundlage*).

Daraus kann nicht geschlossen werden, dass der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht hätte, dass ein Gesellschafterbeschluss über die Verwendung eines Zuschusses der Gesellschaftsteuerpflicht des Zuschusses entgegenstehen würde.

Bei einem Gesellschafterbeschluss handelt sich um ein regelmäßig mehrseitiges Rechtsgeschäft, das auf die verbindliche Fixierung des gemeinsamen Willens als Willen der Gesellschaft gerichtet ist. Die Wirkung des Beschlusses besteht darin, dass der Beschlussinhalt als Wille der Gesellschaft verbindlich festgelegt wird (Koppensteiner, Kommentar zum GmbHG, Rz. 3 und 7 zu § 34 GmbHG).

Organe der Gesellschaft sind nicht nur die Geschäftsführer, sondern auch die Gesellschafter, wobei die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit das oberste Willensbildungsorgan sind. Die

Gesellschafterversammlung ist insofern allzuständig, als sie - wenn die Satzung nichts anderes bestimmt - jede Angelegenheit an sich ziehen und für die Geschäftsführer im Innenverhältnis bindend entscheiden kann (vgl. OGH 25.09.1990, [4 Ob 544/90](#)).

Die Gesellschafterbeschlüsse (die gesellschaftsrechtlichen Weisungen an den Geschäftsführer) legen durch das dafür maßgebliche Organ lediglich den Willen auf Ebene der Bw. fest.

Dies bedingt jedoch keine Funktionslosigkeit der Gesellschaft als solche, wie die Bw. meint. Auch kann hier nicht erkannt werden, dass die Bw. hier auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Weisung eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Weiterleitung getroffen hätte und/oder der Enkelgesellschaft daraus ein Anspruch auf Leistung erwachsen wäre.

Zu dem ins Treffen geführten Urteil des EuGH vom 12.1.2006, [C-494/03](#), Senior Engineering ist zu sagen, dass es dort um einen Großmutterzuschuss ohne Einbindung der Zwischengesellschaft gegangen ist. Dort wurde der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft als Einlage in die Enkelgesellschaft physisch übertragen und es hat nur ein Vorgang, nämlich zwischen der Großmuttergesellschaft und der Enkelgesellschaft, stattgefunden.

Dem dort zu Grunde liegenden Sachverhalt nach wurde der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft (Senior Ltd) an die Enkelgesellschaft (Senior GmbH) gezahlt, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und da diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters Senior BV gelegen war, wurde diese Leistung der in den Vorgang an sich nicht eingebundenen Zwischengesellschaft als Leistende zugerechnet. Im Urteil des EuGH zur Rechtssache Senior Engineering wurde letztlich nur zum Ausdruck gebracht, dass ein einzelner Vorgang auf Grund der sechsten Begründungserwägungen der Kapitalansammlungsrichtlinie kein steuerbares Ereignis in mehreren Mitgliedsstaaten sein darf.

Im gegebenen Fall wurden die Gesellschafterzuschüsse physisch an die Bw. geleistet, und diese hat in der Folge Gesellschaftsrechte erworben.

Es liegen jeweils zwei Vorgänge im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie vor.

Ungeachtet dessen, dass hier jeweils von zwei Vorgängen auszugehen ist, ist zu bemerken, dass - den Schlussanträgen des Generalanwaltes vom 14. Juli 2005 (Nummer 31) in der Rechtssache Senior Engineering nach - die Zwischengesellschaft dann als der eigentliche Empfänger bestimmt werden könne, wenn die Einlage bei der Enkelgesellschaft als Gegenleistung für Rechte an die Zwischengesellschaft erfolge.

Die Bw. ist tatsächliche Empfängerin der Kapitalzuschüsse und die L. SE München ist unbestritten Leistende. Für die Interessens/- Zurechnungstheorie ist hier kein Raum.

Selbst wenn der Grundsatz der Einmalbesteuerung im Sinne der sechsten Begründungserwägung der Kapitalansammlungsrichtlinie einer Erhebung von Gesellschaftsteuer für beide Vorgänge entgegenstehen würde (soweit es sich im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld bei den Einzelgesellschaften überhaupt um solche in einem Mitgliedsstaat handelt), würde dies der Besteuerung des Vorganges zwischen der Muttergesellschaft der Bw. und der Bw. nicht entgegenstehen, zumal es sich dabei um den zeitlich früheren Vorgang handelt und dieser Vorgang jedenfalls keine Mehrfachbesteuerung auslöst.

Die gegenständlichen Leistungen der unmittelbaren Gesellschafterin der Bw. an die Bw. erfüllen den Tatbestand des [§ 2 Z 4 lit. a KVG](#) und es steht der Besteuerung dieser Leistungen die Kapitalansammlungsrichtlinie nicht entgegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. November 2013