

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in den Beschwerdesachen Bf., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, ErfNr. 1/2011 und ErfNr. 2/2011, jeweils vom 15. April 2011, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. April 2011, ErfNr. 2/2011 wird abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer für die Tranche vom 4. April 2006 des Kostenersatzes von € 501.650,88 wird mit € 3.930,16 festgesetzt.

(Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. a KVG in Höhe von € 393.016,38).

Die Gesellschaftsteuer für die Tranche vom 5. September 2006 des Kostenersatzes von € 501.650,88 wird mit € 954,28 festgesetzt.

(Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. a KVG in Höhe von € 95.428,12).

Die Gesellschaftsteuer für die Tranche vom 26. September 2006 des Kostenersatzes von € 501.650,88 wird mit € 132,06 festgesetzt.

(Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. a KVG in Höhe von € 13.206,38).

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Lt. dem vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) am 18 November 2009 erstellten, im Bemessungsakt ErfNr. 1/2009 einliegenden Firmenbuchauszug, FN 1x, wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) am 24. Februar 2005 als A. Vermögensverwaltung AG gegründet und in der Folge am 20. Dezember 2005 in B. Aktiengesellschaft, am 7. Oktober 2006 in C. AG und mit 5. September 2008 wiederum in

B. Aktiengesellschaft umfirmiert. Weiters ist bei der Bf. im Firmenbuch mit 20. Dezember 2005 die Übertragung des Unternehmens der D. - E. Aktiengesellschaft, FN 2y , auf die Bf. gemäß §§ 2 ff UmwG sowie ein Umwandlungsplan vom 29. März 2005 eingetragen.

Im Rahmen einer Beantwortung eines Ersuchens um Ergänzung vom 17. Dezember 2009, ErfNr. 1/2009 betreffend "Gesellschaftsteuer 2004 bis 2008" erklärte die Bf. gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) ua., dass die Bf. mit Eintragung in das Firmenbuch am 24. Februar 2005 durch das F. als einziger Gründer gegründet worden sei.

In der außerordentlichen Hauptversammlung vom 29. März 2005 der D. - E. Aktiengesellschaft (in der Folge; "übertragende Gesellschaft") sei deren verschmelzende Umwandlung auf die Bf. rückwirkend zum 30. Juni 2004 gemäß § 2 UmwG beschlossen worden. Die Eintragung dieses Vorganges sei am 20. Dezember 2005 vollzogen worden.

In der Folge ersuchte das FAG die Bf. in einem weiteren Vorhalt vom 21. Mai 2010 unter derselben Erfassungsnummer unter Hinweis auf einen Streubesitz von 6,79% an der übertragenden Gesellschaft, um Mitteilung, wann das F. den Streubesitz erworben habe und um Übersendung einer Kopie des Notariatsaktes über die verschmelzende Umwandlung sowie einer Kopie des Aktienkaufvertrages vom 10. März 2006 zwischen dem F. und der G.. AG/H.- und -verwaltungs-GmbH.

Dazu liegt im Bemessungsakt ErfNr. 1/2009 eine Kopie des Aktienkaufvertrages vom 10. März 2006, abgeschlossen zwischen dem F. als Verkäufer einerseits sowie der G. Aktiengesellschaft und der H. - und –verwaltungs-G.m.b.H. als Käufer andererseits, über den Verkauf und den Kauf von Aktien der Bf. (in diesem Vertrag als "E." bezeichnet) ein.

Lt. "Definitionen und Auslegungen" dieses Aktienkaufvertrages ist unter "VERTRAG" grundsätzlich dieser Aktienkaufvertrag samt Anhängen zu verstehen.

Unter Pkt. 7.2.3. dieses Aktienkaufvertrages ist auszugsweise Folgendes festgehalten:

*"..... Die im Punkt 2.2. des VERTRAGES beschriebene verschmelzende Umwandlung der D.-E. Aktiengesellschaft auf die A. Vermögensverwaltungs AG und deren Umfirmierung auf B. Aktiengesellschaft wurden ordnungsgemäß durchgeführt und in das Firmenbuch eingetragen. Der VERKÄUFER bestätigt, dass er auf Grund der Vereinbarung vom 29.03.2005 mit der E. (Anhang 7.2.3.a) dieser die im Zusammenhang mit dem Umwandlungsvorgang entstehenden Kosten und Abgaben im Wege eines Gesellschafterzuschusses oder durch direkte Kostenübernahme bis zur voraussichtlichen Höhe von €UR 510.000,-- (...) ersetzt. Der VERKÄUFER verpflichtet sich, auch sämtliche darüber hinaus gehende Kosten und Abgaben sowie sonstige Aufwendungen, die mit der Umwandlung in Verbindung stehen (zB. Ansprüche der Aktionäre auf Barabfindung), der E. im Wege eines Gesellschafterzuschusses oder durch direkte Kostenübernahme zu ersetzen (Anhang 7.2.3.b.)."*

Kopien der Anhänge liegen im Bemessungsakt nicht ein.

Aus den vom FAG mit den Berufungsvorlagen übermittelten Bemessungsakten ErfNr. 1/2011 und ErfNr. 2/2011 unter welchen die hier gegenständlichen Gesellschaftsteuerfälle in der Folge geführt wurden, geht hervor, dass unter der ErfNr. 1/2009 am 10. September 2010 ein weiterers Ersuchen des FAG an die Bf. ergangen ist.

Aus den in diesen Bemessungsakten einliegenden Kopien dieses Ersuchens, welches lt. beiliegender Kopie des Zustellnachweises der Bf. am 19. September 2010 zugestellt worden war, geht unter Pkt. 5. hervor, dass das FAG der Bf. unter Bezugnahme auf den Aktienkaufvertrag vom 10. März 2006 Folgendes vorgehalten hat bzw. um Folgendes ersuchte:

*"5) in Pkt. 7.2.3. hat sich der Verkäufer gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, Kosten in Höhe von € 510.000 durch einen Zuschuss oder Direktzahlung zu begleichen.*

*Weiters hat sich der Verkäufer zur weiteren Kostentragung (ua. Barabfindungen ehemaliger Gesellschafter) verpflichtet.*

*Welche Kosten und in welcher Höhe wurden vom Verkäufer getragen?*

*Wurden diese Zahlungen der Gesellschaftsteuer unterzogen? Unter welcher ERFNR wurden sie dem ha. Finanzamt angezeigt?*

*Im Falle, dass keine Anzeige erfolgt ist, wird um Mitteilung ersucht, warum diese unterblieben ist."*

Dazu erklärte die Bf. unter Bezugnahme auf eine Entscheidung des FG Schleswig-Holstein vom 11. Mai 1976, III/19, 72, sowie auf VwGH vom 29.09.1993, 91/15/0056 und auf div. Literaturstellen Folgendes:

*"Insgesamt fielen Kosten iHv EUR 501.650,88 an. Diese Kosten wurden zur Gänze vom F. getragen. Aus unserer Sicht handelt es sich dabei um keinen gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgang. Sollte hingegen aber von einer gesellschaftsteuerpflichtigen Leistung dem Grunde nach auszugehen sein, so wird durch diese Leistung der Wert der Gesellschaftsrechte nicht erhöht, da durch diesen Kostenersatz lediglich der Wert der Anteile wieder hergestellt wird."*

In der in Kopie beigelegten, zwischen dem F. und der Bf. abgeschlossenen Vereinbarung vom 29. März 2005 ist unter Hinweis auf diese Umwandlung der übertragenden Gesellschaft [hier ist die übertragende Gesellschaft als "E." bezeichnet] auf die Bf. auszugsweise Folgendes festgehalten:

".....

*Die verschmelzende Umwandlung der E. auf ihre Hauptgesellschafterin führt zwingend zu einem Ausscheiden der Minderheitsgesellschafter der E. und zu einer Beendigung der Börsennotierung der Vorzugsaktien. Die Streubesitzaktionäre der E. erhalten für jede von ihnen gehaltene Stückaktie (Stamm- oder Vorzugsaktie) eine Barabfindung in Höhe von EUR 21--, welche von der A. Vermögensverwaltungs AG als übernehmender Gesellschaft geleistet wird.*

*Das F. als Alleinaktionär der übernehmenden Gesellschaft verpflichtet sich, auf das Treuhandkonto, Nr ..... bei der E., BLZ ...., der von der A. Vermögensverwaltungs*

*AG mit der Auszahlung der Barabfindung beauftragten Treuhänderin ..... den Betrag von € 3.662.526,00 zu leisten, was dem Gesamtbetrag der an die ausscheidenden Streubesitzaktionäre der E. zu leistenden Barabfindungen entspricht.*

*Ferner verpflichtet sich das F. gegenüber der A. Vermögensverwaltungs AG, dieser die aufgrund des Umwandlungsvorganges auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft entstehenden Kosten und Abgaben (im wesentlichen Kosten des Bewertungsgutachtens für die E., Kosten der Umwandlungsprüfung und der Rechtsberatung. Beurkundungs- und Firmenbucheintragsgebühren, Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragungsgebühren sowie die allenfalls anfallende Gesellschaftsteuer) im Wege eines Gesellschafterzuschusses oder durch direkte Kostenübernahme bis zur voraussichtlichen Höhe von EUR 510.000,00 zu ersetzen.*

*Die A. Vermögensverwaltungs AG verpflichtet sich, die ihr vom F. geleisteten Zahlungen widmungsgemäß zu verwenden. Soweit diese Zahlungen nicht zur Leistung der Barabfindung an die ausscheidenden Streubesitzaktionäre der E. oder zur Deckung der Kosten und Abgaben verwendet werden, sind sie von der A. Vermögensverwaltungs AG an das F. zurückzuzahlen.*

....."

In dem ebenfalls in Kopie beigelegten, notariell bekräftigten "Umwandlungsplan gemäß § 2 Abs. 3 UmwG" vom 29. März 2005, aufgestellt vom Vorstand der übertragenden Gesellschaft und vom Vorstand der Bf., über die Umwandlung der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Übertragung ihres Unternehmens auf die Bf. als Hauptgesellschafterin, ist auszugsweise Folgendes festgehalten:

".....

§ 2.....

*(4) Die übernehmende Gesellschaft hält zum Tag der Aufstellung dieses Umwandlungsplanes 2.309.722 (.....) Stückaktien an der übertragenden Gesellschaft und ist somit mit rund 89,94% (.....) an deren Grundkapital beteiligt.*

*(5) Der nicht identifizierte Streubesitz verfügt zum Tag der Aufstellung dieses Umwandlungsplanes über zusammen 174.406 (.....) Stückaktien an der übertragenden Gesellschaft, die eine Beteiligung an deren Grundkapital von rund 6,79% (.....) entsprechen.*

*(6) Ferner hält die übertragende Gesellschaft selbst in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des § 65 AktG zum Tag der Aufstellung dieses Umwandlungsplans 83.998 (.....) Stückaktien als eigene Aktien, die einer Beteiligung an deren Grundkapital von rund 3,27 % (.....) entsprechen – im folgenden "eigene Aktien".*

*(7) aufgrund der Regelung in § 2 Abs 1 Satz 2 UmwG, wonach eigene Aktien der Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Anteilsrechte zugerechnet werden, verfügt die übernehmende Gesellschaft zum Tag der Aufstellung dieses Umwandlungsplanes über eine Beteiligung von 92,98% (.....) am Grundkapital der übertragenden Gesellschaft.*

#### ..... § 4 Barabfindung der Anteilsrechte der Minderheitsgesellschafter .....

(3) *Die Streubesitzaktionäre der übertragenden Gesellschaft als deren Minderheitsgesellschafter erhalten somit für jede von ihnen an der übertragenden Gesellschaft, aus welcher sie umwandlungsbedingt ausscheiden, gehaltene Stückaktie (Stamm- oder Vorzugsaktie) eine Barabfindung in Höhe von € 21,-- (.....) welche gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 Satz 1 UmwG von der übernehmenden Gesellschaft geleistet wird.*

(4) *Im Vorfeld des gegenständlichen Umwandlungsvorgangs hat der Alleinaktionär der übernehmenden Gesellschaft, das F., ...., einen Zuschuß in der Höhe von EUR 3.662.526,-- (.....) an die übernehmende Gesellschaft geleistet. Dieser Gesellschafterzuschuß entspricht dem Gesamtbetrag der an die ausscheidenden Streubesitzaktionäre der übertragenden Gesellschaft zu leistenden Barabfindungen. Ferner hat sich der Alleinaktionär der übernehmenden Gesellschaft, das F., gegenüber der übernehmenden Gesellschaft verpflichtet, dieser die aufgrund des Umwandlungsvorganges auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft entstehenden Kosten und Abgaben im Wege eines Gesellschafterzuschusses zu ersetzen. Die Liquidität der übernehmenden Gesellschaft wird sohin durch den Umwandlungsvorgang nicht beeinträchtigt.*

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) gegenüber der Bf.

für den "Zuschuss 2005" in Höhe von € 3.662.526,00 mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. April 2011, ErfNr. 1/2011, Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Höhe von € 3.662.526,00 in Verbindung mit § 2 Z 2 bis 4 KVG, somit in Höhe von € 36.625,26

und für den "Zuschuss 2005" in Höhe von € 501.650,88 mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. April 2011, ErfNr. 2/2011, Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Höhe von € 501.650,88 in Verbindung mit § 2 Z 2 bis 4 KVG, somit in Höhe von € 5.016,51 fest.

In den dagegen eingebrochenen Berufungen wendete die Bf. im Wesentlichen gleichlautend ein, dass es sich bei den Zuschüssen um Kosten des Gesellschafters (F.) für Leistungen handle, die in Vorbereitung für eine Umgründung erbracht worden seien, welche nach der dt. Rechtsprechung nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Selbst wenn der dt. Auffassung nicht gefolgt werden sollte, so sei durch den Vorgang keine Gesellschaftsteuer entstanden, da durch diese Leistungen der Wert der Gesellschaftsrechte nicht erhöht worden sei, sondern durch diesen Kostenersatz lediglich der Wert der Anteile wieder hergestellt worden sei.

Auf Grund der Rückfrage des FAGVG, wer Auftraggeber der beeinspruchten Leistungen sei und wie diese Leistungen verbucht worden seien, wiederholte die Bf. ihre Berufungsvorbringen und legte eine Aufgliederung der Umgründungskosten, der Kopie der oben bereits dargestellten Vereinbarung vom 29. März 2005, des ebenfalls oben bereits

dargestellten Umwandlungsplanes vom selben Tag und einer weiteren Vereinbarung zwischen dem F. und der Bf. vom 21. März 2006, mit welchem sich das F. gegenüber der Bf. verpflichtete auch die den Betrag von € 510.000,00 übersteigenden aufgrund des Umwandlungsvorganges entstehenden Kosten und Abgaben sowie sonstige damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen zu tragen.

Aus der Aufgliederung der Umgründungskosten der Bf. geht hervor, dass die Refundierungen des Gesamtbetrages von € 501.650,88 durch das F. mit einem Teilbetrag von € 393.016,38 am 4. April 2006, einem Teilbetrag von € 95.428,12 am 5. September 2006 und einem Teilbetrag von € 13.206,38 am 26.9.2006 erfolgten.

Zum Zeitpunkt des Ersatzes der Barabfindungen erfolgten keine Angaben.

Die Berufungen wurden vom FAGVG samt den Bemessungsakten ErfNr. 1/2011 und ErfNr. 2/2011 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Da die gegenständliche Berufungen am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig waren, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und sind die Rechtssachen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Da das Verwaltungsgeschehen aus den vorgelegten Bemessungsakten nicht vollständig ersichtlich war, wurde der Bemessungsakt ErfNr. 1/2009 vom Bundesfinanzgericht nachträglich angefordert.

### **Sachverhalt**

Bei der Bf. handelt es sich um eine inländische Aktiengesellschaft.

Auf Grund des oben dargestellten "Umwandlungsplan gemäß § 2 Abs. 3 UmwG" vom 29. März 2005 wurde die übertragende Gesellschaft, ebenfalls eine inländische Aktiengesellschaft, im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Übertragung ihres Unternehmens auf die Bf. als Hauptgesellschafterin umgewandelt.

Die Bf. verfügte über die zur Umwandlung auf die Bf. notwendige Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft.

Zur Durchführung der Umwandlung hatte die Bf. als Hauptgesellschafterin den anderen Gesellschaftern (Streubesitzaktionären) eine angemessene Barabfindung in Höhe von € 3.662.526,00 zu gewähren.

Mit Vereinbarung vom 29. März 2005 verpflichtete sich die Alleinaktionärin der Bf., das F., gegenüber der Bf. einen dem Gesamtbetrag der an die ausscheidenden Streubesitzaktionäre der übertragenden Gesellschaft zu leistenden Barabfindung entsprechenden Betrag von € 3.662.526,00 zu leisten und weiters der Bf. die aufgrund des Umwandlungsvorganges auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft entstehenden Kosten und Abgaben (im wesentlichen Kosten des Bewertungsgutachtens für die E., Kosten der Umwandlungsprüfung und der Rechtsberatung, Beurkundungs- und Firmenbucheintragsgebühren, Grunderwerbsteuer

und Grundbucheintragungsgebühren sowie die allenfalls anfallende Gesellschaftsteuer) im Wege eines Gesellschafterzuschusses oder durch direkte Kostenübernahme bis zur voraussichtlichen Höhe von EUR 510.000,00 zu ersetzen.

In der Folge wurde der Betrag von € 3.662.526,00 als Gesellschafterzuschuss im Vorfeld zum Umwandlungsvorgang vom F., somit jedenfalls im Jahr 2005, an die Bf. geleistet.

Mit Vereinbarung vom 21. März 2006 bzw. bereits mit Aktienkaufvertrag vom 10. März 2006 (siehe Pkt. 7.2.3) verpflichtete sich das F. gegenüber der Bf., dieser die aufgrund des Umwandlungsvorganges entstehenden Kosten und Abgaben sowie sonstige aufgrund des Umwandlungsvorganges entstehenden Aufwendungen auch im den Betrag von € 510.000,00 übersteigenden Ausmaß im Wege eines Gesellschafterzuschusses oder durch direkte Kostenübernahme zu ersetzen.

Dieser Kostenersatz durch das F. im Gesamtbetrag von € 501.650,88 erfolgte in drei Tranchen, nämlich mit einem Teilbetrag von € 393.016,38 am 4. April 2006, einem Teilbetrag von € 95.428,12 am 5. September 2006 und einem Teilbetrag von € 13.206,38 am 26.9.2006.

Das F. war Gründungsgesellschafterin der Bf. und jedenfalls im jeweiligen Zeitpunkt der Vereinbarung über die hier gegenständlichen Kostentragungen deren Alleingesellschafterin.

Die Zuschüsse bzw. die Kostenübernahme erfolgten, um eine Beeinträchtigung der Liquidität der übernehmenden Gesellschaft durch den Umwandlungsvorgang hintanzuhalten.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den oben dargestellten, in den Bemessungsakten ErfNr. 1/2009, ErfNr. 1/2011 und ErfNr. 2/2011 einliegenden, vor allem von der Bf. im Rahmen der dort geführten Ermittlungsverfahren und im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Unterlagen.

Bemerkt wird, dass der Bemessungsakt ErfNr. 1/2009 offensichtlich unvollständig vorgelegt worden ist. Es liegt zum Ersuchen um Ergänzung 21. Mai 2010 keine Vorhaltsbeantwortung sondern lediglich eine Kopie des Aktienkaufvertrages vom 10. März 2006 ohne Anlagen und ohne Eingangsvermerk oder Begleitschreiben ein und das Original des Ersuchens um Ergänzung vom 10. September 2010 sowie der dazugehörigen Vorhaltsbeantwortung fehlen. Ungeachtet dessen konnte der Sachverhalt aus den vorhandenen Unterlagen abschließend festgestellt werden.

### **Rechtslage**

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.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG wird die Steuer bei Leistungen vom Wert der Leistung berechnet.

Mit BGBI 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.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der hier noch anzuwendenden RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

### **Erwägungen**

In den beschwerdegegenständlichen Fällen handelt es sich um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, nämlich des Fs. an die Bf.

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 ; VwGH 17.02.1994, 92/16/0089).

Nach der Rechtsprechung des EuGH sollen nur solche Vorgänge der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, die eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile bewirken, weil nach den Grundsätzen, auf denen die harmonisierte Gesellschaftsteuer beruht, dieser Steuer nur solche Vorgänge unterworfen sein sollen, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen. Das entscheidende Kriterium dafür, ob ein Vorgang der Kapitalansammlung der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, besteht somit in der Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft (Urteil des Gerichtshofes vom 5. Februar 1991, Rs C- 249/89).

Bei den Kosten, welche die Gesellschafterin der Bf. der Bf. ersetzt hat, handelt es sich um Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Umwandlungsvorgang an welchem die Bf. als aufnehmende Gesellschaft beteiligt war und welche die Bf. zu tragen gehabt hätte.

Für das F. bestand weder eine im Gesellschaftsvertrag noch eine im Gesetz begründete Verpflichtung diese Aufwendungen der Bf. zu tragen und die Gesellschafterzuschüsse erfolgten, um eine Beeinträchtigung der Liquidität der übernehmenden Gesellschaft durch den Umwandlungsvorgang hintanzuhalten.

Es liegt hier somit eine freiwillige Leistungen zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes vor, die das Gesellschaftsvermögen der Bf. erhöhen und geeignet sind den Wert der Gesellschaftsrechte der leistenden Gesellschafterin an der Bf. zu erhöhen.

Dem steht auch nicht entgegen, dass die Leistungen zweckgebunden erfolgten (vgl. VwGH 25.03.1993, 92/16/0146).

Zu der von der Bf. ins Treffen geführten dt. Rechtsprechung ist zu sagen, dass sich diese auf freiwillige Leistungen, die in Vorbereitung einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf den zuwendenden Gesellschafter erbracht worden sind, bezieht.

Die gegenständlichen Zuschüsse wurden an die aufnehmende Gesellschaft und nicht an die untergehende Gesellschaft geleistet.

Im Übrigen ist auf die im Urteil des BFH 27.03.1991, I R 175/86, vertretene Ansicht zu verweisen, wonach abweichend von der Auffassung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichtes im Urteil vom 11. Mai 1976 III 19/72 (Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 1976, 468) das Gegenüberstehen von Leistung und Gegenleistung nur dann angenommen werden kann, wenn beide in einer schuldrechtlichen Wechselbeziehung zueinander stehen. Nach dieser Rechtsprechung schließt ein bloß tatsächlicher kausaler Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung die Gesellschaftsteuerpflicht nicht aus.

Dem von der Bf. ins Treffen geführten Erkenntnis VwGH 29.03.1993, 91/15/0056 lag ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde. Dort bestand ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung an die Gesellschaft und den für das Personal der leistenden Gesellschafterin getätigten Aufwendungen der Gesellschaft.

In den hier gegebenen Fällen kann von einem Gegenüberstehen von Leistung und Gegenleistung überhaupt keine Rede sein.

Eine ergebnisunabhängige Verpflichtung eines Gesellschafters zur Tragung eines die Gesellschaft treffenden Aufwandes steht der Gesellschaftsteuerpflicht der daraus folgenden Leistungen nicht entgegen (vgl. VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133).

Der Spruch des unter der ErfNr. 2/2011 ergangenen Gesellschaftsteuerbescheides war aus folgendem Grund abzuändern:

Außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] hat das Verwaltungsgericht auf Grund des § 279 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist lediglich durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004; BFH 11.7.1984, II R 87/82).

Es sind jedoch bei der – an sich zulässigen – formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegenden Vorgänge die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesonderter anzuführen.

Jede einzelne, einen Tatbestand im Sinne des § 2 KVG erfüllende Leistung unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Gesellschaftsteuer.

Gegenstand des unter der ErfNr. 2/2011 ergangenen Gesellschaftsteuerbescheides ist der Aufwandersatz in Höhe von € 501.650,88, welcher entgegen der Feststellung des FAGVG nicht im Jahr 2005 in einem Betrag, sondern im mehreren Tranchen im Jahr 2006 erfolgte.

Die entsprechende Richtigstellung des Spruches war im Rahmen der Abänderungsbefugnis des § 279 Abs. 1 BAO zulässig, zumal kein Zweifel bestehen konnte, welche Vorgänge das FAG im angefochtenen Bescheid erfasste (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058; BFH 12.10.1983, II R 56/81).

Zum Gesellschafterzuschuss in Höhe der Barabfindungen der Streubesitzaktionäre ist zu sagen, dass das FAGVG im entsprechenden Gesellschaftsteuerbescheid unwidersprochen von einem Zuschuss im Jahr 2005 ausgegangen ist, was auch dem hier zugrunde gelegten Sachverhalt entspricht.

Festzuhalten ist daher, dass das unter der ErfNr. 1/2009 ergangene Ersuchen um Ergänzung vom 10. September 2010 iV mit den Ersuchen um Ergänzung vom 17. Dezember 2009 und vom 21. Mai 2010 die Bemessungsverjährungsfrist verlängert hat und somit die beschwerdegegenständlichen Gesellschaftsteuerbescheide innerhalb der Verjährungsfrist ergangen sind.

### **Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass hier kein Leistungsaustausch, sondern freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft vorliegen, die den Wert des Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft erhöhen und geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte der leistenden Gesellschaft an dieser zu erhöhen, ergibt sich unmittelbar aus dem Sachverhalt.

Dass solche Leistungen der Gesellschaftsteuer unterliegen, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17.02.1994, 92/16/0089, VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133 ).

Wien, am 23. März 2016