GZ. RV/1890-W/06 ua.

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 13. Juli 2011 durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer, Dkfm. Dr. Peter Bernert und Dr. Otto Farny über die Berufungen der X-GmbH, ADRESSE, vertreten durch "Cura" Treuhand- und RevisionsgmbH, 1060 Wien, Gumpendorfer Str. 26, gegen die unten angeführten Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Gesellschaftsteuer nach den am 27. Juni 2011 und am 13. Juli 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

1. Bescheide betreffend Festsetzung von Gesellschaftsteuer:

	Bescheiddatum	**ErfNr Finanzamt**	**GZ UFS**
1.1	21. März 2006	***1	RV/1890-W/06
1.2	21. März 2006	***2	RV/1891-W/06
1.3	21. März 2006	***3	RV/1892-W/06
1.4	15. März 2006	***4	RV/1900-W/06
1.5	21. März 2006	***5	RV/1901-W/06
1.6	21. März 2006	***6	RV/1902-W/06
1.7	14. März 2006	***7	RV/2294-W/06
1.8	15. März 2006	***8	RV/2295-W/06
1.9	27. Juni 2006	***9	RV/2502-W/06
1.10	20. September 2006	***10	RV/2602-W/06
1.11	6. März 2008	***11	RV/1223-W/08

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Bescheide betreffend Abweisung von Anträgen auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO

Bescheiddatum	**ErfNr Finanzamt**	**GZ UFS**

© Unabhängiger Finanzsenat

2.1	12. Februar 2009	***21	RV/1386-W/09
2.2	6. Februar 2009	***22	RV/1392-W/09
2.3	4. Februar 2009	***23	RV/1390-W/09
2.4	12. Februar 2009	***24	RV/1389-W/09
2.5	16. Februar 2009	***25	RV/1373-W/09
2.6	5. Februar 2009	***26	RV/1396-W/09
2.7	6. Februar 2009	***27	RV/1397-W/09
2.8	5. Februar 2009	***28	RV/1408-W/09
2.9	16. Februar 2009	***29	RV/1384-W/09
2.10	12. Februar 2009	***210	RV/1383-W/09
2.11	5. Februar 2009	***211	RV/1388-W/09
2.12	6. Februar 2009	***212	RV/1395-W/09
2.13	5. Februar 2009	***213	RV/1394-W/09
2.14	4. Februar 2009	***214	RV/1411-W/09
2.15	16. Februar 2009	***215	RV/1387-W/09
2.16	16. Februar 2009	***216	RV/1385-W/09

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

3. Bescheid vom 9. Februar 2009 betreffend Festsetzung von Gesellschaftsteuer zu ErfNr. ***12 **(GZ des UFS RV/1736-W/09)**

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs 2 BAO iVm § 286 Abs 2 BAO insofern abgeändert, als die Gesellschaftsteuer für den Zuschuss der HOLDING an die Berufungswerberin vom 11. November 2008 mit € 18.668,58 (1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 1.866.857,64) festgesetzt wird.

Der mit diesem Bescheid festgesetzte Mehrbetrag von € 2.429,93 ist gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

Entscheidungsgründe

1. bisher ergangene Entscheidungen

Einleitend wird bemerkt, dass die gegenständlichen Berufungen sowohl vom Sachverhalt als auch hinsichtlich der strittigen Rechtsfrage in einem engen Zusammenhang mit jenen Fällen stehen, die vom Unabhängigen Finanzsenat bzw. vom Verwaltungsgerichthof zu den nachstehenden Geschäftszahlen entschieden wurden:

UFSW 11.8.2006, RV/1927-W/03; VwGH 18.9.2007, 2006/16/0154

UFSW 22.01.2007 RV/2002-W/06; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0027

© Unabhängiger Finanzsenat

UFSW 22.8.2007, RV/2129-W/07; VwGH 30.1.2008, 2007/16/0178

2. Gegenstand der nunmehrigen (Sammel-)Berufungsentscheidung

Strittig ist in den nachstehend angeführten Berufungsverfahren die Gesellschaftsteuerpflicht für folgende Zuschüsse der HOLDING (kurz HOLDING) an die X-GmbH. (kurz X*).

Datum der Meldung der Bw. ans FA	Zuschussbetrag	ErfNr. des Finanzamtes	Bescheiddatum	Steuerbetrag	Geschäftszahl des UFS
14.08.2003	€ 2.000.000,00	***5	21.03.2006	€ 20.000,00	1901-W/06
03.11.2003	€ 2.500.000,00.	***6	21.03.2006	€ 25.000,00	1902-W/06
22.12.2003	€ 700.000,00	***7	14.03.2006	€ 7.000,00	2294-W/06
29.04.2004	€ 3.270.000,00	***2	21.03.2006	€ 32.700,00	1891-W/06
01.06.2004	€ 3.456.602,29	***8	15.03.2006	€ 34.566,02	2295-W/06
14.09.2004	€ 1.500.000,00	***4	15.03.2006	€ 15.000,00	1900-W/06
03.05.2005	€ 1.900.000,00	***9	27.06.2006	€ 19.000,00	2502-W/06
23.08.2005	€ 1.500.000,00	***1	21.03.2006	€ 15.000,00	1890-W/06
27.09.2005	€ 1.500.000,00	***3	21.03.2006	€ 15.000,00	1892-W/06
06.02.2006	€ 2.000.000,00	***10	20.09.2006	€ 20.000,00	2602-W/06
02.03.2007	€ 2.088.463,75	***11	06.03.2008	€ 20.884,64	1223-W/08
12.01.2009	€ 1.623.864,56	***12	09.02.2009	€ 16.238,65	1736-W/09

Für die folgenden Zuschüsse hat das Finanzamt die Gesellschaftsteuer mit rechtskräftigen Bescheiden festgesetzt. Die von der X* am 29. Dezember 2005 eingebrachten Anträge auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO wurden vom Finanzamt mit den nachstehend angeführten Bescheiden abgewiesen:

Datum der Meldung ans FA	Zuschussbetrag	ErfNr. des Finanzamtes	Bescheiddatum Festsetzung	Steuerbetrag	Bescheiddatum Abweisung § 299 BAO	Geschäftszahl de UFS
28.11.2000	S 15.000.000,00	***21	11.12.2000	S 150.000,00	12.02.2009	1386-W/09
08.01.2001	S 15.000.000,00	***22	30.01.2001	S 150.000,00	06.02.2009	1392-W/09
02.05.2001	S 10.000.000,00	***23	10.05.2001	S 100.000,00	04.02.2009	1390-W/09
27.06.2001	S 47.514.119,87	***24	10.07.2001	S 475.141,00	12.02.2009	1389-W/09
08.10.2001	S 15.000.000,00	***25	22.10.2001	S 150.000,00	16.02.2009	1373-W/09
19.10.2001	S 30.000.000,00	***26	11.12.2001	S 300.000,00	05.02.2009	1396-W/09
29.10.2001	S 15.000.000,00	***27	13.12.2001	S 150.000,00	06.02.2009	1397-W/09
07.01.2002	S 15.000.000,00	***28	23.01.2002	€ 10.900,93	05.02.2009	1408-W/09
17.01.2002	S 3.600.000,00	***29	24.01.2002	€ 2.616,22	16.02.2009	1384-W/09
20.03.2002	€ 2.180.185,03	***210	11.04.2002	€ 21.801,85	12.02.2009	1383-W/09
27.05.2002	€ 3.057.175,08	***211	12.06.2002	€ 30.571,75	05.02.2009	1388-W/09
19.08.2002	€ 1.000.000,00	***212	02.09.2002	€ 10.000,00	06.02.2009	1395-W/09
24.10.2002	€ 1.000.000,00	***213	31.10.2002	€ 10.000,00	05.02.2009	1394-W/09
03.12.2002	€ 1.000.000,00	***214	08.01.2003	€ 10.000,00	04.02.2009	1411-W/09
07.01.2003	€ 1.000.000,00	***215	16.01.2003	€ 10.000,00	16.02.2009	1387-W/09
30.01.2003	€ 2.000.000,00	***216	12.02.2003	€ 20.000,00	16.02.2009	1385-W/09

3. Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat

In den weitaus überwiegenden Fällen beantragten die X* die Durchführung von mündlichen Verhandlungen vor dem gesamten Berufungssenat. Lediglich in den Verfahren zu den Geschäftszahlen RV/2502-W/06 und RV/2602-W/06 wurden keine Anträge auf mündliche

© Unabhängiger Finanzsenat

Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt bzw. diese von der X* zurückgenommen.

Zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens schien der Referentin die Verbindung der Berufungen, über die der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat, mit den 2 Berufungen, über die ansonsten die Referentin namens des Berufungssenates zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren zweckmäßig und hielt sie auch die Abhaltung von mündlichen Verhandlungen in diesen Fällen für erforderlich, weshalb sie am 13. Mai 2011 hinsichtlich der 2 genannten Verfahren Anträge iSd § 282 Abs.1 Z 2 3. Satz BAO und § 284 Abs.1 Z2 BAO stellte.

4. Streitpunkte

Strittig ist in den gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen, wem die geleisteten Zuschüsse zuzurechnen sind. Nach Ansicht des Finanzamt seien einerseits Zuschüsse der STADT als Leistende an die HOLDING als Leistungsempfängerin und anderseits Zuschüsse der HOLDING als Leistende an die X* als Leistungsempfängerin erfolgt, die jeweils beim Leistungsempfänger der Gesellschaftssteuer zu unterziehen seien. Im Gegensatz dazu vertritt die Berufungswerberin, dass die Zuschüsse der STADT an die HOLDING und die "Weiterleitung" der Beträge von der HOLDING an die X* als einheitliche Vorgänge zu beurteilen seien. Die Leistungen seien auf Grund der nach der Judikatur des EuGH gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise der STADT als Leistender und der X* als Leistungsempfängerin zuzurechnen und lägen daher nicht gesellschaftsteuerpflichtige "Großmutterzuschüsse" vor.

Die jeweiligen Standpunkte wurden von den Parteien der Verfahren im Wesentlichen wie Folgt begründet:

4.1. Argumentation der Berufungswerberin

4.1.1. Hinweis auf EuGH 17.10.2002, C-339/99 (Rs ESTAG) - Erlass des BMF 14.3.2003, 105004/1-IV/10/03

In den am 28. Dezember 2005 bzw. 29. Dezember 2005 eingebrachten Anträgen auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO sowie in den im Jahr 2006 eingebrachten Berufungen wandten die beiden Berufungswerberinnen (kurz Bw.) im Wesentlichen ein, dass die vom Finanzamt erlassenen Gesellschaftsteuerbescheide mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union in Widerspruch stünden, weil sie den Grundsätzen des Urteils des EuGH vom 17.10.2002, C-339/99 (Rs ESTAG), nicht entsprächen. Die Besteuerung stehe im Gegensatz zu der mit Erlass des BMF v. 14.3.2003, 105004/1-IV/10/03 (Richtlinie zur Durchführung des

© Unabhängiger Finanzsenat

Kapitalverkehrsteuergesetzes) mitgeteilten, in AÖF Nr. 139 vom 24.7.2003 veröffentlichten Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen über die Rechtsfolgen bestimmter Urteile des EuGH und einschlägiger Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere zu dem unter 5.1 der Richtlinie angeführten Fall-Beispiel Nr. 2.

Dieser Erlass hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Ein freiwilliger Zuschuss der Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft wird aufgrund des angeführten EuGH-Urteiles nicht in jedem Fall Gesellschaftsteuerpflicht auslösen.

Gibt die Großmuttergesellschaft A ihrer Enkelgesellschaft C ohne Einbindung der Gesellschaft B (Tochter der A und Mutter der C) einen freiwilligen Zuschuss, dann wird ein derartiger Zuschuss mangels Hingabe durch eine unmittelbare Gesellschafterin keine Gesellschaftsteuerpflicht begründen.

Gleiches gilt für den Fall, dass die Großmuttergesellschaft A den Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft B mit der Verpflichtung hingibt, diesen an die Gesellschaft C weiterzuleiten. Es handelt sich dabei um eine freiwillige Leistung der Großmuttergesellschaft A an ihre Enkelgesellschaft C, an der die Gesellschaft A nicht unmittelbar beteiligt ist. Gesellschaftsteuerpflicht löst auch die Weitergabe des Zuschusses durch die Gesellschaft B an die Gesellschaft C mangels Freiwilligkeit nicht aus.

Nach dem Vorbringen der Bw. erfolge die Gewährung von Zuschüssen an die X* nicht auf Grund eines eigenen Entschlusses des HOLDING. Diese sei vielmehr von ihrer Mutter, der STADT, beauftragt worden, in Ausführung des Beschlusses vom 17. März 1978 die ihr zugewendeten Mittel für Zwecke der X* zu verwenden und an diese entweder zur Verlustabdeckung oder zur Bedeckung von Investitionsvorhaben weiterzuleiten. Der EuGH vertrete in seinem Urteil vom 17.10.2002, C-339/99 die Rechtsansicht, dass Gesellschafter im Sinne der RL 69/335/EWG nur die unmittelbar an der Gesellschaft Beteiligten seien. Mittelbar Beteiligte seien nach wie vor nicht Gesellschafter im Sinne der genannten RL. Es sei an Hand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise zu beurteilen, wem eine Gesellschafterleistung - unabhängig von deren tatsächlicher Herkunft - zuzurechnen sei, bzw. wer - unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger - der eigentliche Empfänger der Leistungen sei. Demgemäß unterliege ein freiwilliger Zuschuss einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft mangels Hingabe durch eine unmittelbare Gesellschafterin keiner Gesellschaftsteuerpflicht. Gleiches gelte für den Fall, dass die Großmuttergesellschaft den Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft mit der Verpflichtung hingebe, diesen an deren Tochtergesellschaft weiterzuleiten. Es handle sich dabei um eine freiwillige Gesellschafterleistung der Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft. Die Weitergabe des Zuschusses durch die Tochtergesellschaft der Großmuttergesellschaft an deren Enkelgesellschaft löse mangels Freiwilligkeit keine Gesellschaftsteuerpflicht aus.

Beim Beschluss der STADT vom 17. März 1978, der der HOLDING in der Folge schriftlich zur Kenntnis gebracht worden sei, handle es sich um eine Gesellschafterweisung. Die

© Unabhängiger Finanzsenat

Geschäftsführung der HOLDING sei an diesen Beschluss gebunden und verpflichtet, ihn weisungsgemäß auszuführen. Ein Spielraum, mit den zugewendeten Mitteln anders zu verfahren, sei der Gesellschaft nicht eröffnet worden. Das von der Alleingesellschafterin STADT mit diesem Beschluss in Anspruch genommene Weisungsrecht gegenüber der HOLDING sei aus der Sicht der letzteren nichts anderes als eine ihr auferlegte Verpflichtung zu verstehen. An dieser Beurteilung vermöge auch der Umstand, dass die zu den jeweiligen Bilanzstichtagen noch nicht bestimmungsgemäß weitergeleiteten Beträge in den Jahresabschlüssen der HOLDING nicht unter den Verbindlichkeiten, sondern im Eigenkapital als "Sonderrücklagen" ausgewiesen seien, nichts zu ändern. Dieser den wirtschaftlichen Gehalt der Bilanzposition nicht ganz treffende Ausweis in den Jahresabschlüssen sei nur Ausfluss einer konsequenten Befolgung der der Bw. erteilten Gesellschafterweisung. Der Verpflichtungscharakter ergebe sich alleine auf Grund der Bindungswirkung des Beschlusses; die Form der Bilanzierung selbst habe keine rechtserzeugende Wirkung. Das weisungsgemäße Verhalten seit 1978 stelle überdies einen hinreichend aussagekräftigen Beweis dafür dar, dass sich die HOLDING strikt an den Beschluss gehalten und die ihr zugewendeten Mittel mit relativ geringfügiger, meist nur technisch bedingter Verzögerung, insbesondere infolge der regelmäßig erst im jeweiligen Folgejahr möglichen Feststellung der Verlusthöhen der Vorjahre, weitergeleitet habe. Die reine Weiterleitungsfunktion werde dabei deutlich. Eine gesonderte Nachweisführung erübrige sich, da dem dortigen Finanzamt seit Anbeginn (1978) bis heute Abgabenerklärungen vorgelegt worden seien. Außerdem lasse sich aus den Jahresabschlüssen der Bw. seit 1978 deutlich entnehmen, dass den jährlichen Gesellschafterzuschüssen der STADT jeweils entsprechende Weiterleitungen der geflossenen Mittel gegenüberstehen und dass sich die HOLDING an den in Rede stehenden Zuwendungen nicht bereichert habe. Ganz im Gegenteil: Die weisungsgemäß auf Sonderrücklage gebuchten, jeweils noch nicht weitergeleiteten Beträge würden sogar zugunsten der X* verzinst. Man könne daher sagen, dass die HOLDING nicht den geringsten wirtschaftlichen Vorteil aus der über sie geleisteten Mittelzufuhr gezogen habe und eine solche weiterhin nicht ziehe. Einschränkende Bestimmungen des Inhalts, dass die zugewendeten Mittel bei der Zwischengesellschaft nicht länger als eine gewisse Höchstdauer verbleiben dürfen, gebe es nicht. Es erscheine unzulässig, der HOLDING etwa aus dem Grund, dass die Beträge nicht postwendend nach Einlangen, sondern meist nach Maßgabe des auftretenden Bedarfs weitergeleitet wurden, Gesellschaftsteuer zur Zahlung vorzuschreiben. Angesichts der dargelegten Sach- und Rechtslage sei die dem angefochtenen Bescheid zu entnehmende Begründung für die nunmehr erfolgte Gesellschaftsteuervorschreibung keine tragfähige Erklärung für das behauptete, aber nicht erwiesene Fehlen einer "zwingenden Weiterleitungsverpflichtung". Eine andere Begründung, warum der gegebene Tatbestand nicht unter den Ausnahmetatbestand

© Unabhängiger Finanzsenat

des Punkt 5.1 der der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie betreffend die Auslegung des Urteils des EuGH vom 17.10.2002, C-339/99, subsumiert werden können soll, lasse sich dem Bescheid nicht entnehmen. Die EU-Widrigkeit des angefochtenen Bescheides sei insofern evident, als die in den Richtlinien zum Ausdruck gebrachte diesbezügliche Rechtsaufassung des BMF - welche wiederum die EuGH-Judikatur direkt umsetze - durch die Gesellschaftsteuervorschreibung groß missachtet erscheine.

Die HOLDING als Gesellschafterin der X* habe bei Gewährung des Gesellschafterzuschusses an die X* lediglich auf Weisung ihrer Mutter der STADT gehandelt, nämlich die ihr von letztere zugewendeten Zuschüsse an die X* weiterzuleiten. Der HOLDING mangle es bei Gewährung dieses Zuschusses an der in § 2 Z 3 und 4 KVG gebotenen Freiwilligkeit der Leistung. Es handle sich aber auch nicht um einen Tatbestand des § 2 Z 2 KVG, da der Zuschussgewährung seitens der HOLDING keine im Gesellschaftsvertrag der X* begründete Verpflichtung zugrunde liege.

Die der HOLDING auferlegte Verpflichtung zur Weitergabe der über sie geleisteten Zuschussbeträge ergebe sich klar aus dem Beschluss des STADT vom 17.3.1978. Diese in die Form einer Anweisung gekleidete Verfügung der Alleingesellschafterin STADT sei nicht misszuverstehen. Für den Adressaten dieser Mitteilung habe sie eine absolut verpflichtende Wirkung. Dem Wesen der verpflichtenden Weitergabe der empfangenen Zuschüsse entsprechend weise die Holding in ihren Jahresabschlüssen seit dem Jahr 1978 die empfangenen, aber jeweils noch nicht an die Bw. weitergereichten Beträge unter einer eigenen Position der Passiva aus. Dabei werde der wirtschaftliche Charakter dieser Passivpost als Fremdmittel noch dadurch ausdrücklich unterstrichen, dass der jeweilige Stand zu Lasten der HOLDING verzinst werde. Für die HOLDING bestehe in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Unterschied zwischen diesem Passivposten der Bilanz und anderen verzinslichen Verpflichtungen etwa gegenüber Kreditinstituten. Der vom Finanzamt erblickte Unterschied zwischen der "grundsätzlichen Anordnung im Beschluss" einerseits und "einer einzelnen Zuschussgewährung mit zwingender Weiterleitungsverpflichtung" andererseits sei nicht nachvollziehbar, da naturgemäß jede einzelne Zuwendung ihre rechtliche Grundlage ausschließlich in der Beschlussfassung des Gemeinderates vom 17.3.1978 finde. Dass im Rahmen des Grundsatzbeschlusses nun schon über mehr als 25 Jahre hindurch Zahlungen von Jahr zu Jahr in Einzelbeträgen nach Maßgabe der jeweils gegebenen Erfordernisse (Verlustabdeckung, Investitionszuschussleistung) fließen, ändere nichts daran, dass sie aufgrund der der HOLDING mit dem Beschluss auferlegten zwingenden Weiterleitungsverpflichtung ausgeführt würden. Die HOLDING sei nicht berechtigt, die ihr aufgrund des Beschlusses vom 17.3.1978 zugeführten Mittel zweckentfremdet zu verwenden, sondern sie sei dazu verhalten, weisungsgemäß entsprechend dem erwähnten Beschluss zu

© Unabhängiger Finanzsenat

verfahren. Eine Entscheidungsfreiheit hinsichtlich der Verfügung über die genannten Mittel komme der HOLDING also nicht zu, sondern sie handle fremdbestimmt nach Maßgabe des durch den Beschluss vorgegebenen Rahmens. Die Rolle der HOLDING sei tatsächlich die einer "Zwischengesellschaft mit Weiterleitungsfunktion". Die "Regelung der Zurverfügungstellung der Geldmittel sowie deren Verwendung", die sich nach Auffassung des Finanzamts als "eine Anweisung des allgemeinen Wirtschaftens" darstelle, lasse der Holding ganz im Gegensatz keine Entscheidungsfreiheiten. Vielmehr habe die Gesellschaft mit den entsprechenden Beträgen weisungsgemäß zu verfahren und sie entweder zur Abdeckung der jährlichen Verluste der X* oder zur Finanzierung von deren Investitions- oder besonderen Instandhaltungsmaßnahmen zu verwenden. Bei dieser Sachlage von einer Entscheidungsfreiheit der HOLDING zu sprechen, wie es das dortige Finanzamt für richtig hält, sei durch nichts begründet; es liege vielmehr eindeutig Fremdbestimmtheit hinsichtlich der Verwendung der Mittel vor. Zusammenfassend werde die Rechtsmeinung dahingehend wiederholt, dass ein Anwendungsfall des Beispiels Nr. 2 zum Abschnitt 5.1. der Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes im Sinne des BMF-Erlasses vom 14.3.2003 vorliege, wonach die seitens der HOLDING an die X* weitergeleiteten Beträge mangels Freiwilligkeit der Weitergabe keine Gesellschaftsteuerpflicht zu begründen vermögen; ein Vorgang im Sinne des § 2 Z 4 KVG, der Freiwilligkeit der Leistungen eines Gesellschafters voraussetzt, liege damit nicht vor.

4.1.2 Hinweis auf EuGH 12.1.2006, Rs C-494/03, BMF 28.3.2006, BMF-010206/0048-IV/10/2006

In den Berufungen des Jahres 2006 wiesen die beiden Berufungswerberinnen weiters auf den Erlass des BMF vom 28.3.2006, BMF-010206/0048-IV/10/2006 hin, wonach das Urteil des EuGH vom 12.1.2006, Rs C-494/03 keinen Anlass gebe, von der bisherigen Erlassmeinung abzugehen. Aus dem EuGH Urteil vom 12.1.2006 könne nicht auf eine strengere Auslegung der Kapitalansammlungsrichtlinie geschlossen werden. Das BMF gründe seine Sichtweise insbesondere auf die nachfolgend auszugsweise wiedergegebenen Punkte:

"- Der EuGH ist in diesem Urteil vom Grundsatz, dass Gesellschafter im Sinne der RL 69/335/EWG nur die unmittelbar an der Gesellschaft Beteiligten sind, nicht abgegangen. Dafür spricht der Hinweis auf die EuGH - Urteile C-339/99 (Rechtssache ESTAG) und C-138/00 (Rechtssache Develop).

Hätte er Großmütterzuschüsse generell der Gesellschaftsteuer unterwerfen wollen, hätte er konsequenterweise mittelbar Beteiligte als Gesellschafter im Sinn der RL 69/335/EWG ansehen müssen.

- Der EuGH begründet die Zurechnung des Zuschusses an die Muttergesellschaft der den Zuschuss empfangenden Gesellschaft damit, dass der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft gezahlt worden war, um den Wert der

© Unabhängiger Finanzsenat

Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters der Enkelgesellschaft, also der Muttergesellschaft lag.

Der EuGH begründet im Urteil jedoch nicht näher, worin das überragende Interesse der Muttergesellschaft im Anlassfall bestand.

- Grundsätzlich hat jeder Gesellschafter Interesse an dem Wertzuwachs seiner Gesellschaft und folglich seines Geschäftsanteils. Das allein kann aber nicht entscheidend sein, denn sonst hätte der EuGH dies deutlich ausgesprochen.

Der EuGH führt in Randnrn. 42 des Urteils im Gegenteil selbst aus, es sei in diesem Zusammenhang unerheblich, dass der fragliche Beitrag etwa auch das Gesellschaftsvermögen der Tochtergesellschaft erhöht haben könnte.

Eine solche Erhöhung könnte nämlich, wie der Generalanwalt in Nummer 21 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, nicht mehr als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung der zugunsten der Enkelgesellschaft erbrachten Einlage darstellen. Sie wäre also nicht auf eine zweite -gesonderte- Einlage, die als solche steuerbar wäre, zurückzuführen.

- Dass das Interesse der Muttergesellschaft an einer automatisch eintretenden Erhöhung des Wertes ihres Gesellschaftsanteiles an der Enkelgesellschaft allein für die Zurechnung des Zuschusses an sie ausreicht, sagte der EuGH nicht.

Wenn dies so wäre, hätte der EuGH Großmutterzuschüsse grundsätzlich - von vielleicht wenigen Ausnahmesachverhalten abgesehen - als gesellschaftsteuerpflichtig bezeichnet.

- Darüber hinaus spricht der EuGH in der Beantwortung der Vorlagefrage ausdrücklich von "Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens", schränkt also seine Aussage auf Umstände ein; die dem Urteil nicht näher zu entnehmen sind."

Aus diesen im Erlass angeführten Erwägungen schließe das BMF, dass das Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006, Rs. C-494/03 (Senior Engineering Investments BV), keinen Anlass für ein Abgehen von der in den Richtlinien zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes betreffend Auslegung der §§ 2 und 5 KVG auf Grund der Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99, C-71/00 und C-138/00 (Erlass des BMF vom 14. März 2003, GZ 10 5004-IV/10/03, AÖF Nr. 39/2003) dargelegten Rechtsansicht abgibt. Die Richtlinie sei daher weiterhin unverändert anzuwenden.

4.1.3 nach Ergehen der Erkenntnisse VwGH 18.9.2007, 2006/16/0154, VwGH 28.6.2007, 2007/16/0027 und VwGH 30.1.2008, 2007/16/0178

Rechtsgutachten o. Univ.-Prof. DrNN

In den nach Ergehen der Erkenntnisse VwGH 18.9.2007, 2006/16/0154, VwGH 28.6.2007, 2007/16/0027 und VwGH 30.1.2008, 2007/16/0178 eingebrachten Schriftsätzen wandte die Bw. im Wesentlichen ein, dass bei den Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes insofern von einem unrichtigen Sachverhalt ausgegangen worden sei, als die STADT im Jahr 1978 Alleingesellschafterin der HOLDING gewesen sei.

© Unabhängiger Finanzsenat

Mit Schriftsätzen vom 13. November 2008 bzw. vom 17. Dezember 2008 übermittelte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Finanzamt sowie dem Unabhängigen Finanzsenat ein Rechtsgutachten von o. Univ.-Prof. DrNN mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"b) Bindung der Bw *an die Vorgaben der* STADT

Es ist ganz herrschende Auffassung, dass eine Beschränkung bei der Verwendung von Gesellschafterzuschüssen sich aus einer Weisung des Gesellschafters ergeben kann oder genauso aber auch daraus, dass der den Zuschuss leistende Gesellschafter (dies muss nicht unbedingt der Alleingesellschafter sein) der Empfängerin im Zusammenhang mit Übermittlung der Zuschussleistung eine bestimmte Widmung bzw Verwendungsauflage mitteilt und dann die Empfängerin durch Entgegennahme des Zuschusse sich verpflichtet, entsprechend dieser Vorgabe bzw Auflage den Zuschuss zu verwenden. Dies ergibt sich aus der folgenden Regelung sowie deren Interpretation: Nach § 229 Abs 2 Z 5 UGB sind als Kapitalrücklage auszuweisen der Betrag von sonstigen Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind. Der Ausweis als Kapitalrücklage kommt allerdings nur dann in Betracht, wenn die Leistung durch den direkt oder indirekt beteiligten Gesellschafter zur freien Verfügung erfolgt und in keinem Zusammenhang mit einer Gegenleistung steht (s Hofians in Straube, HGB-RLG, Band 112 § 229 Rz 20; Chalupsky in Bertl/Mandl, Handbuch RLG B.III./3.2.e, 4.2.5; Förschle/Hoffmann in Beck'scher Bilanzkomm6 § 272 Rz 67; ADS § 272 Rz 137, wo ausgeführt wird: „Hierbei ist auf die Zwecksetzung des jeweiligen Zuschusses abzustellen, die sich aus einer ausdrücklichen Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder aus der Art des Zuschusses ergeben kann"; vgl auch die umfassende Stellungnahme des deutschen HFA 2/1996 zur Bilanzierung privater Zuschüsse, Abschnitt 22, wonach die Einstellung eines Zuschusses in eine freie Kapitalrücklage eine entsprechende Widmung durch den Gesellschafter voraus setzt). Auch in der Stellungnahme des AFRAC (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee) zur „Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor" wird aus geführt, dass nur solche Zuzahlungen als Kapitalrücklage zu erfassen sind, die nicht betrieblich veranlasst oder Bestandteil eines geschäftlichen Leistungsaustausches sind (Rz 36 f, wonach bei Investitions- und Aufwandszuschüssen, soweit sie zB auf Grund der für die Gewährung getroffenen Vereinbarungen zur Unterstützung des Geschäftsbetriebes oder zur Durchführung einer übertragenen Aufgabe gewährt werden, von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen sei und ein Ausweis als Kapitalrücklage nicht in Betracht komme). Deshalb ist auch völlig zutreffend bei der X. *keine Kapitalrücklage sondern eine Sonderrücklage gebucht worden, da die zugeführten Beträge nie zur freien Verfügung der* Bw *für eigene Zwecke gestanden haben. In den Schreiben der* STADT *an die* Bw*, mit denen jeweils eine Kapitalzufuhr angekündigt wurde, heißt es auch stets: „Entsprechend ihrem Schreiben vom ….. teilen wir mit, dass wir unter einem eine erste Akontozahlung der für ….. vorgesehenen Kapitalzufuhr von EUR ….. an ihre Gesellschaft für Zwecke de* X-GmbH *in Höhe von EUR ….. auf das Konto ….. zur Überweisung bringen werden". Die von der* Bw *gebildete Sonderrücklage hat demnach Verbindlichkeitscharakter, da die* Bw *gegenüber der* STADT *verpflichtet ist, die Auflage - „für Zwecke der* X. " *- zu beachten.*

Daher ist es zu beanstanden, dass der VwGH bei seinen Ausführungen ausschließlich prüft und darauf abstellt, ob eine Gesellschafterweisung in Form eines Gesellschafterbeschlusses betreffend die Verwendung des Zuschusses für die X* *vorliegt und nicht weiter überlegt und prüft, ob die Bindung sich nicht aus einer Vereinbarung zwischen der* STADT *und der* Bw *unmittelbar ableiten lässt.*

Zunächst ist bereits festzuhalten, dass der Beschluss des Gemeinderates darauf ausgerichtet war, die im Rahmen der Budgetierung der STADT *notwendige Bereitstellung von Mitteln für die Finanzierung des Zuschussbetriebes* X. *festzulegen. Dem Beschluss kommt insofern keine Außenwirkung im Verhältnis zur* Bw *sowie zur* X. *zu. Dafür ist allerdings der vom Magistrat der*

© Unabhängiger Finanzsenat

STADT *am 02.05.1978 (somit also in Ausführung des Beschlusses des Gemeinderates) ergangene Auftrag an die* Holding-alt *(nunmehr* Bw*) maßgeblich. Dieser Auftrag lautete wie folgt: „Die* Holding-alt *wird angewiesen, diesen Betrag ausschließlich für die effektiven Erfordernisse bei der* XXXXXXX *zu verwenden. Die für diesen Zweck nicht verbrauchten Mittel sind einer eigens zu bilden den Sonderrücklage in der Bilanz der* ***Holding *zuzuweisen, deren Auflösung nur für Verlustabdeckungszuschüsse und für allfällige außerordentliche Mittelzuführungen (zB zur Vornahme von Investitionen) bei der* X. *- ***** zulässig ist".*

Bei objektiver Betrachtung dieses Schreibens zeigt sich bereits die unmittelbare Verknüpfung der Zahlung eines bestimmten Betrages mit einer bestimmten Widmung. Eine derartige Verknüpfung muss keineswegs als Weisung eines Gesellschafters gedeutet werden (wofür es auch im Text des Schreibens keinerlei Hinweise gibt), sondern bedeutet die Festlegung einer auflösenden Bedingung, dass nämlich der Empfänger der Zahlung diese nur dann endgültig behalten kann, wenn er diese entsprechend den Vorgaben des die Zahlung Leistenden verwendet. Die Unterwerfung unter diese Auflage bzw Bedingung erfolgt in diesem Fall durch widerspruchsloses Entgegennehmen der Zahlung sowie Erfüllung der Auflage durch Weiterleitung der Mittel bzw. - soweit diese noch nicht zweckentsprechend verwendet wurden - im Wege der Bilanzierung als Sonderrücklage. Ebenso wird dies dadurch dokumentiert, dass die Bw *jeweils im Zusammenhang mit der Leistung auf Grundlage des Gemeinderatsbeschlusses an die* STADT *in ihren Anforderungsschreiben an die* STADT *stets den Antrag auf Kapitalzufuhr für Zwecke der* X. *(und nie für eigene Zwecke) gestellt hat; teilweise wird in den von der* STADT *ausgestellten Überweisungsträgern auf eine „Rechnung" der* Bw *Bezug genommen. Damit hat die* Bw*, ohne dass ein vernünftiger Grund zum Zweifeln bestünde, die Auflage der* STADT *stillschweigend im Sinne des § 863 ABGB akzeptiert und damit zum Gegenstand einer vertraglichen Vereinbarung gemacht, deren Bestand vom Vorliegen einer formalen Beschlussfassung als Gesellschafterweisung unabhängig ist. Vielmehr hat sich die* Bw *der klar zum Ausdruck gebrachten Auflage durch ihr nach außen ebenfalls klar zum Ausdruck gebrachtes, tatsächliches Verhalten eindeutig und unzweifelhaft unterworfen. Hätte sie die ihr zugewendeten Geldmittel nicht widmungsgemäß verwendet, so wäre die* STADT *berechtigt, wegen ungerechtfertigter Bereicherung die geleistete Zahlung zurückzufordern (vgl Koziol in Koziol/P. Bydlinski/Bollenberger, Komm ABGB vor § 1431-1437 Rz 3).*

Der Vollständigkeit halber sei auch darauf hingewiesen, dass in dem wechselseitigen Verhalten von STADT *und* Bw *auch keine Schenkung zu erblicken ist, da durch den vereinbarten Endzweck der Zuwendung, der ausdrücklich zur Bedingung erhoben worden ist, die* Bw *nie in die Möglichkeit der freien Nutzung der zugewendeten Gelder gekommen ist (vgl auch Binder in Schwimann, Praxiskomm ABGB § 938 Rz 35).*

Die im Erkenntnis VwGH 28.06.2007, Zl 2007/16/0027 überlegte aber dann verworfene Zurechnung auf Grund eines Anweisungsverhältnisses, die zivilrechtlich durchaus in Betracht zu ziehen wäre, beruht offenkundig auf dem Missverständnis, dass eine Anweisung im zivilrechtlichen Sinn (1401 f ABGB) und eine Anweisung im Sinne einer gesellschaftsrechtlich erteilten Weisung nach Maßgabe der Bestimmungen des GmbH-Rechts gleichzusetzen seien. Zunächst geht der VwGH zutreffend davon aus, dass Voraussetzung für die Annahme eines Anweisungsverhältnisses eine Anweisung im Deckungsverhältnis zwischen der STADT *und der* Bw *über die Verwendung der zugewiesenen Mittel sei. Das Deckungsverhältnis beruht notwendigerweise auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen Anweisendem und Angewiesenem (vgl Ertl in Rummel, Komm ABGB § 1401 Rz 1; Neumayr in KBB2 § 1401 Rz 1). Wie bereits ausgeführt, hat die* Bw *der Verwendung entsprechend dem Schreiben der zuständigen Magistratsabteilung zugestimmt, indem die Kapitalzufuhr stets ausdrücklich für Zwecke der* X. *beantragt worden ist und dann in den jeweiligen Zuweisungsschreiben der* STADT *ebenfalls ausdrücklich die Überweisung für Zwecke der* X. *angekündigt worden ist. Die Überweisungsträger der* STADT *nehmen teilweise ausdrücklich auf eine „Rechnung" der* Bw *Bezug, sodass nach dem eindeutigen Verständnis beider Parteien mit der Entgegennahme der*

© Unabhängiger Finanzsenat

Zahlung die Bw *zur Verwendung für Zwecke der* X. *verpflichtet war; dementsprechend ist auch die Zahlung bei der* Bw *als Sonderücklage gebucht und der Zweckwidmung entsprechend verwendet worden. Das entsprechende Deckungsverhältnis ist dem entsprechend zwischen der* STADT *und der* Bw *zivilrechtlich vereinbart worden, und zwar unabhängig davon, ob das Verhalten der* STADT *zusätzlich als Gesellschafterweisung zu verstehen war.*

Daraus ergibt sich, dass die Bw *verpflichtet war, die jeweils an sie geleisteten Zuschüsse, deren Grundlage der Beschluss des Gemeinderates aus 1978 war, entsprechend diesem Beschluss und dem Schreiben der zuständigen Magistratsabteilung vom 02. Mai 1978, das diesen Beschluss konkretisiert hat, und somit auf Grund eigener rechtsgeschäftlich verbindlicher Verhaltensweise an die* X. *weiterzugeben.*

Daraus ergibt sich, dass die Bindung der Bw *auch unabhängig von der Rechtsform (AG in den Jahren 1988 bis 2001) und unabhängig davon bestanden hat, ob die* STADT *stets direkt oder indirekt zu 100 % beteiligt war. Die Verpflichtung zur Weiterleitung an die* X. *bestand eben nicht auf Grund einer im Innenverhältnis der GmbH wirkenden Anweisung des bzw der Gesellschafter an die jeweilige Geschäftsführung, sondern auf Grund einer Vereinbarung zwischen der* STADT *und der* Bw *über die Verwendung des jeweils ausbezahlenden Zuschussbetrages.*

c) Bindung durch Gesellschafterbeschluss?

Trotz der dargestellten zivilrechtlichen Bindung soll zusätzlich und vorsichtsweise untersucht werden, ob nicht doch, entgegen den Behauptungen des VwGH, eine bindende Gesellschafterweisung im Verhältnis STADT *und* Bw *bestanden hat. Der VwGH lehnt eine derartige Weisung deswegen ab, weil wegen der- wenn auch geringen - Beteiligung der* TREUHÄNDERIN *ein die Geschäftsführung bindender Beschluss nur dann vorliegt, wenn in die Beschlussfassung auch der Minderheitsgesellschafter im Rahmen einer Generalversammlung oder eines schriftlichen Umlaufbeschlusses eingebunden gewesen wäre.*

Im Jahr 1978 war jedenfalls die STADT *Alleingesellschafterin, sodass die Voraussetzungen für die Weisung durch den Einpersonen Gesellschafter (s Koppensteiner/Rüffler, Komm GmbHG § 34 Rz 26) jedenfalls gegeben waren. Die damalige „Anweisung" war zeitlich unbefristet (genauso wie der Beschluss des Gemeinderats) und ist auch nie widerrufen worden. Zum „Erneuern" dieser Anweisung gab es keinen Anlass, da sich die Geschäftsführung der* Bw *stets, ohne Einschränkung oder Vorbehalt, an diese generelle Anweisung gehalten hat.*

Konkret ist hier zu prüfen, ob eine gesellschaftsrechtlich unbeachtliche Willensäußerung des mit über 99,99 % beteiligten Gesellschafters vorliegt, wenn der Minderheitsgesellschafter zu 100 % ebenfalls dem 99,99 %-Gesellschafter gehört und dieser deshalb jederzeit in der Lage wäre, den Minderheitsgesellschafter zu einem entsprechenden Beschlussverhalten durch Weisung zu veranlassen. Dies entspricht dem Fall, dass der Alleingesellschafter gesellschaftsrechtlich nur zu 99,99 % beteiligt ist, aber die restliche Beteiligung auf 100 % von einem Treuhänder des Alleingesellschafters gehalten wird.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung liegt ein gültiger Beschluss auch dann vor, wenn sich alle Gesellschafter einer GmbH über eine bestimmte Maßnahme oder Erklärung einig sind, und zwar unabhängig davon, ob die gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen für eine Generalversammlung oder eine schriftliche Abstimmung eingehalten worden sind oder nicht (OGH 20.10.1995, 7 Ob 633, 634/95, wbl 1996, 249; Koppensteiner/Rüffler Komm GmbHG § 34 Rz 26; s auch K Schmidt in Scholz, Komm GmbHG § 48 Rz 71 f). Der Grund für das Anerkennen einer formlosen allseitigen Beschlussfassung liegt darin, dass in diesem Fall keine schutzwürdigen Interessen von Mitgesellschaftern vorliegen, die ansonst durch ein formalisiertes Beschluss- verfahren zu wahren wären, um dadurch den Minderheitsgesellschaftern die entsprechende Mitwirkung zum Schutz ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Interessen zu gewährleisten, sowie um ihnen die Möglichkeit

© Unabhängiger Finanzsenat

einzuräumen, bei rechtswidrigen Beschlüssen Abwehrmaßnahmen, ins besondere im Wege der Beschlussanfechtung zu ergreifen (s auch zur Möglichkeit einer nachträglichen stillschweigenden Beschlussgenehmigung eines bisher schwebend unwirksamen Beschlusses OGH 2 1.02.2008 6 Ob 7/08k GesRZ 2008, 155, 157).

Vor diesem Hintergrund ist zu hinterfragen, ob die für Einpersonengesellschaften anerkannte formlose Beschlussfassung (vgl K. Schmidt in Scholz, Komm GmbHG § 48 I 75) auch dann gilt, wenn es formal einen Mitgesellschafter gibt, der aber in wirtschaftlicher Betrachtung dem Hauptgesellschafter wegen einer Treuhandbindung oder vollständiger Weisungsabhängigkeit gleichzusetzen ist, so dass das Bestehen auf einer gesellschaftsrechtlich formellen Beschlussfassung als sinnloser Formalismus mangels Vorliegens schutzwürdiger Interessen einzustufen wäre. So sieht man beispielsweise im Zusammenhang mit der Regelung des § 18 Abs 5 GmbHG über die Zulässigkeit von Insichgeschäften des Alleingesellschafters die Voraussetzung als gewahrt an, wenn der kontrahierende Gesellschafter die Anteile nicht selbst sondern über eine 100 %ige Tochter hält (§ 18 Rz 23b; siehe zur deutschen Rechtslage Zöllner in Baumbach/Hueck, Komm GmbHG‘ § 48 Rz 17, wo - freilich ohne weitere Begründung - die Übertragung der Beschlussfassung durch den Einpersonengesellschafter auf eine über Treuhandschaft gehaltene Alleinbeteiligung abgelehnt wird, dies wohl aber deshalb, weil die Regelung der Protokollierungspflicht nach § 48 Abs 3 GmbHG als unsachlich belastend befunden wird, s so Zöllner in Baumbach/Hueck, Komm GmbHG‘ § 48 Rz 46). Richtigerweise ist allerdings bei der rechtlichen Würdigung nach der konkreten Maßnahme, um deren korrekte oder fehlende Beschlussform es geht, zu differenzieren; eine formelle Beschlussfassung als Gültigkeitserfordernis für das Vorliegen eines Gesellschafterbeschlusses ist jedenfalls dann angebracht, wenn es um den Schutz von Minderheitsgesellschaftern oder, so die Wertung des § 18 Abs 5 GmbHG bei der Einpersonengesellschaft, um die Sicherung einer entsprechenden Dokumentation des Inhaltes geht. Wenn Minderheitsgesellschafter, die materiell eigene Interessen haben, fehlen und überdies der Gegenstand der Anweisung eindeutig dokumentiert ist, fehlt es an jeder sachlichen Rechtfertigung, noch zusätzlich auf einem formellen Beschluss zu bestehen.

Abgesehen davon ist zu beachten, dass der Jahresabschluss der Bw *regelmäi3ig in einer formell ab- gehaltenen Gesellschafterversammlung bzw im Wege eines Umlaufbeschlusses unter Wahrung aller Voraussetzungen des § 34 GmbHG für Gesellschafterbeschlüsse, also auch unter Einbeziehung des Kleinstgesellschafters „*TREUHÄNDERIN, *******., beschlossen worden ist. Im jeweiligen Jahresabschuss ist stets die Sonderrücklage und deren rechtlicher und wirtschaftlicher Hintergrund eindeutig dokumentiert worden. Wenn nun Gesellschafter einen Jahresabschluss im Rahmen der Feststellung nach § 35 Abs 1 Z 1 GmbHG genehmigen, so machen sie sich auch damit mittelbar alle erkennbaren Um stände zu eigen und zum Gegenstand ihres Willens, die aus dem Jahresabschuss und der damit zusammenhängenden Berichterstattung hervorgehen (vgl Weilinger, Die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses im Handels- und Gesellschaftsrecht Rz 644 1). Wenn nun praktisch Jahr für Jahr seit 1978 im Wege von einstimmigen Gesellschafterbeschlüssen - bzw in der Periode der AG durch Beschlüsse des Aufsichtsrates - ein Abschluss der* Bw *einstimmig genehmigt wurde bzw wird, in dem die auf Grund der ‚Anweisung" der* STADT *gebotene Sonderrücklage ausgewiesen und auch entsprechend erklärt wird, kann dies nicht anders gedeutet werden, als dass damit sowohl für die Vergangenheit als auch die Zukunft ein klarer und einheitlicher Wille aller Gesellschafter der* Bw *gegenüber der Geschäftsführung bzw deren Vorstand zum Ausdruck gebracht wird, stets entsprechend dem Beschluss des Gemeinderates und der darauf beruhenden ‚Anweisung" vom 2.5.1987 vorzugehen.*

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass zusätzlich zur und neben der oben dargestellten vertraglichen Bindung der Bw *deren jeweilige Geschäftsführung bzw deren Vorstand auch auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage verpflichtet war, entsprechend den Vorgaben, wie diese im Gemeinderatsbeschluss vom 17.3.1978 und der darauf basierenden Anweisung der zuständigen Magistratsdirektion vom 2. Mai 1978 festgehalten sind,*

© Unabhängiger Finanzsenat

vorzugehen. Dies ergibt sich aus der rechtlich und wirtschaftlich gegenwärtig und seit 2001 bestehenden Alleingesellschafterstellung der STADT*, welcher die Beteiligung der — als Treuhänder für sie agierenden —* "TREUHÄNDERIN"*, ******* . an der* HOLDING *rechtlich und wirtschaftlich zuzurechnen ist und daher die Erfordernisse für die Weisung eines Einpersonengesellschafters erfüllt sind. Für die Zeit der Beteiligung von Mitgesellschaftern im Rahmen einer Aktiengesellschaft folgert dies aus der Offenlegung als Sonderrücklage im Geschäftsbericht, der stets einstimmig durch das zu ständige gesellschaftsrechtliche Organ genehmigt worden ist. Daraus ist abzuleiten, dass damit der Vorstand gegen über der* STADT *nicht nur für das Jahr der erstmaligen Darstellung sondern auch für die Folgejahre eine rechtlich begründete Bindung eingegangen ist.*

d) Verhältnis Bw *zu* X.

Die Bw *war stets Alleingesellschafterin der* X. *und konnte daher jederzeit mündlich oder schriftlich ohne formale Einberufung einer Gesellschafterversammlung der Geschäftsführung Weisungen erteilen (vgl bloß Koppensteiner/Rüffler § 34 Rz 26). Wie beispielsweise der Gesellschafterbeschluss vom 20. Mai 2003 zeigt, ist jeweils im Ausmaß des bilanz- mäßigen Bedarfes der* X. *ein Betrag zur Verlustabdeckung zugewiesen und die Gesellschaft angewiesen worden, den Betrag noch im Jahresabschluss (im konkreten Fall 3 1.12.2002) zu erfassen und zur Erzielung eines ausgeglichenen Jahresergebnisses zu verwenden. Damit hat die* Bw *auch im Verhältnis zur* X. *jene Vorgabe und Auflage erfüllt, an die sie selbst als Empfängerin im Verhältnis zur* STADT *gebunden war.*

III. Zusammenfassung

Als Ergebnis kann daher festgehalten werden, dass die Bw *als Empfängerin von Zuschussleistungen der* STADT *entsprechend dem Beschluss des Gemeinderates vom 17. März 1987 und der darauf beruhenden Anweisung durch die zuständige Magistratsdirektion vom 2. Mai 1987 sowohl zivilrechtlich als auch gesellschaftsrechtlich gebunden war, den empfangenen Betrag an die* X. *weiterzuleiten und dementsprechend auch nie in der Lage war, über diesen Betrag frei, nach ihrem eigenen kaufmännischen Ermessen zu verfügen.*

Auf Grund des Bestehens einer Verpflichtung zur Weiterleitung an die X. *sind die vom EuGH in seiner Judikatur zur Gesellschaftsteuerpflicht dargelegten (siehe insbesondere EuGH 17. Oktober 2002, Rs C-339/99 sowie 12. Jänner 2006, Rs C -494/03) - und vom BMF der Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes AÖF 2003/139, Abschnitt 5.1. zugrunde gelegten - Voraussetzungen für die wirtschaftliche Zurechnung eines (mittelbaren) Gesellschafterzuschusses zum tatsächlichen Empfänger erfüllt.*

Im konkreten Fall liegt daher - infolge der der Bw *auferlegten und von dieser akzeptierten Verpflichtung - ein (in wirtschaftlicher Betrachtung direkter) Zuschuss der* STADT *an die* X. *vor, der als solcher die Tatbestandsmerkmale des § 2 KVG nicht erfüllt und somit keine Gesellschaftsteuer auszulösen vermag.*

4.1.4. Stellungnahme der Bw. vom 8. Juni 2011 zu VwGH 16.12.2010, 2009/16/0018, 019

Mit Vorhalt vom 21. Dezember 2010 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates der HOLDING mit, wie sich die Sachlage für sie darstelle und ersuchte zwecks Ergänzung des Sachverhalts noch um Übermittlung diverser Unterlagen.

Nach telefonischer Terminvereinbarung überreichte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat am 28. Februar 2011 einen Aktenordner mit den im Vorhalt angeforderten Unterlagen. Dabei wurde die Sach- und Rechtslage im Hinblick auf die

© Unabhängiger Finanzsenat

Ausführungen im zwischenzeitig ergangenen Erkenntnis VwGH 16.12.2010, 2009/16/0018 erörtert.

Mit Schriftsatz vom 8. Juni 2011 gab die HOLDING noch folgende schriftliche Stellungnahme zum Inhalt des Judikats des VwGH 16.12.2010, 2009/16/0018 ab:

"I. *In diesem Zusammenhang erlauben wir uns insbesondere auf die grundlegenden Unterschiede zwischen dem dem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt und jenem des gegenständlichen Berufungsverfahrens hinzuweisen, welche eine analoge Anwendung des Rechtsspruches des VwGH nicht angebracht erscheinen lassen.*

Vielmehr bestätigen die Verweise des VwGH unsere bisher vertretene Rechtsauffassung, dass der Gemeinderatsbeschluss aus 1978 eine für die Bw *rechtsverbindliche Anweisung darstellt.*

II. Im o.g. Judikat des VwGH hat sich das Höchstgericht mit der Frage beschäftigt, ob ein Zuschuss, den die Stadt W einer Tochtergesellschaft zugewendet hat, welche wiederum mit den erhaltenen Mitteln in Folge widmungsgemäß eine Tochtergesellschaft gegründet hat, einen nicht der Gesellschaftsteuer unterliegenden Großmutterzuschuss darstellt.

In der beschwerdegegenständlichen Berufungsentscheidung führte der UFS aus, es liege eine freiwillige Leistung iSd § 2 Z 4 lit a KVG vor, weil der in Rede stehenden Beschluss des Gemeinderats der Stadt W. weder eine Verpflichtung der Erstbeschwerdeführerin zur Weiterleitung der in Rede stehenden Beträge an die Zweitbeschwerdeführerin noch einen Rechtsanspruch der Zweitbeschwerdeführerin darauf begründet habe. Es habe sich bei dem Gemeinderatsbeschluss nur um einen Akt der internen Willensbildung der Stadt W gehandelt.

Die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach beide Geldflüsse nicht als freiwillig zu erachten sind, beurteilt der VwGH als nicht zutreffend:

> *"Nach ständiger hg. Judikatur ist die Frage der* ***Freiwilligkeit einer Leistung allein danach zu beurteilen, ob die Leistung auf gesetzlichem oder gesellschaftsvertraglichem Zwang beruht*** *oder auf einem anderen Rechtsgrund (siehe dazu das zuletzt gefällt Erkenntnis vom 21.Oktober 2010, Zl 2008/16/0090, und die dort zitierte hg. Vorjudikatur).*
>
> *Da im vorliegenden Fall* ***weder eine gesetzliche noch eine aus der Satzung der Erstbeschwerdeführerin sich ergebende Verpflichtung der Erstbeschwerdeführerin vorlag*** *(solche Verpflichtungen werden von den Beschwerdeführern auch gar nicht behauptet) durfte die belangte Behörde in beiden Fällen frei von Rechtwidrigkeit vom Vorliegen freiwilliger Leistungen ausgehen, weil der von den Beschwerden ins Treffen geführte Beschluss des Gemeinderats der Stadt W vom 15.Dezember 2006 weder eine gesetzliche noch eine gesellschaftsvertragliche Pflicht begründen konnte.*
>
> *Im vorstehenden Zusammenhang ist betreffend die Bedeutung eines Beschlusses des Gemeinderates der Stadt W insbesondere auch auf die hg. Erkenntnisse vom 18. September 2007, Zl. 2006/16/0154, und vom 28. Juni 2007, Zl. 2007/16/0027, zu verweisen."*

Das vom Höchstgericht zitierte Erkenntnis vom 21.Oktober 2010 besagt dabei Folgendes:

> *"Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen.*

© Unabhängiger Finanzsenat

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 eine Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar, Seite 61 f, Randzahlen 1 bis 1.2 samt Rechtsprechung).

Die Freiwilligkeit einer Kapitalzuführung wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Kapitalzuführung in Erfüllung eines Vertrages erfolgte; allerdings ist Voraussetzung, daß der zu erfüllende Vertrag freiwillig abgeschlossen wurde *(siehe die Nachweise bei Egly-Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar4; 144, mit Bezugnahme auf Leistungen zwischen Schwestergesellschaften)."*

III. In Bezug auf eine allfällige Heranziehung des o.g. Judikats im Rahmen der aktuell vom UFS zu entscheidenden XX*-Finanzierung ist insbesondere klarzustellen, dass der Sachverhalt der vom VwGH behandelten Beschwerde von jenem, der den gegenständlichen Zuschüssen zugrunde liegt, klar abweicht.*

	VwGH 16.12.2010, 2009/16/0018, Entwicklung R-Platz	***Beschwerdegegenständliche Zuschüsse iZm der*** XX***-Finanzierung***
Formulierung des Gemeinderatsbeschlusses, Anweisung durch den Gesellschafter	*Gemeinderat erteilt eine "**Genehmigung** des Budgetpostens" und "**ermächtigt**" die* xyz *als auszahlende Stelle, der Tochtergesellschaft einen Zuschuss "für die Entwicklung in W insbesondere betreffend R-Platz unter Zuhilfenahme einer zu gründenden Tochtergesellschaft einzubringen".*	*Gemeinderat erteilt dem Magistrat die Ermächtigung, Zuschüsse für Zwecke der* X* *zur Verfügung zu stellen und **weist die*** HOLDING ***an, die Mittel ausschließlich für die Erfordernisse der*** X* ***zu verwenden.***
Vorliegen einer Weisung	*Es liegt **keine Weisung** oder Anweisung des Gemeinderats an die Tochtergesellschaft, wie mit den Zuschüssen zu verfahren ist, vor.*	*Der Gemeinderatsbeschluss umfasst eine **explizite und klare Anweisung** betreffend der gebotenen Verwendung der Mittel durch die* HOLDING*. Neben der zwingenden Vorgabe, wofür die Mittel zu verwenden sind, ist auch geregelt, wie sie in den Jahresabschlüssen auszuweisen sind.*
Wirtschaftlicher Empfänger,	*Widmung der Mittel für einen der Tochtergesellschaft*	*Zweck der Zuwendung ist alleine **die Finanzierung der***

© Unabhängiger Finanzsenat

Zweck der Zuwendungen	*zuzuordnenden Zweck, den diese unter Zuhilfenahme einer zu gründenden Enkelgesellschaft erfüllen kann.*	***Abgänge und Investitionen der Enkelgesellschaft**. Zwingende Anweisung an Tochtergesellschaft, die Mittel ausschließlich für Zwecke der Enkelgesellschaft zu verwenden. Keine Überschneidung der Unternehmensgegenstände von Tochter und Enkelgesellschaft.*
Struktur zum Zeitpunkt der Zuschussgewährung	***Enkelgesellschaft existiert noch nicht**, sondern ist erst zu gründen*	***Gesellschaftsstruktur** besteht **unverändert** sowohl im Zeitpunkt der Erteilung der Weisung als auch im Zeitpunkt der Zuwendungen.*
Fazit	*Die Enkelgesellschaft kommt gar nicht als "wahrer wirtschaftlicher Empfänger" der Zuwendung in Frage. Vielmehr kann die Zuwendung nur für die (zum betreffenden Zeitpunkt alleine existente) Tochtergesellschaft bestimmt sein, welche sie für den vorgegebenen Zweck - unter Zuhilfenahme einer von ihr zu gründenden Enkelgesellschaft - verwendet.*	*Die Mittel der* STADT *sind wirtschaftlich unzweifelhaft für die Enkelgesellschaft (X*) bestimmt. Lediglich die Auszahlung erfolgt über die Tochtergesellschaft, welche zur Verwendung der Mittel für die Enkelgesellschaft per Anweisung des Gesellschafters verpflichtet ist.*

Während die STADT *im Falle des aktuellen VwGH-Judikats ihrer Tochtergesellschaft Mittel zur Verfolgung eines in deren Bereich liegenden Zwecks zugewendet hat und diese den Zuschuss erst in Folge zur Gründung einer Enkelgesellschaft, auf welche eine Tätigkeit ausgelagert wurde, verwendet hat, waren die Zuschüsse zur* XX*-Finanzierung von Haus aus klar für die* X* *bestimmt.*

Die unmittelbare Empfängerin HOLDING *war und ist durch den Gemeinderatsbeschluss der* STADT *angewiesen, die Mittel ausschließlich für die Erfordernisse der* X* *zu verwenden.*

IV. Zu der im Erkenntnis des VwGH thematisierten Frage der Freiwilligkeit ist daher anzumerken, dass die Schlussfolgerung, mangels Vorliegens einer gesellschaftsvertraglichen oder gesetzlichen Verpflichtung liege ein auf beiden Ebenen freiwilliger Zuschuss vor, ausschließlich auf den entschiedenen Sachverhalt angewendet werden könne.

Ein Analogieschluss auf den vom UFS zu entscheidenden Sachverhalt kann sich nicht alleine auf die Schlussfolgerung beschränken, sondern hat vielmehr in Anwendung der rechtlichen Ausführungen des Höchstgerichts die Spezifika des betreffenden Falles zu berücksichtigen.

V. Der VwGH führt aus, dass Freiwilligkeit in Bezug auf einen Gesellschafterzuschuss vorliege, wenn die Zuwendung auf einem anderen Grund als einem gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang beruhe. Das Höchstgericht verweist im betreffenden Zusammenhang in Bezug auf die Bedeutung eines Gemeinderatsbeschlusses u.a. auf das Erkenntnis vom 28.6.2007, 2006/16/0027.

© Unabhängiger Finanzsenat

Wir erlauben uns daher auf dieses Erkenntnis, das in einem Parallelverfahren betreffend Stadthallenfinanzierung ergangen ist, sowie die daraus abzuleitende Rechtsbeurteilung nochmals im Detail einzugehen.

VI. Dem Erkenntnis vom 28.6.2007, 2006/16/0027 ist klar zu entnehmen, dass eine Anweisung des Gesellschafters betreffend die Verwendung der Mittel für die Enkelgesellschaft – vorausgesetzt sie wird in einer Generalversammlung bzw. durch einen Alleingesellschafter erteilt - eine Weiterleitungsverpflichtung auslöst.

Ebendiese Weiterleitungsverpflichtung sieht der VwGH als Voraussetzung für die Zurechnung der Zahlung gemäß EuGH an die tatsächliche Empfängerin.

> *"Wie der EuGH in seinen Urteilen vom 17. Oktober 2002 in den Rechtssachen C-339/99 - ESTAG und C-71/00 - Develop - unter Hinweis auf sein Urteil vom 13. Oktober 1992 in der Rechtssache C-49/91 - Weber - ausführte, sei für die Feststellung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 1 lit. c oder lit. d der Richtlinie 69/335/EWG fielen, zu untersuchen, **wem ihre Zahlung "zuzurechnen" sei** und es genüge nicht, ihre formale Herkunft festzustellen. Ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich der genannten Richtlinie falle, hänge nämlich nicht nur davon ab, ob er zu den in Art. 4 dieser Richtlinie aufgezählten Vorgängen gehöre, sondern, auch davon, "in welchem Zusammenhang" er vorgenommen werde.*
>
> *In seinem Urteil vom 12. Jänner 2006 in der Rechtssache C- 494/03 - Senior Engineering Investments BV führte der EuGH u. a. (Rz. 39) unter Hinweis auf seine Urteile in den Rechtssachen Weber, ESTAG und Develop aus, er folge hinsichtlich der Herkunft einer Kapitalzuführung nicht einem förmlichen Ansatz, sondern frage nach der **"tatsächlichen Zurechnung".***
>
> *Im vorliegenden Fall ist die **Frage** zu beantworten, **ob der** beschwerdegegenständliche **Zuschuss** der* STADT *in der Höhe von EUR 2.378.365,22 **der*** X* ***als Empfängerin zuzurechnen war**.*
>
> *Eine solche **Zurechnung** der Zuweisung von der* STADT *als Leistende an die* X* *als Leistungsempfängerin **wäre** im Rahmen des dreipersonalen Verhältnisses von* STADT*, Mitbeteiligter und* X* ***durch ein Anweisungsverhältnis begründet**, wie es offensichtlich die belangte Behörde in Übereinstimmung mit der Mitbeteiligten vor Augen hatte (zur Anweisung - Assignation vgl. etwa Welser in Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II12, 148 ff, mwN).*
>
> *Wesentliche **Voraussetzung** für die Annahme eines Anweisungsverhältnisses **wäre** wiederum **eine Anweisung** im Deckungsverhältnisse zwischen der* STADT *und der Mitbeteiligten **über die Verwendung der zugewiesenen Mittel**. Die belangte Behörde sah eine solche Anweisung im eingangs wiedergegebenen Gemeinderatsbeschluss vom 17. März 1978.*
>
> ***Nun trifft es zu, dass der Geschäftsführung einer GmbH Weisungen erteilt werden können.***
>
> ***Weisungen können nach dem Gesetz aber nur durch Gesellschafterbeschluss erteilt werden** (§ 20 Abs. 1 GmbHG); einzelnen Gesellschaftern kommt nach dem GmbHG ein Weisungsrecht nicht zu (Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I2, Rz. 2/256, mwN).*
>
> *Es mag auch zutreffen, dass die Gesellschafter einer GmbH außerhalb einer Generalversammlung und ohne schriftliche Abstimmung Gesellschafterbeschlüsse formlos fassen können, **wenn sämtliche Gesellschafter in ihrem Willen übereinstimmen** (vgl. Gellis, Kommentar zum GmbH-Gesetz6, Rz. 6 zu § 34 GmbHG). Ein nur von einzelnen Gesellschaftern ohne Einberufung und Abhaltung einer*

© Unabhängiger Finanzsenat

Generalversammlung oder im Umlauf gefasster Beschluss erzeugt keine Rechtswirkungen (Gellis, aaO)."

Dem h.g. Erkenntnis ist klar und unzweifelhaft zu entnehmen, dass die Anweisung eines Alleingesellschafters eine Verpflichtung der Geschäftsführung zu bewirken vermag. *Die für einen formlosen Beschluss genannte Voraussetzung in Form der Willensübereinstimmung aller Gesellschafter ist im Falle einer Alleingesellschafterstellung des Anweisenden erfüllt.*

Dass der VwGH im betreffenden Erkenntnis auf Basis einer aktenkundig falschen Sachverhaltsannahme – der vermeintlichen Mitbeteiligung der TREUHÄNDERIN *zum Zeitpunkt der Fassung des Gesellschafterbeschlusses – vermeint, es liege keine Willensübereinstimmung aller Gesellschafter vor, vermag nichts an der Richtigkeit der grundsätzlichen rechtlichen Ausführungen zu ändern.*

Die rechtlichen Aussagen des VwGH sind daher auf den gegenständlichen "richtigen" Sachverhalt - vor dem Hintergrund, dass zum Zeitpunkt der Fassung des Gemeinderatsbeschlusses im Jahr 1978 nachweislich doch Alleingesellschafterstellung der STADT *bestand - anzuwenden.*

> *"Wendet man das eben Ausgeführte über die notwendigen Voraussetzungen einer auf einem Gesellschafterbeschluss beruhenden Weisung auf den vorliegenden Beschwerdefall an, vermögen die von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen nicht die Annahme zu tragen, dass der (Geschäftsführung der) Mitbeteiligen eine verbindliche Weisung im gesellschaftsrechtlichen Sinn erteilt worden wäre.* ***Zwar beschloss der Gemeinderat der*** STADT ***eine (An-)Weisung an die Mitbeteiligte über die Mittelverwendung, allerdings ist die*** STADT ***nicht "Alleingesellschafterin"*** *der Mitbeteiligten, sondern - wie auch die belangte Behörde feststellte - neben der* TREUHÄNDERIN *Mitgesellschafterin.*
>
> *[…]* ***Da*** *ausgehend von den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen* ***die "Anweisung" über die Mittelverwendung nur von einem Gesellschafter*** *und offenbar außerhalb einer Generalversammlung* ***beschlossen wurde, vermochte dies keine gesellschaftsrechtlich bindenden Wirkungen gegenüber der Mitbeteiligten zu entfalten****.*
>
> *[…]Wenn die Mitbeteiligte in ihrer Gegenschrift vorbringt, eine "Dispositionsfreiheit" (über die zugewiesenen Geldmittel) liege auf Grund der klaren Weisung der* STADT*, welcher Nutzung die Mittel zuzuführen seien, nicht vor, vielmehr hätte die Mitbeteiligte bei Nichtbeachtung der Weisung ihres Gesellschafters* STADT *"mit der Erlassung gesellschaftsrechtlicher und disziplinärer Konsequenzen zu rechnen", erweist sich dies vor dem Hintergrund der dargelegten gesellschaftsrechtlichen Rechtslage als nicht nachvollziehbar. Schließlich spricht die Mitbeteiligte auch im Übrigen in ihrer Gegenschrift wiederholt nur von der "Gesellschafterweisung der* STADT*", ohne einen Gesellschafterbeschluss unter Mitwirkung der weiteren Gesellschafterin zu behaupten. Liegt* ***nach dem Gesagten keine auf einem Gesellschafterbeschluss beruhende und damit wirksame Weisung an die Geschäftsführung der Mitbeteiligten vor, entbehren die weitergehenden, auf der Annahme einer wirksamen Weisung aufbauenden Überlegungen der belangten Behörde, die der Mitbeteiligten zugeführten Geldmittel seien dieser nicht zur freien Verfügung gestanden*** *und seien deshalb nicht geeignet gewesen, den Wert der Gesellschaftsrechte (an der Mitbeteiligten) zu erhöhen,* ***einer Grundlage****."*

Aus dem vom VwGH zur Darlegung der Bedeutung eines Beschlusses des Gemeinderats herangezogenen Erkenntnisses ist folglich klar abzuleiten, dass ein Gemeinderatsbeschluss – vorausgesetzt die Stadt ist Alleingesellschafter – eine bindende Gesellschafter(an)weisung darstellt.

© Unabhängiger Finanzsenat

Dass eine Gesellschafter(an)weisung einem gesellschaftsvertraglichen Zwang gleichzusetzen ist, hat der VwGH unzweifelhaft klargestellt.

Folglich liegt im Fall der XX*-Finanzierung - anders als in dem mit Erkenntnis vom 16.12.2010 entschiedenen Sachverhalt – ein aufgrund gesellschaftsvertraglichen Zwangs nicht freiwilliger Zuschuss vor.*

Eine unmittelbare Anwendung der Ausführungen des VwGH zum Nichtvorliegen eines gesellschaftlichen Zwangs im betreffenden Fall (VwGH 16.12.2010) auf die Zuschüsse zur Stadthallenfinanzierung ist daher angesichts der gegensätzlichen Sachverhalte nicht angebracht; daran vermögen auch die im Erkenntnis angebrachten Verweise auf die Erkenntnisse vom 18.9. und 28.6.2007 nichts zu ändern.

Ergänzend erlauben wir uns weiters auf die Ausführungen von o.Univ.-Prof. Dr.NN *im dem dortigen Finanzsenat vorgelegten Rechtsgutachten zur Frage des Vorliegens einer Weiterleitungsverpflichtung zu verweisen.*

VII. Im Zusammenhang mit der in der letzten Besprechung angedeuteten Sichtweise des UFS, wonach zumindest auf einer Ebene – jener der letztendlichen Empfängerin X* *– eine gesellschaftsteuerliche Würdigung der (Großmutter-) Zuschüsse erfolgen solle, erlauben wir uns auf einen entscheidungsrelevanten Widerspruch hinzuweisen.*

Der im Zusammenhang mit Großmutterzuschüssen ergangenen EuGH-Judikatur zufolge ist nach Maßgabe einer wirtschaftlichen Betrachtung zu bestimmen, wem ein Gesellschafter- bzw Großmutterzuschuss tatsächlich zuzurechnen ist.

Ist ein Zuschuss in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – infolge eines gesellschaftsvertraglichen Zwangs zur Weiterleitung – nicht der Tochter-, sondern der Enkelgesellschaft als tatsächlicher Empfängerin zuzurechnen, so ist die Tochtergesellschaft in den Sachverhalt der Zuschussgewährung nicht mehr einbezogen.

Folglich kann der Tatbestand der Bestimmung des § 2 Z 4 KVG nicht mehr erfüllt sein, da die HOLDING *weder tatsächlicher wirtschaftlicher Empfänger der Zuwendung der* STADT *noch wirtschaftlicher Zuwendender der Zahlung an die* X* *ist; eine Gesellschaftsteuerbelastung kommt daher auf beiden Ebenen nicht in Frage.*

VIII. Sollte der dortige unabhängige Finanzsenat vermeinen, sich unserer Rechtsauffassung, basierend auf der vom EuGH judizierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowie den klaren Ausführungen des VwGH nicht anschließen zu können, regen wir an, die gegenständliche Zweifelfrage dem Europäischen Gerichtshof im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens zur Klärung vorzulegen.

Zu klären wäre insbesondere, wer im Falle einer durch Gesellschafterbeschluss auferlegten zwingenden Anweisung, die Mittel für die Zwecke eines Dritten zu verwenden, als wirtschaftlicher Empfänger des Gesellschafterzuschusses einzustufen ist.

IX. Abschließend bleibt anzumerken, dass die Sonderrücklage, in welcher die HOLDING *in ihren Jahresabschlüssen noch nicht dem widmungsgemäßen Zweck zugeführte Mittel weisungsgemäß ausgewiesen hat, infolge des gestiegenen Mittelbedarfs der* X* *sowie der Sistierung der Valorisierungsregelung hinsichtlich der von der* STADT *für die* XX*-Finanzierung zur Verfügung gestellten Mittel, zwischenzeitlich auf Null gesunken ist.*

Damit ist klar dokumentiert, dass die im seinerzeitigen Gemeinderatsbeschluss an die HOLDING *erteilte Weisung, die Mittel ausschließlich für Zwecke der* X* *zu verwenden, nachweislich vollständig erfüllt ist. Eine von der Weisung abweichende Verwendung der von der* STADT *zugeführten zweckgebundenen Mittel hat folglich nicht stattgefunden.*

© Unabhängiger Finanzsenat

Die der HOLDING *nach Aufbrauchen der Sonderrücklage zufließenden Zuschüsse auf Basis des Gemeinderatsbeschlusses werden ohne wesentliche Verzögerungen an die* X* *weitergeleitet."*

4. 2. Ausführungen des Finanzamtes

4.2.1. Bescheidbegründungen - Festsetzung von Gesellschaftsteuer

Die Bescheide, mit denen das Finanzamt gegenüber der HOLDING bzw. der X* Gesellschaftsteuer festsetzte, enthalten jeweils folgende Begründung:

"Ein Zuschuss mit zwingender Weiterleitungsverpflichtung, wo die Zwischengesellschaft nur mehr eine Weiterleitungsfunktion hat, liegt nicht vor"

4.2.2 Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidungen bzw. der Vorlageberichte

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen bzw. in den Vorlageberichten hielt das Finanzamt den Ausführungen der HOLDING bzw. der X* Folgendes entgegen:

"Nach Ansicht der Berufungswerberin (Bw.) wäre der Zuschuss nicht gesellschaftsteuerpflichtig und verweist dazu auf Punkt 5.1 der Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes v. 14.3.2003 (BMF-Erlass). Der Gemeinderatsbeschluss vom 17. März 1978 ist eine grundsätzliche Finanzierungsgrundlage und regelt die Zurverfügungstellung der erforderlichen Geldmittel, sowie deren Verwendung. Die HOLDING entscheidet im vorgegebenen Rahmen über die Verwendung.
Das ergibt sich aus dem eigenständigen Aufgabenbereich der HOLDING, aus den Ausführungen des Wirtschaftsprüfers in den Jahresabschlüssen, in denen von zur Verfügung gestellten Beträgen gesprochen wird (das bedeutet Dispositionsmöglichkeit) und in der gesamten bilanziellen Erfassung. Die Rücklagen sind als Eigenmittel ausgewiesen. Die Zuschussgewährung führt zu einer Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte. Eine Verpflichtung zur Weiterleitung mit der Folge, dass es zu einer bloßen Durchleitung der Mittel kommt, liegt nach dem Gesamtbild des Ablaufes nicht vor. Ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht ist nicht gegeben."

4.2.3 Begründung der Bescheide, mit denen die Anträge der HOLDING bzw. der X* **gemäß § 299 BAO abgewiesen wurden**

Die Bescheide, mit denen die Anträge der HOLDING gemäß § 299 BAO abgewiesen wurden, wurden vom Finanzamt wie Folgt begründet:

"*Gem. § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Aufhebungen sind bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§97) des Bescheides zulässig (§ 302 Abs. 1 BAO), bei Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht der EU bis zum Ablauf der Verjährungsfrist (§ 302 Abs. 2 lit. c BAO).*
Die Antragstellerin behauptet einen Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht der EU und verweist auf den BMF-Erlass, Richtlinie zur Durchführung des KVG.
Eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit liegt nicht vor, weil es sich nicht um einen Zuschuss mit zwingender Weiterleitungsverpflichtung, durch die die Zwischengesellschaft nur mehr eine Weiterleistungsfunktion ausübt, handelt. Diese zivilrechtliche Gestaltung ist daher einer Veränderung im Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich."

© Unabhängiger Finanzsenat

4.2.4. Vorlageberichte Verfahren gemäß § 299 BAO HOLDING und X* :

In den Vorlageberichten der Verfahren betreffend Anträge gemäß § 299 BAO führte das Finanzamt jeweils noch Folgendes aus:

"*Ein konkretes Vorbringen, gegen welche gemeinschaftsrechtliche Bestimmung ein Widerspruch vorliegen würde, fehlt. In der Berufung gegen den Abweisungsbescheid wird bloß auf VwGH-Erkenntnisse verwiesen und neuerlich der zitierte BMF-Erlass genannt.*
Dem in der Berufung zitierten VwGH-Erkenntnis v. 28.6.2007, 2007/16/0027, lag ein Sachverhalt zugrunde, so wie er im dortigen Berufungsverfahren dargelegt und in der Gegenschrift bestätigt wurde (VwGH 30.1.2008, 2007/16/0178). Desweiteren hat der VwGH in dem in der Berufung zitierten Erk. vom 18.9.2007, 2006/16/0154, die gesellschaftsrechtliche Weiterleitungsverpflichtung schon deshalb verneint, weil der überwiesene und der weitergeleitete Betrag nicht ident waren und der Zuschuss von der HOLDING *bestimmt wurde. Die* HOLDING *hat eine Verfügungsmacht über die von der* STADT *erhaltenen Geldmittel (UFS 11.8.2006, RV/1927-W/03).*
Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin (Bw.) erweist sich der angefochtene Bescheid im HInblick auf die ergangenen Erkenntnisse des VwGH und die Berufungsentscheidungen des UFS als korrekt begründet. Einen konkreten Widerspruch zu Gemeinschaftsrecht vermag die Bw. nicht aufzuzeigen. Ein solcher liegt auch gar nicht vor. Es geht rein um innerstaatliches Recht. Eine die Gesellschaftsteuer ausschließende Verpflichtung zur Weiterleitung liegt nicht vor. Das in der Berufung genannte Rechtsgutachten von o. Univ.-Prof. DrNN *führt zu keinem anderen Ergebnis. Gesellschaftsteuerpflichtig sind auch solche Gesellschafterleistungen, die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet werden (VwGH 28.9.1998, 95/16/0302)."*

5. Verfahren vor dem UFS

5.1. Ermittlungen des UFS vor der mündlichen Berufungsverhandlung

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Kapitalverkehrsteuerakte der HOLDING zu Ia*** Band I und Band II, der X* zu Ib**** Band III bis Band V, in die Bemessungsakte des Finanzamtes betreffend die gegenständlichen Zuschüsse, in die Akten des UFS zu RV/1927-W/03; RV/2002-W/06 und RV/2129-W/07; ins Firmenbuch zu FN***** und FN****** sowie in die auf Grund des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. Dezember 2010 von der HOLDING am 28. Februar 2011 vorgelegten Unterlagen.

5.2. Mündliche Berufungsverhandlung vom 27. Juni 2011

In den am 27. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der Parteienvertreter (kurz PV) einleitend, dass keine Einwände gegen eine gemeinsame Durchführung der mündlichen Verhandlungen in den Berufungssachen RV/1890-W/06 ua. (betreffend die HOLDING) und RV/1890- W/06 ua. (betreffend die X*) bestehen (dies auch im Hinblick auf die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht) und dass er damit einverstanden ist, dass über die Verhandlungen eine gemeinsame Niederschrift aufgenommen wird.

© Unabhängiger Finanzsenat

Zum Vortrag des bisherigen Verfahrensablaufes und des Sachverhaltes durch die Referentin wie in der der Niederschrift angeschlossenen Beilage dargestellt (die allen Anwesenden zu Beginn des Referats ausgehändigt wurde) merkte der PV eine Korrektur an: Datum der Meldung ans FA vom 14. Jänner 2009, könne nur eine Erfassungsnummer aus 2009 haben: 11.

Zu Seite 25 des ausgeteilten Sachverhaltes teilte der PV mit, dass seit 2008 die weitergeleiteten Beträge deckungsgleich seien, da die Sonderrücklage aufgelöst worden sei.

Über Frage der Referentin, ob im Finanzamt noch Fälle mit den Bw. offen seien, erklärte die Amtspartei, dass ihr das derzeit nicht bekannt sei.

Zu der unter Bezugnahme auf Seite 25 des ausgeteilten Sachverhaltes gestellte Nachfrage eines Beisitzers, ob in den Jahren 2000 bis 2007 6,8 Mio Euro mehr von der HOLDING an die X* ausgezahlt worden sei, als sie von der STADT erhalten habe, erläuterte der PV, dass bis 1999 die Zuführungen der STADT an die Sonderrücklage höher gewesen seien als die weitergeleiteten Mittel (ca. 12 Mio. Euro). Seit damals sei die Sonderrücklage sukzessive abgebaut worden.

Zur weiteren Frage eines Beisitzers, ob dieser Überschuss der Zuwendungen aus dieser Sonderrücklage an die X* oder allgemein entstanden sei, erklärte der PV, dass es keine Zuschüsse gegeben habe, die originär aus den Mitteln der Holding an die X* geleistet wurden.

Anschließend übergab der PV dem Senat und der Amtspartei Kopien mit den Daten "Entwicklung der Sonderrücklage". Die Kopien wurden zu den Akten genommen.

Zum Vorhalt der Referentin, dass 2006 die Zuschüsse der Holding an die X* deutlich mehr, ca. 2 Mio. Euro, gewesen sei, als sich aus der Sonderrücklage ergebe - die Zahlen auf Seite 25 des ausgeteilten Sachverhaltes seien aus dem Ordner, den die Bw. überreicht haben, übernommen worden - und ob es sein könne, dass noch Zuschüsse vorhanden sind, deshalb die Frage, ob im Finanzamt noch Fälle offen seien, betonte der PV abermals:

"*Alles, was von der* STADT *gekommen ist, wurde weitergeleitetet*."

Zum Hinweis eines Beisitzers, dass es bis 2007 nur eine Nettoweiterleitung von 6,8 Mio. gegenüber einer Rücklage von 12 Mio. gebe, erklärte der PV, dass es nur sein könne, dass eine Investitionszuschussleistung fehlt, weil keine anderweitige Mittelverwendung vorgenommen wurde. Zum einen seien es die Zuschüsse der STADT, die in die Sonderrücklage gelangen, dazu komme noch die Verzinsung. Dann seien die Mittel unterjährig weitergeleitet worden. Die X* könne immer erst zu Beginn des Folgejahres ihren Verlust bekannt geben.

© Unabhängiger Finanzsenat

Zum Vorhalt der Referentin, dass die Sonderrücklage am 31.12.2005 aus ca. 74.000 Euro bestanden habe, der Zuschuss 2006 von der Holding an die X* aber fast 14 Mio. betragen habe und es sein könne, dass Zuschüsse noch aus anderen Mitteln erfolgten, erklärte der PV:

"*Wir sehen die* Bw *als Erfüllungsgehilfen der* STADT."

Zum Thema "gesellschaftsrechtlich wirksame Weisung" führte der Vertreter der Amtspartei noch aus, dass eine derartige Weisung nicht von einem Gesellschafter an den Geschäftsführer erfolgen könne, sondern eine solche Weisung – wie im VwGH-Erkenntnis angenommen – könne nur von Außen kommen. Etwas solches könne nicht aus der Generalversammlung der angewiesenen Gesellschaft kommen. Diese Darlegung des VwGH stamme sicherlich nicht aus der Amtsbeschwerde.

In der Folge wurde Herr ZEUGE1, Prokurist und Leiter der Rechtsabteilung der HOLDING als Zeuge zum Beweisthema "Wirkungen des Gemeinderatsbeschlusses" als Zeuge vernommen. Über Frage des PV, wie er die Wirkungen des Gemeinderatsbeschlusses 1978 einschätze, erklärte der Zeuge, dass die HOLDING den Gemeinderatsbeschluss 1978 als Gesellschafterweisung ansehe. Er sehe den Beschluss als Verpflichtung, die Mittel weiterzuleiten und nur an die X* weiterzuleiten, an.

Auf die Frage des PV, ob es Zuschüsse der Holding aus eigenen Mitteln der Holding gegeben habe, erklärte der Zeuge, dass er seit 2006, er sei erst seit 2006 in der Holding beschäftigt, sagen könne, dass ihm nichts bekannt sei, dass die Holding aus eigenen Mitteln Zuschüsse an die X* gegeben habe. Es habe nur ein Darlehen, das die X* zurückzahlen müsse, gegeben.

Der PV führte noch aus, dass die Verzinsung der Sonderrücklage zulasten der Holding gehe und daher aus ihren Mitteln stamme.

Auf die Frage eines Beisitzers, wonach es zwischen 2000 und 2007 eine Diskrepanz von ca. 5 Mio. gegeben habe und ob der Zeuge es für denkmöglich halte oder ihm bekannt sei, dass Mittel aus der Sonderrücklagen anderen Zwecken zugeführt worden sei, erklärte der Zeuge, dass ihm nichts bekannt sei.

Nach Erläuterung des PV, dass das Konto 9231 die Bezeichnung "zweckgebundene Sonderrücklage X*" trage und aus dem Gemeinderatsbeschluss stamme, wobei der Holding damals klar gewesen sei, dass es kein eigenes Geld, sondern fremdes Geld sei und die Frage, was die Folge gewesen wäre, hätte die Holding die Mittel für andere Zwecke verwendet, erklärte der Zeuge, dass es sich vorstellen könne, dass von der STADT ein Rückforderungsanspruch geltend gemacht worden wäre. Andererseits habe die X* einen

© Unabhängiger Finanzsenat

Auszahlungsanspruch an die Holding und diesen Anspruch hätte sie sicherlich geltend gemacht.

Auf die Frage der Referentin, woher die Mittel ab 2006 kämen, da die Sonderrücklage nur mehr 74.000 Euro ausmache, aber der Zuschuss 14 Mio., antwortete der Zeuge, dass er dazu nichts sagen könne. Die X* und die Holding würden jährlich überprüft durch das Kontrollamt der STADT.

Auf die Frage des PV, ob er überwiegend ein Eigeninteresse auf Seiten der Holding oder überwiegend ein Eigeninteresse der STADT zur Finanzierung der X* sehe, antwortete der Zeuge, dass er das Interesse primär auf Seiten der STADT sehe.

Auf die Frage der Referentin, ob die Holding mit eigenen Mitteln einspringen müsse, wenn die Mittel der STADT nicht ausreichen, die Verluste der X* auszugleichen, antwortete der Zeuge, dass in einem solchen Fall die Finanzierung mit der STADT neu thematisiert und neu geklärt werden müsste.

Nach Beendigung der Zeugenbefragung erfolgte eine Power Point Präsentation durch den Parteienvertreter mit einer Zusammenfassung des Vorbringens der Bw., wobei Ausdrucke im Papiermedium an die Anwesenden ausgeteilt und zu den Akten genommen wurden. Weiteres verteilte der Parteienvertreter Kopien des Gemeinderatsbeschlusses 1978 und verlas den Beschluss. Eine Kopie des Beschlusses wurde zum Akt genommen. Als Beweis dafür, dass die STADT 1978 Alleingesellschafterin der Holding gewesen sei, überreichte der Parteienvertreter eine Kopie des Berichtes über die bei der ***Holding durchgeführten Prüfung des Rechnungsabschlusses zum 31.12.1978 sowie eine Kopie des Prüfungsberichtes des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien über eine Kapitalverkehrsteuerprüfung vom 28.2.19(78?) mit Eingangsstempel vom 1.2.1979. Die Kopien wurden zum Akt genommen.

Zu Folie 21 der Power Point Präsentation - Eignung, den Wert der Beteiligung zu erhöhen - erläuterte der Parteienvertreter, dass jedem Euro an Verlust ein Anspruch auf Verlustausgleich gegenüberstehe, deswegen komme es nicht zur Wertminderung und folgenden Wertsteigerung. Ein derartiger Fall sei derzeit beim EuGH (Vorabentscheidungsersuchen) anhängig.

Auf die Frage der Referentin, in welcher Form die Sistierung der Wertsicherung erfolgt sei, antwortete der PV, dass das seiner Meinung nach ein interner Vorgang der STADT sei. Er habe nur Aussagen der Holding, dass das so erfolgt sei, er habe darüber keine Unterlagen. Die Sistierung der Wertsicherung sei seiner Meinung nach mit 2008, ab 2009 erfolgt.

© Unabhängiger Finanzsenat

Zum Vorhalt eines Beisitzers, wonach es die Diskrepanz von 5 Mio. Euro gebe. Fraglich sei daher für ihn noch immer, ob die Holding auf die Weiterführung der Mittel an die X* einen Einfluss gehabt habe, erklärte der PV, dass diese Diskrepanz aufgeklärt werden müsse, die Bw. könne dies innerhalb des Folgemonats.

Der Vertreter der Amtspartei betonte, dass das Finanzamt bei seiner Rechtsansicht wie bisher bleibe. Es seien 2 Bereiche: 1. STADT-Holding und 2. Holding–X*. Im Erkenntnis VwGH 2006/16/0154 stelle der VwGH diese Weiterleitungsverpflichtung in Abrede und in der zugrunde liegenden UFS- Entscheidung heiße es: ...."der Holding obliegt die Verwaltung der Mittel...ihre Funktion ist daher mehr als eine bloße Durchleitstation und sie hat, wenn auch eingeschränkte, Verfügungsmacht über die von der STADT erhaltenen Geldmittel...sie hat im Geschehensablauf eine aktive Rolle, sie entscheidet, wann der entsprechende Bedarf gegeben ist und fasst sodann die erforderlichen Gesellschafterbeschlüsse"... der Holding kommt daher eine aktive Rolle zu." Weiterleitungsverpflichtung – da müsse man immer schauen, ob es eine Verfügungsmöglichkeit gibt. Bei der Zeugenaussage hätten wir gehört, dass die Holding die Mittel verwenden dürfe, was bedeute, dass die Holding eine Verfügungsmöglichkeit habe. Freiwilligkeit sei immer dann gegeben, wenn die Leistung nicht auf dem Gesetz oder einer gesellschaftsvertraglichen Verpflichtung beruht. Eine Weisung oder eine Anweisung sei nicht gesellschaftsvertraglich. Die Definition der freiwilligen Leistung wiederhole der VwGH im Erkenntnis 2009/16/0073, wo er die Abgrenzung der freiwilligen Leistungen zu anderen Leistungen betone (VwGH 24.2.2011, 2009/16/0073) und wo er sich mit der Problematik Spielraum für die Weitergabe der erhaltenen Mittel beschäftige. Das treffe hier in den Fällen exakt zu. In diesen Fällen sei auch von EU-Widrigkeit die Rede, wobei ein Verstoß gegen die Richtlinien in diesen §299 - Verfahren nicht exakt dargelegt werde. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtung sei nicht in der Kapitalansammlungsrichtlinie geregelt, da sie Verfahrensrecht sei. Soweit bestehe keine EU-Widrigkeit. Das Finanzamt ersuche daher, alle Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Dem entgegnete der PV, dass sich die Verwendung der Mittel durch die Holding auf die weisungsgemäße Verwendung beschränke, auch sei der laut VwGH erforderliche Entscheidungsspielraum als Grundlage für die Freiwilligkeit wiederum nur im Rahmen des Gemeinderatsbeschlusses gegeben. Zu den §299 BAO- Verfahren sei anzumerken, dass es sich bei der Interpretation einer europäischen Rechtsnorm (Kapitalansammlungsrichtlinie) durch den EuGH sehr wohl um eine gemeinschaftsrechtliche Frage handelt. Ferner sei anzumerken, dass nicht die Holding entscheide, wann der Bedarf für einen Zuschuss gegeben sei, die Mittelnotwendigkeit ergebe sich aus den Jahresverlusten und Investitionsprojekten der X*, auf welche die Holding keinen unmittelbaren Einfluss habe. Außerdem finde

© Unabhängiger Finanzsenat

zwischenzeitlich eine unmittelbare Weiterleitung statt, was ebenfalls einer Verfügung der Holding über die Mittel entgegenstehe.

Der PV verteilte weiters Kopien eines Schreibens der Finanzdirektors der STADT, Herrn NN sowie eines Schreibens der X*, vertreten durch den Geschäftsführer und den Prokuristen und verlas diese um den Standpunkt der Holding, der X* und der STADT zu stützen.

Die Amtspartei erklärte dazu, dass die beiden Schreiben das Finanzamt nicht veranlassen , von seiner Ansicht abzuweichen.

Nach einer Verhandlungsunterbrechung und Beratung durch den Senat verkündete die Vorsitzende den Beschluss auf Vertagung der Verhandlung auf Mittwoch, den 13. Juli 2011, 9.30, um der HOLDING nochmals - siehe Frage 6 aus dem Vorhalt vom 21.12.2010 - die Möglichkeit zu geben, nachzuweisen, "wann und in welcher Höhe die HOLDING Zuschüsse von der STADT "für Zwecke der X*" erhalten hat, für welchen Zeitraum sie die erhaltenen Geldmittel "verwaltet hat", wann eine "Weitergabe" der Geldmittel an die X* erfolgte, insbesondere um die Diskrepanz der 5 Mio. Euro zu klären, und welcher Teilbetrag der Zuschüsse an die X* jeweils aus "Aufzinsungen" stammen".

5.3. Urkundenvorlage der Bw. vom 8. Juli 2011

Mit email vom 8. Juli 2011 übersandte die steuerliche Vertreterin der HOLDING zur Vorbereitung auf die für 13. Juli 2011 anberaumte Verhandlung der Referentin des UFS (die dem Vertreter des Finanzamtes weitergeleitet wurde) eine Aufstellung mit der Bezeichnung "UFS-Überleitung Zahlungsflüsse Sonderrücklage - 08072011.pdf" und merkte dazu Folgendes an:

"*Wie im Rahmen der Verhandlung angedeutet, ist die vermeintliche Diskrepanz in den "nicht zahlungswirksamen Vorgängen" begründet.*

Die Überleitung ist nach Art eines Cash-Flow - auch jener ist eine Überleitung zwischen Zahlungsströmen und bilanzieller Abbildung - aufgebaut. Unter Berücksichtigung der Veränderung der Rückstellung für Verlustabdeckungen betreffend X* *sowie dem betreffenden Verbindlichkeitskonto der* X* *gegenüber sowie der Ergänzung um die Verzinsung der noch nicht geflossenen Mittel und die Dotierung der Gesellschaftsteuerrückstellung lässt sich die Ableitung lückenlos darstellen.*

Sollten sich zur anbei als PDF sowie Excel-Datei übermittelten Überleitung Fragen ergeben, stehen wir jederzeit gerne zu einer telefonischen Erörterung zur Verfügung.

In Bezug auf Ihre im Rahmen der Verhandlung gestellte Frage nach der Vollständigkeit der ergangenen Meldungen ist anzumerken, dass sich bei der in den letzten zwei Wochen vorgenommen Aufarbeitung der Zuschüsse seit 2000 leider tatsächlich mehrere Fälle gezeigt haben, die uns - aufgrund noch nicht gänzlich nachvollziehbarer Ursachen - nicht zur Vornahme der Anzeige vorgelegt wurden. Nachmeldungen der betreffenden Zuschüsse - wiederum in der Form eines Ansuchens um Bestätigung der Rechtsansicht - sind derzeit in Vorbereitung und werden dem Finanzamt rechtzeitig vor der anstehenden Verhandlung

© Unabhängiger Finanzsenat

erstattet werden. Insgesamt ergibt sich nunmehr auch Deckungsgleichheit zwischen Meldungen und Zahlungsströmen. Eine Kopie der Nachmeldungen werden wir Ihnen zukommen lassen.

Wir hoffen mit den vorgelegten Unterlagen die aufgetretenen Fragen hinsichtlich einer allfälligen Diskrepanz aufgeklärt zu haben."

5.4. Stellungnahme des Finanzamtes vom 8. Juli 2001

Das Finanzamt übermittelte dem UFS am 11. Juli 2011 eine mit 8. Juli 2011 datierte Stellungnahme samt einer Zusammenstellung der berufungsgegenständlichen Zuschüsse (die dem steuerlichen Vertreter der HOLDING mittels email weitergeleitet wurde) mit folgendem Inhalt:

"*1.) Zu der Präsentation der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Senatsverhandlung (ein Ausdruck der Folien wurde dem FAGVG ausgehändigt) möchte das FAGVG folgende Stellungnahme abgeben:*

Der Inhalt des Gemeinderatsbeschlusses v. 17.3.1978 ist in der Beilage zur Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung v. 27.6.2011 wiedergegeben.

Durch die Judikatur des EuGH (C-339/89, C-71/00 und C-138/00) ist auch im Bereich der Gesellschaftsteuer die wirtschaftliche Betrachtungsweise anwendbar.

Die Bw. verweist hierbei auf den BMF-Erlass v. 14.3.2003, GZ. 10 5004/1-IV/10/03, Richtlinie zur Durchführung des KVG; Auslegung der §§ 2 und 5 KVG aufgrund der Urteile des EuGH v. 17.10.2002, C-339/89, C-71/00 und C-138/00. In dieser Richtlinie wird unter Pkt. 5.1. die Hingabe eines Zuschusses der Großmuttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft mit Weiterleitungsverpflichtung an die Enkelgesellschaft als nicht gesellschaftsteuerpflichtauslösend genannt. Dieser BMF-Erlass stellt auf eine Weiterleitungsverpflichtung ab. Demgegenüber enthält der zit. Gemeinderatsbeschluss lediglich die Anweisung, „diesen Betrag ausschließlich für die effektiven Erfordernisse bei der X* *zu verwenden". Eine bloße Weiterleitung und eine sich daraus ergebende Verpflichtung ist darin nicht enthalten. Eine weisungsgemäße Verwendung bedeutet Verfügungsmöglichkeit im Rahmen der Weisung (eingeschränkte Verfügungsmöglichkeit – UFS 11.8.2006, RV/1927-W/03), jedoch keine bloße Weiterleitung. Ein behaupteter Rückforderungsanspruch für den Fall einer weisungswidrigen Verwendung ändert die Verfügungsmöglichkeit nicht in eine Weiterleitungsverpflichtung. Auch der genannte durchsetzbare Anspruch der* X*, die andernfalls den Betrieb nicht aufrechterhalten könnte, verwandelt die grundsätzliche Verfügungsmöglichkeit nicht. Aus dem Gemeinderatsbeschluss ergibt sich auch keineswegs, dass die Holding „reiner Erfüllungsgehilfe und wirtschaftlich betrachtet nicht in den Zuschussvorgang eingebunden" wäre. Verwendung und damit einhergehend die Verfügungsmöglichkeit weisen der Holding eine aktive Rolle zu. Ihr wurden die Zuschüsse überwiesen und ihr obliegt die Verwaltung der erhaltenen Mittel bis bei der* X* *ein entsprechender Finanzierungsbedarf gegeben ist (UFS 11.8.2006, RV/1927-W/03).*

Das wiederholte Vorbringen der falschen Sachverhaltsannahme durch den VwGH ist nicht korrekt: So hatte die Holding in ihrer Berufung v. 7.4.2006 die Beteiligungsverhältnisse ohne zeitliche Einschränkung genau in jenem Sinne dargelegt, wie sie der UFS schließlich in seinem Bescheid v. 22.1.2007 feststellte, und sprach in weiterer Folge von der STADT *als „wirtschaftliche Alleingesellschafterin" der Holding (VwGH 30.1.2008, 2007/16/0178).*

Die angestellte Interpretation des VwGH-Erk. v. 28.6.2007, 2007/16/0027, scheitert. Da überwiesene Beträge der Höhe nach nicht mit den an die X* *gewährten Zuschüsse ident sind,*

© Unabhängiger Finanzsenat

ist nicht ersichtlich worin sich eine Weiterleitungsverpflichtung gründen sollte (VwGH 18.9.2007, 2006/16/0154).

Steigender Mittelbedarf, Aussetzung der Valorisierung 2008 hindern die grundsätzliche Verfügungsmöglichkeit nicht. Auch aus dem eingewendeten Abbau der (Sonder-)Rücklage lässt sich dafür nichts gewinnen.

Leistungen nach § 2 Z 4 KVG sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Dies ist die Abgrenzung zu den Pflichtleistungen gem. § 2 Z 2 KVG. Die Leistungen der STADT *stellen vor diesem Hintergrund freiwillige Gesellschafterleistungen dar. Die objektive Werterhöhung der Gesellschaftsrechte ergibt sich aus der Mittelzufuhr. Die Zuschüsse von der Holding an die* X* *sind ebenso freiwillige Gesellschafterleistungen, beruhen sie gerade nicht auf einer im Gesellschaftsvertrag oder einer im Gesetz begründeten Verpflichtung. Anderenfalls (dorthin geht die Argumentation der Bw.) würden Pflichtleistungen nach § 2 Z 2 KVG vorliegen. Die Verwendungsbestimmung führt noch nicht dazu, dass keine Freiwilligkeit vorliegt. Wenn nun die jährlichen Abgänge durch Zuschüsse durch die Holding abgedeckt werden, liegt kein den Ergebnisabführungsverträgen vergleichbarer Sachverhalt vor. Einzelzusagen zur Verlustabdeckung sind nach der Judikatur des VwGH gesellschaftsteuerpflichtig (VwGH 19.2.1998, 97/16/0405; 30.3.1998, 97/16/0331, 0332). Die eingewendete gegenteilige „durchgängige Literaturmeinung" ist damit überholt.*

Bemessungsgrundlage bei freiwilligen Gesellschafterleistungen ist der Wert der Leistung. Damit ist im KVG exakt die KapitalansammlungsRL-Bestimmung umgesetzt worden. Außerdem ist im Zeitpunkt der Leistung (= Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung = Zeitpunkt der Bewertung) der weiter zu verwendende Betrag nicht einmal feststehend und daher auch nicht abzugsfähig.

Durch die zweistufige Vorgangsweise sind die Zuschüsse einerseits der STADT *und andererseits der Holding zuzurechnen und die eigentlichen Empfänger der Zuschüsse einerseits die Holding und andererseits die* X*. *Von Großmutterzuschüssen kann hier keine Rede sein.*

Dem Hinweis auf das UFS/Vorabentscheidungsersuchen EuGH, hierbei handelt es sich um den Vorlagebeschluss v. 6.10.2010, RV/0372-L/08, EuGH C-492/10, ist entgegen zu halten, dass die Zuschüsse der Holding an die X* *einerseits der Abdeckung von Verlusten und andererseits zur Finanzierung von Investitionen dienen. Weiters wird erst nach Vorliegen des jeweiligen Jahresabschlusses die Zuschussgewährung durch die Holding formell beschlossen. Vom Sachverhalt her ist daher keine Vergleichbarkeit gegeben.*

2.) Das FAGVG hat Einsicht in die Jahresabschlüsse 2003-2009 genommen.

In den Jahresabschlüssen der Holding 2003-2009 ist die Sonderrücklage unter A. Eigenkapital, II. Kapitalrücklagen, 2. Sonderrücklage ausgewiesen.

In den Jahresabschlüssen 2003 und 2004 der Holding ist zur Sonderrücklage im Wesentlichen der Inhalt des Gemeinderatsbeschlusses v. 17.3.1978 wiedergegeben und es werden die Beträge als die zur Verfügung gestellten Beträge bezeichnet.

In den Jahresabschlüssen 2005 – 2009 ist zur Sonderrücklage angeführt, dass die STADT *an die Holding ein jährliches Sonderbudget leistet mit der Zweckbindung dieses der* X* *zur Verfügung zu stellen.*

3.) Als Beilage eine Zusammenstellung der berufungsgegenständlichen Zuschüsse. Daraus ergibt sich, dass die von der Holding erhaltenen Beträge nicht betragsmäßig mit den von der Holding an die X* *geleisteten Zuschüsse ident sind (nach VwGH 18.9.2007, 2006/16/0154 besteht daher keine Weiterleitungsverpflichtung)."*

© Unabhängiger Finanzsenat

5.5. weitere Urkundenvorlage vom 12. Juli 2011

Mit email vom 12. Juli 2011 (die ebenfalls dem Vertreter der Amtspartei weitergeleitet wurde) übermittelte die steuerliche Vertreterin der HOLDING dem UFS eine weitere Aufstellung mit der Bezeichnung "UFS-Überleitung Zahlungsflüsse Sonderrücklage - 11072011.pdf" sowie zwei Schreiben mit der Bezeichnung "Nachmeldung1.pdf und Nachmeldung2.pdf".

Dazu wurde angemerkt, dass sich die im Zuge der Verhandlung geäußerte Vermutung, dass nicht alle Zuschüsse von UFS-Verfahren erfasst sein können, leider bestätigt habe; es sei daher namens und auftrags der Mandantinnen die Nachmeldung der versehentlich nicht bzw. die Richtigstellung der mit einem nicht korrekten Betrag gemeldeten Zuschüsse vorgenommen worden.

Aus der beigefügten Überleitung sei klar ersichtlich, dass sich die aus der Bilanz hergeleiteten Zahlungsflüsse (Blatt Entw. SRL neu) mit den gemeldeten und nachgemeldeten Zuschüssen betraglich decke.

Folglich sei auch anhand der einzelnen Zahlungsströme die ausschließlich anweisungsgemäße Verwendung der von der STADT stammenden Mittel wie auch die mittelbare bzw. ab 2008 unmittelbare Deckung der Zahlungsströme – und somit die Erfüllung der Weiterleitungsverpflichtung - dokumentiert.

Zu der seitens des FAGVG vorgelegten Aufstellung der anhängigen Verfahren sei anzumerken, dass soweit auf den ersten Blick ersichtlich folgende Erfassungsnummern in der Aufstellung fehlen: *********; bei den Erfassungsnummern ******** würden sich die Beträge nicht mit den Unterlagen des steuerlichen Vertreters decken. Weiters seien einzelne dem Finanzamt angezeigte Zuschüsse nicht angeführt: Zuschuss vom 9.2.2009 über € 3 Mio, angezeigt mit Eingabe vom 7.4.2009; Zuschuss vom 2.1.2007, € 500.000, angezeigt 8.6.2007. Die betreffende Aufstellung des Finanzamts sei daher nicht vollständig, die Feststellung der vermeintlichen betragsmäßigen Abweichungen auf Basis unserer Überleitung widerlegt.

Auf die übrigen inhaltlichen Ausführungen des FAGVG werde im Rahmen der anstehenden Verhandlung im Detail eingegangen werden.

5.6. Mündliche Berufungsverhandlung vom 13. Juli 2011

Zu Beginn der Verhandlung überreichte die Referentin allen Anwesenden Ausdrucke der vom steuerlichen Vertreter am 8. Juli 2011 und am 12. Juli 2011 per email übermittelten Unterlagen (die dem Vertreter des Finanzamtes per email weitergeleitet wurden) mit der Bezeichnung "UFS-Überleitung Zahlungsflüsse Sonderrücklage - 08072011.pdf", "UFS-Überleitung Zahlungsflüsse Sonderrücklage - 11072011.pdf" (je eine Ausfertigung davon wird

© Unabhängiger Finanzsenat

als Beilage zur Niederschrift genommen) und wurde der Inhalt der beiden email sowie der Schreiben mit der Bezeichnung "Nachmeldung1.pdf und Nachmeldung2.pdf" vorgetragen.

Dazu erläuterte der PV, dass es eine Diskrepanz zwischen den beiden vorgelegten Aufstellungen gebe, das betreffe einerseits die Zuschüsse, und andererseits die Entwicklung der Rücklage. Was die Rücklage betreffe, sei die Entwicklung zu Punkt 2. Überleitung Zahlungsflüsse Rücklagenentwicklung in der Tabelle dargestellt. Der PV erklärte weiters, dass in dieser Tabelle zusätzlich zu den zahlungswirksamen auch die nicht zahlungswirksamen Vorgänge enthalten seien, so die Veränderung der Verbindlichkeiten, die Veränderung der Rückstellung, Dotierung Rückstellung Gesellschaftsteuer und Verzinsung der Sonderrücklage. Erst die beiden Spalten ganz rechts würden den Stand der Sonderrücklage ausweisen.

Die Liste der Zu- und Abflüsse hätten geklärt werden können, habe aber die Konsequenz, dass die Zuschüsse nicht alle gemeldet worden seien. Ab dem Jahr 2006 seien dem PV versehentlich nicht alle Zahlungen gemeldet worden, sondern nur einzelne. Einzelne Zuschüsse seien schon angezeigt worden, seien aber noch nicht mit einer Erfassungsnummer versehen worden. Seit 2010 würden die Zuschüsse 1:1 weitergeleitet, siehe Tabelle Zuschüsse. Das habe den Grund, dass die Sonderrücklage zwischenzeitig aufgebraucht sei, siehe Tabelle 2. Überleitung Zahlungsflüsse Rücklagenentwicklung.

Wenn man auf die einzelnen Zahlungen eingehe, dann seien die Zahlungen seit 2005/2006 größtenteils bereits 1:1 erfolgt , siehe Tabelle Zuschüsse 2006. Die genaue 1:1 Weiterleitung der Zuschüsse beginne 2008. Im Jahr 2006 auf 2007 scheine eine Korrektur von 2,480.000 in der Spalte Anmerkungen und Korrekturen in der Tabelle 2. Überleitung Zahlungsflüsse Rücklagenentwicklung auf. Diese Korrektur ergebe sich aus einem Vorgriff der Bw auf einen von der G. erwarteten Zuschuss, gleiche sich jedoch im Folgejahr aus.

Auf die Frage des Beisitzeres: "Was ist mit den 42 Millionen, die vergessen wurden, wurden die auch weitergeleitet?" erklärte der PV, dass sich das aus der Tabelle "Darstellung der Zahlungsflüsse 2000 bis 2010" ergebe. Die 91,920.823,82 seien echte Überweisungen, ebenso wie die 100,090.974,97. Das seien die Zahlen aus der Buchhaltung. In den roten Tabellen daneben seien die Meldungen an das Finanzamt aufgelistet. Aus der Gegenüberstellung der tatsächlichen Zahlungen mit den Meldungen ergebe sich eine Differenz auf Seiten der Bw von 12,955.419,04 und auf Seiten der X* von 38,030.275,59. Die Summe der buchhalterischen Zahlungsflüsse – so das grüne Kästchen - setze sich zusammen aus den gemeldeten und nicht gemeldeten Zuschüssen, womit die lückenlose, zweckgemäße Verwendung dokumentiert sei.

© Unabhängiger Finanzsenat

Auf die Frage der Referentin, weshalb es sich bei der dem Finanzamt auf Ebene der X* zur Erfassungsnummer ***8 als Zuschuss gemeldeten Verlustübernahme (Verlust 2003 in Höhe von 3.456.602,00) um eine "überschießende Meldung" handle, erklärte der PV:

"In den übrigen Fällen haben wir die Zahlungsflüsse gemeldet erhalten und angezeigt. Im konkreten Fall wurde uns die Verlustabdeckungszusage zur Anzeige vorgelegt, das heißt, in dem Fall wurde uns der Zuschussbeschluss übermittelt und das ergibt eine gewisse Zweigleisigkeit."

Auf die Frage der Amtspartei: "Was bedeutet diese Zweigleisigkeit? Können Sie das betraglich aufgliedern?" antwortet der PV:

"*Soweit diese Sachen nicht in der Nachmeldung sind, sind sie gemeldet. Wenn Sie auf das Jahr 2004 in der Tabelle schauen, dann sind die als 3,456.602,00 als "überschießende Meldung" ausgewiesen. In der Buchhaltung der* Bw *entspricht dies dem Einbuchen einer Verbindlichkeit am 17. Mai 2004, welche letztlich mit dem von der Nachmeldung vom 12.6.2011 umfassten Zahlungsflüssen vom 2.2.2005 3,000.000 und 11.4.2005 600.000 abgestattet wurde. Zur Vermeidung einer Doppelerfassung wäre daher bei der Behandlung der Nachmeldungen darauf zu achten, dass nicht Zusage und Zahlungsfluss der Besteuerung unterzogen werden.*"

Auf die Frage der Referentin: "Warum kam man auf 1,900.000?" antwortet der PV:

"*Auf dem Überweisungsträger, mit welchem 2,500.000 überwiesen wurden, wurden 1,900.000 als Investzuschuss vermerkt und wir wurden mit der Anzeige beauftragt für diesen Betrag. Wie die Verbuchung der restlichen 600.000 auf Ebene der* X* *erfolgte, weiß ich nicht. Ich vermute dass sie gegen die Forderung der* Bw *verbucht wurden (aus der Zusage der Verlustübernahme)*".

Zu den Zuschüssen zu Erfassungsnummern ***11, xxxxxxx, auf der Seite der X* erklärte der PV, dass es sich dabei um dieselbe Problematik handle.

Zum Zuschuss zu Erfassungsnummer 8, auf Seite der Bw erklärte der PV, dass es sich dabei um einen Übertragungsfehler handle, es solle heißen 3,270.000,00 doch gemeldet seien 3,7 Mio. worden.

Zum Verfahren im Rahmen der Anträge gemäß 299 BAO - ErfNr. ***24 erklärte der PV:

"*Da wurden mehrere Zahlungen zusammengefasst, der Differenzbetrag ist mir nicht direkt herleitbar. Es kann auch sein, dass damals eine Meldung auf Grund der Zusage erfolgte*."

Nach dem die Referentin den Inhalt der mit 8. Juli 2011 datierten Stellungnahme des Finanzamtes (die dem UFS vom Finanzamt am 11. Juli 2011 übermittelt und per email an den Parteienvertreter weitergeleitet wurde) vorgetragen hatte und Kopien der in der Stellungnahme erwähnte Beilage allen Anwesenden überreicht worden war, erklärte der PV:

"*Einerseits fehlen die Nachmeldungen und die hier anhängigen Verfahren. Ansonsten stimmen die Zuschüsse mit unserer Aufstellung im großen und ganzen überein. Unsere Liste ist die umfangreichere Liste, die Aufstellung des Finanzamtes könnte man als einen Auszug unserer Liste bezeichnen. Auf die Differenzen haben wir in unserer Mail vom 12.7.2011 hingewiesen."*

© Unabhängiger Finanzsenat

Die Amtspartei betonte dazu, dass die Aufstellung aufgrund seiner Handakten erfolgt sei.

Weiters überreichte der PV noch eine Gegendarstellung zur Stellungnahme des FA, die nach Verlesung durch den PV zum Akt genommen wurde.

Anschließend teilte die Referentin mit, dass sie noch Einsicht in die im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüsse der HOLDING und der X* sowie in die im Internet unter www.ka.at abrufbaren Kontrollamtsberichte betreffend die X* zu den Geschäftszahlen KA***** genommen hat. Verlesen wurde auszugsweise der Inhalt der S. 5 u. 6 des Kontrollamtsberichtes zur Geschäftszahl KA***.

Die Amtspartei überreichte Kopien der Jahresabschlüsse der Bw 2003 bis 2009, die dem FA 1/23 abgegeben wurden und zwar Kopien jener Teile der Jahresabschlüsse, die Ausführungen zur Sonderrücklage enthalten. Die Kopien wurden zum Akt genommen.

Abschließend ersuchte das Finanzamt, die Berufungen als unbegründet abzuweisen und verwies auf das in den mündlichen Verhandlungen erfolgte Vorbringen und auf den ergänzenden Schriftsatz vom 8. Juli 2011.

Der PV ersuchte, den Berufungen sowie den Anträgen gemäß § 299 BAO vollinhaltlich stattzugeben. Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass die Tatbestandselemente des § 2 Z 4 KVG auf beiden Ebenen nicht erfüllt seien und wurde dem UFS eine schriftliche Zusammenfassung der Begründung vorgelegt, die vom PV in seinen wesentlichen Punkten vorgelesen wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Sachverhalt

Den angefochtenen Bescheiden liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

1. Beteiligungsverhältnisse

Die X-GmbH., FN*****, vormals XXXXXXX. kurz: X*) ist eine im Jahr 1957 von der STADT gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Bis 1974 war die STADT die Alleingesellschafterin der X*. 1974 brachte die STADT ihre Geschäftsanteile an der X* in die in diesem Jahr gegründete BWalt - nunmehr HOLDING (FN****** - kurz HOLDING, deren Firmenwortlaut bzw. Rechtsform mehrfach wechselte) ein und ist seither die HOLDING die Alleingesellschafterin der X*.

© Unabhängiger Finanzsenat

Von der Gründung der HOLDING im Jahr 1974 bis 1989 war die STADT die (wirtschaftliche und zivilrechtliche) Alleingesellschafterin der HOLDING. 1989 trat die STADT einen Teil ihrer Geschäftsanteile an mehrere Banken und Versicherungen ab (.....) und war die STADT im Zeitraum 14. April 1989 bis 1992 mit 51 % an der HOLDING beteiligt. Mit Abtretungsvertrag vom 17. Dezember 1992 trat die STADT weitere Anteile ab und war sie dadurch ab 1. Jänner 1993 nur mehr zu 21 % an der HOLDING beteiligt.

Im Jahre 1993 wurde die HOLDING in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Im Jahr 2001 erfolgte die Rückumwandlung der HOLDING in eine GmbH (Hauptversammlungsbeschluss vom 21. September 2001) und wurde die STADT wirtschaftlich wieder Alleineigentümerin der HOLDING. Seither wird ein Geschäftsanteil an der HOLDING im Ausmaß von 99,99441 % (der übernommenen Stammeinlage) von der STADT direkt gehalten und einen Geschäftsanteil von 0,00559 % hält die "TREUHÄNDERIN", ***GmbH (kurz: TREUHÄNDERIN) treuhändig für die STADT (siehe dazu die Treuhanderklärung der TREUHÄNDERIN vom 29. April 2003). Der seinerzeit zwischen den Aktionären der HOLDING bestehende Syndikatsvertrag ist wegen der - wirtschaftlichen - Alleingesellschafterstellung der STADT an der HOLDING erloschen und gegenstandslos.

Gegenstand des Unternehmens der HOLDING ist der Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen, insbesondere von Beteiligungen der STADT und deren Verwaltung, sowie die Verwaltung von Beteiligungen der STADT und anderer Rechtsträger.

2. Gemeinderatsbeschluss und Anweisung des Jahres 1978

2.1. Gemeinderatsbeschluss

Am 17. März 1978 fasste der Gemeinderat der STADT einen Beschluss mit folgendem Inhalt:

"*1. Der Magistrat wird ermächtigt, der HOLDING jährlich einen Betrag von S 35 Mio. (inkl. der anfallenden Kapitalverkehrssteuern) erstmals für das Geschäftsjahr 1978 für Zwecke bei der* X* *zur Verfügung zu stellen.*

2. Die HOLDING wird angewiesen, diesen Betrag ausschließlich für die effektiven Erfordernisse bei der X* *zu verwenden. Die für diesen Zweck nicht verbrauchten Mittel sind einer eigens zu bildenden Sonderrücklage in der Bilanz der HOLDING zuzuweisen, deren Auflösung nur für Verlustabdeckungszuschüsse und für allfällige außerordentliche Mittelzuführungen (z.B. zur Vornahme von Investitionen) bei der* X* *zulässig ist.*

3. Der zuzuweisende Betrag ist wertgesichert und ändert sich jeweils um jenen Prozentsatz, um welchen sich der Durchschnittsbezug eines Dienstnehmers der X* *(unter Außerachtlassung der saisonal stark schwankenden Teilzeitbeschäftigten) im Dezember des jeweils der Zuführung des Betrages vorangegangenen Kalenderjahres gegenüber dem Jahr 1977 geändert hat.*

4. Für die Kapitalzuführungen an die HOLDING in den Folgejahren ist in den jeweiligen Jahresvorschlägen Vorsorge zu treffen."

© Unabhängiger Finanzsenat

2.2. Anweisung an die HOLDING

Mit Schreiben vom 2. Mai 1978 teilte die STADT der HOLDING in Ausführung des Gemeinderatsbeschlusses mit, dass der XY Gemeinderat unter Pr.Zl. 883 den oben genannten Beschluss gefasst hat (der Text des Beschlusses wurde dabei wörtlich wiedergegeben). Weiters heißt es in dem Schreiben:

"*Hinsichtlich der für 1978 genehmigten Kapitalzuführung von 35 Mio. S ersuchen wir Sie, uns zur gegebenen Zeit Ihre entsprechenden Dispositionen zukommen zu lassen.*

Weiters ersuchen wir Sie, uns im Einvernehmen mit der X* *möglichst frühzeitig zu Beginn des Jahres 1979 die Indikatoren für die Berechnung des wertgesicherten Kapitalzuführungsbetrages 1979 bekanntzugeben*."

2.3. Hintergrund der Anweisung

Hintergrund dieser Anweisung war der Umstand, dass die X* auf Grund ihrer gemeinwirtschaftlichen Aufgaben nicht gewinnorientiert zu führen war und daher zur Existenzsicherung regelmäßiger Zuwendungen bedurfte.

3. jährliche Zuschüsse seit 1978

Seit dem Jahr 1978 werden auf Basis des oa. Gemeinderatsbeschlusses Zuschüsse von der STADT an die HOLDING und Zuschüsse von der HOLDING an die X* geleistet. Die Leistungen der HOLDING an die X* erfolgen in Ausführung der (Grundsatz-)Anweisung der STADT mit Mitteln, die der HOLDING von der STADT zukommen. Die Zuschüsse der HOLDING an die X* dienen einerseits der Abdeckung von Verlusten und zur Finanzierung bestimmter Investitionen. Zwischen den Leistungen der STADT an die HOLDING und der Leistungen der HOLDING an die X* besteht größtenteils keine Kongruenz (weder in zeitlicher Hinsicht noch der Höhe nach). Dies deshalb, weil die Leistungen bei der STADT budgetgemäß genehmigt werden müssen und daher mit einem Jahresbetrag festgelegt werden und in der Regel in zwei Teilbeträgen (bis 2003) bzw. in drei Teilbeträgen (ab 2004) an die HOLDING überwiesen werden. Die Leistungen der HOLDING an die X* erfolgen in der Regel zeitversetzt bei Vorliegen eines entsprechenden Bedarfs (dh. sobald eine Verlustabdeckung erforderlich ist oder bestimmte Investitionen zu finanzieren sind – zu den Details siehe unten).

Der von der STADT an die HOLDING jährlich zugeführte Betrag wurde bis 2008 ausgehend von 35 Mio. Schilling (entspricht rund 2,54 Mio Euro) im Jahr 1978 mit dem jeweiligen Prozentsatz des geänderten Durchschnittsbezuges eines Dienstnehmers der X* im Dezember des jeweils der Zuführung vorangegangene Kalenderjahres auf Basis des Durchschnittsbezuges Dezember 1977 valorisiert. Die STADT leistete auch in den Jahren, in denen sie nicht Alleingesellschafterin der HOLDING war, Zuschüsse auf Basis des oa. Gemeinderatsbeschlusses an die HOLDING für Zwecke der X*. Anlässlich der Übertragung der

© Unabhängiger Finanzsenat

Geschäftsanteile an Banken und Versicherungen wurde im April 1989 ein Syndikatsvertrag abgeschlossen, in dem festgehalten wurde, dass die Finanzierungszusage der STADT keine Änderung erfährt. Mit dem Ausscheiden der neuen Gesellschafter im Jahr 2001 ist der Syndikatsvertrag wegen der - wirtschaftlichen - Alleingesellschafterstellung der STADT erloschen (siehe dazu die Erklärung der TREUHÄNDERIN vom 29. April 2003).

Zahlungsflüsse

In den Jahren 2000 bis 2010 erfolgten insgesamt Zahlungen (ausgeführt in mehreren Teilbeträgen) in folgender Höhe von der STADT an die HOLDING sowie von der HOLDING an die X*, die ihre Grundlage im Gemeinderatsbeschluss des Jahres 1978 hatten (alle Beträge in Euro)

	I. von STADT an HOLDING	II. von HOLDING an X*	Saldo der Zuschüsse I. abzüglich II.
2000	7.357.078,62	6.540.555,07	816.523,55
2001	7.277.312,01	8.684.403,66	- 1.407.091,65
2002	7.441.928,71	5.603.718,40	2.048.961,53
2003	7.657.661,15	14.500.000,00	- 6.842.338,85
2004	8.648.365,22	5.770.000,00	2.878.365,22
2005	8.821.332,52	10.500.000,00	- 1.678.667,48
2006	11.477.759,17	13.997.759,17	- 2.520.000,00
2007	6.677.714,36	6.770.000,00	- 92.285,64
2008	8.319.134,76	8.319.134,76	0,00
2009	8.861.268,65	8.861.268,65	0,00
2010	8.861.268,65	8.861.268,65	0,00

Neben den tatsächlichen Zahlungen von der STADT an die HOLDING sowie von der HOLDING an die an die X* finden vor allem im Verhältnis HOLDING X* auch diverse "nicht zahlungswirksame" Vorgänge statt, die einen Zusammenhang mit dem Gemeinderatsbeschluss des Jahres 1978 haben, wie Bildung von Verbindlichkeiten und Forderungen anlässlich der Übernahme von Verlusten der X* durch die Bw, Bildung und Auflösung von Rückstellungen für Verluste des laufenden Wirtschaftsjahres der X*, Bildung und Auflösung von Rückstellungen für Gesellschaftsteuer, Verzinsung des Einlagestandes der Sonderrücklage sowie von Verbindlichkeiten. Dem Finanzamt als "Zuschuss" gemeldet wurden teilweise "zahlungswirksame" und teilweise "nicht zahlungswirksame Vorgänge" (zu den Details der Meldungen siehe die von der Berufungswerberin bei der mündlichen Verhandlung vom 13. Juli 2011 überreichten Aufstellungen mit der Bezeichnung UFS-Überleitung

© Unabhängiger Finanzsenat

Zahlungsflüsse Sonderrücklage - 08072011.pdf und UFS-Überleitung Zahlungsflüsse Sonderrücklage - 11072011.pdf).

In den Jahresabschlüssen der HOLDING werden seit dem Jahr 1978 die von der STADT empfangenen Mittel, die noch nicht an die X* weitergereicht wurden, unter einer eigenen Position der Passiva mit der Bezeichnung "Sonderrücklage" ausgewiesen und der jeweilige Stand zu Lasten der HOLDING verzinst. Die Verzinsung hat ihre Grundlage nicht im Beschluss aus dem Jahr 1978, sondern erfolgt auf Eigenintiative der HOLDING. Die Beträge aus der "Aufzinsung" werden von der HOLDING gemeinsam mit den von der STADT empfangenen Geldmitteln bei Vorliegen eines entsprechenden Bedarfs (Verlustübernahme oder Finanzierung von Investitionen) der X* als Zuschuss zugeführt. Die Verwaltung der noch nicht benötigten Mittel erfolgt durch die HOLDING. Die HOLDING entscheidet, wann ein entsprechender Bedarf gegeben ist und in welcher Höhe eine konkrete Leistung an die X* erfolgt durch Fassung entsprechender Gesellschafterbeschlüsse.

In Jahren, in denen die Mittel, die die HOLDING von der STADT erhält, nicht ausreichen, um den Jahresverlust der X* abzudecken bzw. um die notwendigen Investitionen zu finanzieren, leistet die HOLDING die fehlenden Teilbeträge der Zuschüsse aus anderen Mitteln an die X* (so geschehen zB im Jahr 2006 - siehe dazu den Stand des Kontos Sonderrücklage).

Entwicklung der Sonderrücklage

Im Zeitraum 31. Dezember 1999 bis 31. Dezember 2010 reduzierte sich der Stand der Sonderrücklage von € 11.639.656,69 auf € 0,00 wie Folgt:

31.12.1999	*ATS 160.165.167,90 = € 11.639.656,69*
31.12.2000	*ATS 153.448.739,64 = € 11.151.554,81*
31.12.2001	*€ 10.586.946,71*
31.12.2002	*€ 8.217.017,49*
31.12.2003	*€ 174.954,63*
31.12.2004	*€ 1.024.264,32*
31.12.2005	*€ 74.946,62*
31.12.2006	*€ 6.351,49*
31.12.2007	*€ 447.708,90*
31.12.2008	*€ 6.042,85*
31.12.2009	*€ 2.649,72*
31.12.2010	*0,00*

© Unabhängiger Finanzsenat

Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses beispielsweise zum 31. Dezember 2005 wird zur Sonderrücklage Folgendes erläutert:

"*Die* STADT *leistet an die HOLDING ein jährliches Sonderbudget in Höhe von € 8.821.332,52 mit der Zweckwidmung, dieses der* X* *zur Verfügung zu stellen. Die HOLDING ist verpflichtet, die zur Verfügung gestellten Beträge ausschließlich für die effektiven Erfordernisse der* X* *zu verwenden und die noch nicht verbrachten Mittel einer eigens zu bildenden Sonderücklage zuzuweisen, deren Auflösung nur für Verlustabdeckungszuschüsse und für außerordentliche Mittelzuführungen an die genannte Gesellschaft zulässig ist. Die HOLDING hat sich gegenüber der* X* *bereit erklärt, die Rücklage jährlich derart zu erhöhen, dass dies einer kontokorrentmäßigen Verzinsung des jeweiligen Rücklagenstandes mit dem Mittelwert des EURIBOR zum jeweiligen Monatsultimo abzüglich von 0,9%-Punkten entspricht …."

Über die Buchungsvorgänge der Mittelzuführung von der STADT an die HOLDING und die "Weiterleitung " an die X. wurde in einem Aktenvermerk vom 1. September 2010 Folgendes festgehalten:

"*Am 30. August 2010 fand in der* Bw.* *eine Besprechung bezüglich einer einfacheren Verbuchung resp. transparenterer Darstellung der Mittelzuführung der* STADT *(*xy*) zum Zwecke der* X.*. Es wurde verifiziert, ob die Mittelzuführung (*xy*) über die WH und die entsprechende Erfassung in den Büchern der WH zukünftig nur über ein Bestandkonto (Verrechnungskonto* X**) geführt werden kann und somit keine Buchungen in der GuV vorgenommen werden müssen. Da zum Beispiel im JA 2009 der* X. *bereits eine Forderung für die Verlustabdeckung 2009 abgeschichtet wird, welche jedoch mit der Mittelzuführung 2010 und nicht mit der Mittelzuführung 2009 abgeschichtet wird, gebucht wird, ist es durch die Jahresverschiebung nicht möglich, die komplette Darstellung über ein Bestandskonto zu führen. Grund für diese Darstellung ist, dass vermutlich im Jahresabschluss 1978 der* X. *nicht nur der Zuschuss aus dem Jahr 1978 sondern auch eine Forderung für die Verlustabdeckung 1978 eingebucht und somit doppelt erfasst wurde. Eine Umstellung auf die Verbuchung über ein Bestandskonto würde bedeuten, dass die* X. *zumindest in einem Wirtschaftsjahr ein operatives neutrales Ergebnis erwirtschaften muss.*

Folgende Buchungsvereinfachungen wurden für die Zukunft vereinbart:

Am 31.12.2010 wird keine Sonderrücklage mehr gebucht (da bereits ausgeschöpft). Durch die Veränderung des Bilanzstichtages der X. *auf 30.9. wird somit per 31.12. in der* Bw *keine Rückstellung für Verlustabdeckung mehr gebildet, sondern der Aufwand wird direkt auf die Verbindlichkeit* X* *gebucht. Aufgrund der Tatsache, dass die Mittel umgehend an die* X. *weitergeleitet werden, entfallen auch zukünftig die Berechnung und die Verbuchung der Zinsen. Ansonsten bleibt der GuV Ausweis der Mittelzuführung (*xy*) und die Weiterleitung an die* X. *wie bisher."*

Das negative Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der X* erhöhte sich von rund - 7,28 Mio. Euro im Jahr 2004 auf mehr als das Doppelte in den Jahren 2008 und 2009 (-16,45 Mio. Euro bzw. -14,66 Mio. Euro). Die durch die STADT für Zwecke der X* an die HOLDING überwiesenen Mittel erreichten nicht mehr jenes Ausmaß, um die operativen Abgänge der X* abzudecken und war es erforderlich, weitere Kapitalrücklagen der X* aufzulösen. Um die Liquidität der X* sicherzustellen erfolgte Ende 2009 auf der Grundlage eines Beschlusses des Aufsichtsrates der HOLDING eine weitere Finanzmittelzuführung von der HOLDING an die X* in Form einer Kapitalerhöhung von rund 2,10 Mio. Euro.

© Unabhängiger Finanzsenat

Aufgrund der geänderten Rahmenbedingungen bezüglich der finanziellen Erfordernisse der X* erfolgten bereits im Jahr 2004 erste Gespräche der X* mit der STADT über die Neuregelung der Finanzmittelbereitstellung. Eine im Juli 2010 getroffene Vereinbarung sieht vor, dass der für das Jahr 2008 rechnerisch ermittelte Wert der Kapitalzuführung in der Höhe von 9,36 Mio. Euro bis zum Jahr 2017 ohne Valorisierung bestehen bleibt und von diesem entsprechende Abzüge für die Rückführung finanzieller Vorgriffe sowie Abzüge für operative Betriebskosten mittlerweile weggefallener Geschäftstätigkeiten ehemaliger integrierter Bestandteile der X* (z.B. SSS) vorgenommen werden. Im Rahmen dieser Vereinbarung wurden seitens der STADT Kapitalzuführungen für das Jahr 2010 von rund 8,86 Mio. Euro in Aussicht gestellt.

In den Schreiben der STADT an die HOLDING, mit denen jeweils eine Kapitalzufuhr angekündigt wurde, heißt es stets:

"Entsprechend ihrem Schreiben vom … teilen wir mit, dass wir unter einem eine erste Akontozahlung der für … vorgesehenen Kapitalzufuhr von EUR … an ihre Gesellschaft für Zwecke der X* *in Höhe von EUR … auf das Konto … zur Überweisung bringen werden."*

Die entsprechenden Anforderungsschreiben der HOLDING an die STADT lauten beispielsweise wie Folgt:

"Für das laufende Wirtschaftsjahr xxx ersuchen wir, die Abwicklung einer 1. Akontozahlung in Höhe von xxx Euro zur Überweisung zu bringen. Wir ersuchen Sie, diesen Betrag auf unser Konto … anzuweisen*."*

Am Beginn eines Kalenderjahres (meist im Februar) teilt die HOLDING der STADT jeweils mit, um welchen Prozentsatz sich der Durchschnittsbezug eines Dienstnehmers der X* im vorangegangenen Jahr erhöht hat, wie hoch "die zuletzt beantragte Brutto-Kapitalzufuhr" war und welcher Betrag sich unter Berücksichtigung der genannten Valorisierung für das laufende Jahr errechnet. Hinsichtlich dieses errechneten Betrages wird (tw. nach Abzug von € 581.382,67 für das X.S bzw. € 210.751,22 für das S-o) um Anweisung auf das Girokonto ersucht.

Hinsichtlich der Zuschüsse der HOLDING an die X* fasste die HOLDING jeweils einen Gesellschafterbeschluss. Bis 2006 lautete der Gesellschafterbeschluss bei Verlustübernehmen wie Folgt:

"*Die* HOLDING *als Alleingesellschafter der* X-GmbH*. fasst hiermit gemäß § 34 Ges.m.bH.-Gesetz auf schriftlichem Weg den Beschluss, der Gesellschaft zum Ausgleich des im Geschäftsjahr xxx erlittenen Verlustes einen Zuschuss in Höhe von xxx (einschließlich der Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 von 100) zuzuwenden.*

Die Gesellschaft wird angewiesen, diesen Zuschuss noch im Jahresabschluss zum xxx entsprechend den Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes zu erfassen und zur Erzielung eines ausgeglichenen Jahresergebnisses zu verwenden."

Ab 2007 lauten die Beschlüsse wie Folgt:

© Unabhängiger Finanzsenat

"Die HOLDING *als Alleingesellschafter der* X-GmbH*. fasst hiermit gemäß § 34 Ges.m.bH.-Gesetz auf schriftlichem Weg den Beschluss, der Gesellschaft aus den Seitens der* STADT *als Großmutterzuschuss zugewendeten Mitteln zum Ausgleich des im Geschäftsjahr xxx erlittenen Verlustes den Betrag von xxx in Entsprechung des Auftrages laut Gemeinderatbeschlusses vom 17.3.1978 weiterzuleiten.*

Die Gesellschaft wird angewiesen, den Betrag entsprechend den Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes zu erfassen und in Entsprechung des Gemeinderatsbeschlusses zur Erzielung eines ausgeglichenen Jahresergebnisses zu verwenden."

Die jährlichen Zuschüsse der HOLDING an die X* zur Verlustabdeckung erfolgten für die Wirtschaftsjahre 2000 bis 2010 mit folgenden Beträgen:

2000	ATS 36.840.955,69 (= € 2.677.336,66)
2001	ATS 47.514.119,87 (= € 3.452.985,75)
2002	ATS 42.067.646,29 (= € 4.051.157,38)
2003	€ 3.456.602,29
2004	€ 4.122.716,29
2005	€ 5.999.885,97
2006	€ 6.385.793,63
2007	€ 6.334.608,02
2008	€ 6.900.000,00
2009	€ 6.855.000,00
2010	€ 6.209.914,49

Für die Zuschüsse zur Abdeckung der Verlust 2000 und 2001 wurde die Gesellschaftsteuer vom Finanzamt mit rechtskräftigen Bescheiden zu den ErfNr. ***24 bzw. ***211 festgesetzt und sind die Berufungen gegen die Bescheide, mit denen die Anträge auf Aufhebung der Gesellschaftsteuer gemäß § 299 BAO abgewiesen wurden, Gegenstand der Verfahren zu RV/1388-W/09 und RV/1389-W/09 des UFS.

Der Zuschuss zur Abdeckung des Verlustes 2002 war Gegenstand des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat zur Geschäftszahl RV/1927-W/03. Die gegen die in diesem Verfahren ergangene Berufungsentscheidung vom 11. August 2006 erhobenen Beschwerde wurde vom VwGH mit Erkenntnis vom 18.9.2007, 2006/16/0154 abgewiesen.

Der Zuschuss zur Abdeckung des Verlustes 203 wurde dem Finanzamt am 1. Juni 2004 angezeigt und dort zur ErfNr. ***8 erfasst. Die diesen Zuschuss betreffende Gesellschaftssteuerfestsetzung ist Gegenstand des Verfahrens beim UFS zur Geschäftszahl RV/2295-W/06.

© Unabhängiger Finanzsenat

Die in den Folgejahren erfolgten Zuschüsse zur Verlustabdeckung wurden dem Finanzamt nicht gemeldet und sind nicht Gegenstand dieser Berufungsentscheidung.

4. Besteuerung der Zuschüsse bis zum Beginn der gegenständlichen Verfahren

Die Jahr für Jahr geleisteten Zuschüsse wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien seit dem Jahr 1978 der Gesellschaftsteuer unterzogen, wobei bis zum Beginn der gegenständlichen Verfahren auch die beteiligten Kapitalgesellschaften jeweils von zwei gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgängen ausgingen (1.: freiwillige Leistung der STADT an die HOLDING und 2: freiwillige Leistung der HOLDING an die X*).

5. Zeitpunkt und Höhe der Leistungen bei den gegenständlichen Verfahren

5.1 Banküberweisungen der HOLDING an die X*

Bei den folgenden von der X* dem Finanzamt gemeldeten Zuschüssen wurden im nachstehend angeführten Zeitpunkt auf Grund von Überweisungen der HOLDING die nachstehenden Beträge tatsächlich dem Bankkonto der X* gutgeschrieben.

Datum der Meldung FA	Zuschussbetrag lt. Meldung	ErfNr. des Finanzamtes	Geschäftszahl des UFS	Datum der Zahlung	Höhe der Gutschrift
28.11.2000	S 15.000.000,00	***21	1386-W/09	23.02.2000	€ 1.090.092,51
08.01.2001	S 15.000.000,00	***22	1392-W/09	09.10.2000	€ 363.364,17
				18.10.2000	€ 726.728,34
02.05.2001	S 10.000.000,00	***23	1390-W/09	23.04.2001	€ 726.728,34
27.06.2001	S 47.514.119,87	***24	1389-W/09	17.11.2000	€ 1.090.092,51
				18.12.2000	€ 1.090.092,51
				22.12.2000	€ 2.180.185,03
08.10.2001	S 15.000.000,00	***25	1373-W/09	07.06.2001	€ 1.090.092,51
19.10.2001	S 30.000.000,00	***26	1396-W/09	02.08.2001	€ 1.090.092,51
				10.08.2001	€ 1.090.092,51
29.10.2001	S 15.000.000,00	***27	1397-W/09	01.10.2001	€ 1.090.092,51
07.01.2002	S 15.000.000,00	***28	1408-W/09	15.10.2001	€ 1.090.092,51
17.01.2002	S 3.600.000,00	***29	1384-W/09	27.03.2001	261.622,20
20.03.2002	€ 2.180.185,03	***210	1383-W/09	20.12.2001	€ 1.090.092,51
				21.12.2001	€ 1.090.092,51
27.05.2002	€ 3.057.175,08	***211	1388-W/09	16.05.2002	€ 1.453.456,68
				16.05.2002	€ 513.625,89
				23.07.2002	€ 1.090.092,51
19.08.2002	€ 1.000.000,00	***212	1395-W/09	07.08.2002	€ 1.000.000,00
24.10.2002	€ 1.000.000,00	***213	1394-W/09	09.10.2002	€ 1.000.000,00
03.12.2002	€ 1.000.000,00	***214	1411-W/09	25.11.2002	€ 1.000.000,00
07.01.2003	€ 1.000.000,00	***215	1387-W/09	17.12.2002	€ 1.000.000,00
30.01.2003	€ 2.000.000,00	***216	1385-W/09	10.01.2003	€ 2.000.000,00
14.08.2003	€ 2.000.000,00	***5	1901-W/06	01.08.2003	€ 2.000.000,00
03.11.2003	€ 2.500.000,00.	***6	1902-W/06	02.10.2003	€ 1.000.000,00
				10.10.2003	€ 900.000,00
				16.10.2003	€ 600.000,00
22.12.2003	€ 700.000,00	***7	2294-W/06	15.12.2003	700.000,00
29.04.2004	€ 3.270.000,00	***2	1891-W/06	13.04.2004	€ 3.270.000,00

© Unabhängiger Finanzsenat

14.09.2004	€ 1.500.000,00	***4	1900-W/06	23.08.2004	€ 1.500.000,00
03.05.2005	€ 1.900.000,00	***9	2502-W/06	11.04.2005	€ 2.500.000,00
23.08.2005	€ 1.500.000,00	***1	1890-W/06	03.08.2005	€ 1.500.000,00
27.09.2005	€ 1.500.000,00	***3	1892-W/06	13.09.2005	€ 1.500.000,00
06.02.2006	€ 2.000.000,00	***10	2602-W/06	25.01.2006	€ 2.000.000,00
02.03.2007	€ 2.088.463,75	***11	1223-W/08	31.12.2006	€ 2.727.759,17
12.01.2009	€ 1.623.864,56	***12	1736-W/09	11.11.2008	€ 2.049.134,76

5.2. Verlustabdeckung

Zur Abdeckung des Verlustes 2003 in Höhe von € 3.456.602,29 fasste die HOLDING am 17. Mai 2004 einen Gesellschafterbeschluss auf Leistung eines Zuschusses (mit dem oben unter Punkt 3. zitierten Inhalt) und stellte sie eine Verbindlichkeit in Höhe von € 3.456.602,29 in ihre Bücher ein. Seitens der X* wurde der Zuschuss über die nicht gebundene Kapitalrücklage geführt und zur Erzielung eines ausgeglichenen Jahresergebnisses verwendet. Durch die am 17. Mai 2004 erfolgte Einbuchung einer Forderung in Höhe von € 3.456.602,29 noch im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 konnte die X* auch in diesem Geschäftsjahr ausgeglichen bilanzieren. Dieser Zuschuss wurde dem Finanzamt am 1. Juni 2004 angezeigt und dort zur ErfNr. ***8 erfasst. Die diesen Zuschuss betreffende Gesellschaftssteuerfestsetzung ist Gegenstand des Verfahrens beim UFS zur Geschäftszahl RV/2295-W/06.

Die Forderung der X* = Verbindlichkeit der HOLDING in Höhe von € 3.456.602,29 wurde durch Zahlungen der HOLDING an die X* vom 2. Februar 2005 in Höhe von € 3.000.000,00 (Anm: Diese Zahlung wurde dem Finanzamt erst mit der sogenannten "Nachmeldung" vom Juli 2011 gemeldet und ist nicht Gegenstand der nunmehrigen Berufungsentscheidung) und vom 11. April 2005 getilgt. Am 11. April 2005 erfolgte insgesamt eine Überweisung von der HOLDING an die X* in Höhe von € 2.500.000,00, wobei auf dem Überweisungsbeleg hinsichtlich eines Teilbetrages von € 1.900.000,00 "Investitionszuschuss" vermerkt wurde. Dementsprechend erfolgte auch bei der Verbuchung eine "Teilung" und wurde der Restbetrag von € 600.000,00 mit der bereits bestehenden Forderung gegenüber der HOLDING verrechnet (Korrespondierend dazu erfolgte bei der HOLDING per 31. Dezember 2005 beim Konto "Verbindlichkeiten an X*" mit der Kontonummer 3401 eine Umbuchung in Höhe von € 600.000,00, Beleg Nr. BU 69). Die Leistung des Teilbetrages von € 1.900.000,00 wurde dem Finanzamt am 3. Mai 2005 angezeigt und dort zur ErfNr. ***9 erfasst. Die diese Leistung betreffende Gesellschaftssteuerfestsetzung ist Gegenstand des Verfahrens beim UFS zur Geschäftszahl RV/2502-W/06.

Auch hinsichtlich der am 2. März 2007 sowie am 12. Jänner 2009 dem Finanzamt gemeldeten Zuschüsse (beim Finanzamt erfasst unter ErfNr. ***11 und ErfNr. ***12 - Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates zu RV/1223-W/08 und RV/1736-W/09) erfolgte eine

© Unabhängiger Finanzsenat

"Aufspaltung" des Gesamtüberweisungsbetrag von € 2.727.759,17 bzw. von € 2.049.134,76 und wurden lediglich Teilbeträge von € 2.088.463,75 bzw. von € 1.623.864,56 dem Finanzamt als Zuschuss gemeldet. Im Verfahren zu ErfNr. ***12 RV/1736-W/09 wurde die Meldung von der Berufungswerberin mit Schreiben vom 7. Mai 2009 dahingehend ergänzt, dass der Zuschuss € 1.866.857,65 und nicht wie ursprünglich angezeigt € 1.623.864,56 betragen hat.

Die "Aufteilung" der Gesamtüberweisungssumme war auch in diesen beiden Fällen deshalb erfolgt, weil die Restbeträge von € 639.295,42 bzw. von € 182.277,10 mit bereits bestehenden Verbindlichkeiten der HOLDING gegenüber der X* verrechnet worden war (siehe dazu die korrespondierenden Buchungen bei der HOLDING am Konto "Verbindlichkeiten an X*" 31.12.2006 BU 124 und 31.12.2008 BU 95).

II. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehenen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in ihren schriftlichen Eingaben sowie in den mündlichen Berufungsverhandlungen vom 27. Juni 2011 und vom 13. Juli 2011. Insbesondere die Angaben der Berufungswerberin über die Höhe und den Zeitpunkt der einzelnen Leistungen der STADT an die HOLDING, deren Verbuchung über die sogenannte Sonderrücklage sowie die Art und Weise der Verwendung "für Zwecke" der X* stimmen mit den vorgelegten Kontoblättern und den eingesehenen Jahresabschlüssen samt Anhängen überein, deren sachlichen Richtigkeit nicht in Zweifel gezogen wird.

Die Feststellungen über den Inhalt des Gemeinderatsbeschlusses vom 17. März 1978 sowie die Alleingesellschafterstellung der STADT an der HOLDING bei Fassung dieses Beschlusses konnten nicht nur auf Grund der von der Berufungswerberin bei der mündlichen Verhandlung vom 27. Juni 2011 vorgelegten Beweismittel, sondern auch durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Kapitalverkehrsteuerakt der HOLDING zur GZ Ia*** zweifelsfrei getroffen werden. Aus diesem Akt ergeben sich auch die Feststellungen über den Inhalt des Gesellschaftsvertrages der HOLDING.

Dass die Verwaltung der nicht verbrauchten Finanzmittel durch die HOLDING erfolgte und erst im Bedarfsfall Auszahlungen an die X* vorgenommen wurden, entspricht nicht nur dem Vorbringen der X* im Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat zu RV/1927-W/03 (siehe die Niederschrift über die in diesem Verfahren abgehaltene mündliche Verhandlung vom 19. Juli 2006), sondern auch den Ausführungen im Bericht des Kontrollamtes zu GZ KA** unter Punkt 1. "Allgemeines".

© Unabhängiger Finanzsenat

Die Feststellungen über den steigenden Kapitalbedarf der X* und die deshalb gegebene Notwendigkeit einer Kapitalerhöhung bei der X* durch die HOLDING sowie über die Sistierung der Wertsicherung seitens der STADT wurden insbesondere auf Grund der Angaben in den Jahresabschlüssen der Holding sowie dem Bericht des Kontrollamtes zu GZ KA*** unter Punkt 2. "Wirtschaftliche Entwicklung" und Punkt 3 "Neuvereinbarung der Finanzmittelbereitstellung durch die STADT" getroffen.

III. rechtliche Beurteilung

1. innerstaatliche Rechtslage

1.1. steuerpflichtiger Tatbestand

Nach § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) in der Fassung des Art. III Z. 1 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 629/1994 unterliegen der Gesellschaftsteuer

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. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit. a auch Zuschüsse (des Gesellschafters an die Gesellschaft).

Das KVG unterscheidet hinsichtlich des Begriffs der Leistung dem Grunde nach zwischen Pflichtleistungen (§ 2 Z 1 und 2 KVG) und freiwilligen Leistungen (§ 2 Z 3 und 4). Pflichtleistungen sind solche, die auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden. Sie unterliegen ohne weitere Voraussetzungen der Gesellschaftsteuer. Freiwillige Leistungen sind solche, die weder auf derartiger gesellschaftsvertraglicher noch auf gesetzlicher Verpflichtung beruhen, also solche, die auf Grund freiwillig eingegangener vertraglicher Verpflichtung übernommen worden sind. Besteht das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte, dann unterliegen freiwillige Leistungen aller Art der Gesellschaftsteuerpflicht (Z 3). Ist dies nicht der Fall, dann

© Unabhängiger Finanzsenat

unterliegen nur Leistungen bestimmter Art der Gesellschaftsteuer unter der Voraussetzung, dass sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. Egly/Klenk, Kommentar zur Gesellschaftsteuer Tz 67).

Auch Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden, unterliegen der Kapitalverkehrsteuer, sodass sich selbst dann, wenn bei der Steuerfestsetzung zu Unrecht den Tatbestand des § 2 Z 4 lit. a KVG an Stelle des § 2 Z 2 KVG herangezogen worden wäre, an der Steuerpflicht im Ergebnis nichts ändern würde, weil in beiden Fällen die Steuer gemäß § 7 Z 2 KVG vom Wert der Leistung bemessen wird (vgl. VwGH 29.06.2006, 2003/16/0497 unter Hinweis auf VwGH 16.12.1993, 92/16/0065; VwGH 17.2.1994, 92/16/0089 VwGH 29.11.2001, 99/16/0119).

Von einer Rechtspflicht ist auszugehen, wenn eine Leistung (aus gesetzlichen oder gesellschaftsrechtlichen Zwängen heraus) von einer Person, die bereits vorher die volle Rechtstellung eines Gesellschafters erlangt hat, erbracht wird. Eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Verpflichtung kann im Gesellschaftsvertrag begründet sein, sich aus Nebenabreden ergeben, die untrennbar mit dem Gesellschaftsvertrag verbunden sind, oder auch Ergebnis der auf der Gesellschafterstellung beruhenden tatsächlichen Herrschaftsmacht sein. Ausfluss einer solchen Herrschaftsmacht ist zB die Verlustübernahme im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages (vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kommentar zum KVG, § 2, Rz 122).

Als abgabenrechtlicher Tatbestand ist § 2 Z 4 KVG und damit auch der Begriff der "Freiwilligkeit" jedenfalls nach dem Zweck des KVG und nach dem Inhalt des § 2 Z 4 KVG selbst auszulegen (vgl. VwGH 3.10.1996, 94/16/0225).

Als freiwillig (iSd § 2 Z 3 und 4 KVG) sind vor allem 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 25.3.1993, 92/16/0146).

Sinn und Zweck des Teil I des KVG ist es, die Stärkung inländischer Kapitalgesellschaften durch Zuführung von Kapital zu besteuern. Während durch die Z. 1 des § 2 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerb steuerlich erfasst wird, soll durch Z. 2 bis 4 KVG eine spätere Veränderung (Erhöhung) der Gesellschaftsrechte erfasst und dadurch das Gesamtbild des § 2 KVG abgerundet werden.

© Unabhängiger Finanzsenat

Liest man die Bestimmungen der Z 1, Z 2 und Z 3 (Anm: idF vor BGBl 629/1994 nunmehr Z. 1 bis Z. 4) des § 2 KVG nun zusammen, so kann als "freiwillig" im Sinn des § 2 Z. 4 KVG eine Leistung nur dann angesehen werden, wenn sie nicht auf einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung (also weder gesetzlichen noch vertraglichen) Verpflichtung iSd Z. 2 beruht (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302 mit weiteren Hinweisen).

1.2. Entstehen der Steuerschuld

Das Entstehen der Steuerschuld ist im Gesellschaftsteuerrecht nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO zu beurteilen. Danach entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Die einmal entstandene Steuerpflicht soll durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden (sog. Stichtagsprinzip; vgl. VwGH 20.12.2007, 2004/16/0118).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es betreffend die Beurteilung der Gesellschaftsteuerpflicht einer Leistung auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Bewirkens der Leistung an (vgl. VwGH 21.10.2010, 2008/16/0090 unter Hinweis auf VwGH 14.12.1994, Zlen. 94/16/0121, 0122).

Wegen der Maßgeblichkeit des Stichtags der Entstehung der Steuerschuld ist keine "dynamischen Betrachtungsweise" über einen längeren Zeitraum vorzunehmen (vgl. VwGH 30.04.2003 2002/16/0271), sondern ist jeder Rechtsvorgang, der die die in § 2 KVG genannten Tatbestandsmerkmale aufweist, gesondert der Gesellschaftsteuer zu unterziehen.

1.3. Steuerschuldner/Haftender

Steuerschuldnerin ist gemäß § 9 Abs. 1 KVG die - eine Leistung iSd § 2 Z 4 KVG empfangende - Kapitalgesellschaft. Für die Steuer haftet gemäß § 9 Abs. 2 Z. 2 KVG bei Leistungen: wer die Leistung bewirkt.

2. Unionsrecht - Kapitalansammlungsrichtlinie

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG) unmittelbar anzuwenden.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch

© Unabhängiger Finanzsenat

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 Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Die Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtssprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkommentar², 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 (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga-omnes beizumessen und ist daher das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99 ("ESTAG") nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt (vgl. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040).

In der Entscheidung des EuGH vom 8.11.2007, C-251/06 (Rechtssache "Ing. Auer", RN 47) wurde ausgesprochen, dass durch die Auslegung des Gemeinschaftsrechtes nicht Verhaltensweisen begünstigt werden dürfen, die durch die Errichtung künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Erlangung eines Steuervorteils gekennzeichnet sind. Damit wurde vom EuGH erstmals klargestellt, dass missbräuchliche Konstruktionen zur Umgehung einer Kapitalverkehrssteuerpflicht nicht beachtlich sind, sondern der dahinter stehende wahre Sachverhalt zu besteuern ist (vgl. UFS 07.05.2008, RV/0296-L/06 sowie UFS 03.02.2010, RV/0652-L/06).

3. wirtschaftliche Betrachtungsweise

Die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Artikel 4 der Richtlinie 69/335/EWG fällt, ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen, indem untersucht wird, wem die Zahlung der Einlagen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. dazu ua EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 "ESTAG", RNr 37 und 38, und EuGH C-71/00, "Develop" RNr 25).

© Unabhängiger Finanzsenat

Auch vor der Entscheidung des EuGH wurde im Bereich der Gesellschaftsteuer bereits die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen. Es war bereits ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.1975, 607-633/74, VwGH 14.5.1975, 531,532/74 und VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273), dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Stets wurde aber dem aber angefügt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch im Bereich der Verkehrsteuern immer dann gilt, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebietet etwa bei Treuhandverhältnissen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040).

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann nicht so weit reichen, gesellschaftsrechtlich vorgesehene notwendige Voraussetzungen für das Vorliegen einer Weisung an die Geschäftsführung und damit einer Zurechenbarkeit von Leistungen zu übergehen. Auch bei der vom EuGH geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind die nach den Regelungen des Mitgliedstaates vorgesehenen notwendigen gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen für eine Zurechnung nicht außer Betracht zu lassen (vgl. VwGH 18.09.2007, 2006/16/0154).

4. Zurechnung von Leistungen

Sowohl im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie als auch im Sinne des KVG ist Gesellschafter der unmittelbar an der Kapitalgesellschaft Beteiligte und begründet eine mittelbare Beteiligung keine Gesellschafterstellung.

Erhoben wird die Gesellschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft, die Empfängerin der fraglichen Kapitalzuführung ist. Dies ist gewöhnlich die Gesellschaft, der die in Rede stehenden Mittel oder Leistungen physisch übertragen werden. Nur ausnahmsweise muss der "eigentliche Empfänger" der fraglichen Mittel oder Leistungen ermittelt werden (vgl. EuGH 21.1.2006, RS C-494/2003, Senior Engineering Investments BV unter Hinweis zum Fall eines Zuschusses an die Tochtergesellschaften der Gesellschaft, die ihr Kapital erhöht hat, Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-339/99, ESTAG, Randnrn. 44 bis 47).

Unstrittig ist, dass die HOLDING die unmittelbare Gesellschafterin der X* ist und dass die X* hinsichtlich jener Zuschüsse, für die das Finanzamt mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden gegenüber der X* Gesellschaftsteuer festgesetzt hat, als "eigentliche Empfängerin" anzusehen ist.

© Unabhängiger Finanzsenat

Leistungen, die zwar nicht vom Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft geleistet werden, sondern zB von dessen Muttergesellschaft, stellen eine "Leistung eines Gesellschafters" dar, wenn die Leistung dem Gesellschafter zuzurechnen ist. Wenn eine Leistung erfolgt, um den Wert der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des Gesellschafters liegt, ist die Leistung dem Gesellschafter zuzurechnen, selbst wenn die Leistungen ohne Einbindung des unmittelbaren Gesellschafters in den Geschehensablauf erfolgt. Ein Größenschlusses führt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dazu, dass unter aktiver Einbeziehung des unmittelbaren Gesellschafters geleistete Zuschüsse (zB durch Fassung des entsprechenden Gesellschafterbeschlusses und physische Übertragung der Geldmittel) auch dann der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sind, wenn die Leistung über Weisung und mit Mitteln der "Großmutter" erfolgt und die Zuschussgewährung sowohl im Interesse des unmittelbaren Gesellschafters (zB wegen der Werterhöhung seiner Anteile) als auch im Interesse eines Dritten erfolgt (vgl. dazu auch UFS 11.8.2006, RV/1927-W/03 sowie UFS 19.12.2008 RV/2289-W/08 19.12.2008 RV/2647-W/08 unter Hinweis auf EuGH 21.1.2006, RS C-494/2003, Senior Engineering Investments BV).

Die Besteuerung von Leistungen zwischen zwei Gesellschaften, welche unter der Kontrolle eines gemeinsamen Gesellschafters stehen, zwischen denen aber kein direktes Gesellschafterverhältnis besteht, setzt nach der Rechtsprechung des EuGH voraus, dass es sich nach den Umständen des Einzelfalles "eindeutig" um eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handelt (vgl. dazu EuGH 13.10.1992, Rs C-49/91, Weber Haus sowie VwGH 19.9.2001, 2000/16/0628). Dies spricht nach Ansicht des UFS dafür, nur in Ausnahmesituationen eine "Änderung der Zurechnung" vorzunehmen.

Eine solche "Ausnahmesituation" ist insbesondere dann gegeben, wenn ansonsten die praktische Wirksamkeit der Richtlinie 69/335 beeinträchtigt wäre und genügt es daher nicht, bei Gesellschaften, die zu einem Konzern gehören, allein die formelle Herkunft einer Einlage festzustellen (vgl. dazu EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 ESTAG, Randnummer 40).

Auch wenn die Anteile an der begünstigen Kapitalgesellschaft von einer Beteiligungsholding gehalten werden, die Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes aber aus dem Vermögen der die Beteiligungsholding beherrschenden Konzernmutter bestritten wird, gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von einer Gesellschafterleistung auszugehen. Dieser Fall ist durchaus mit einer Treuhandkonstellation vergleichbar ist, in welcher ein Treuhänder zivilrechtlich über das Gesellschaftsrecht verfügt, die Kapitalausstattung aber durch freiwillige Leistungen, die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen, unmittelbar aus dem Vermögen des Treugebers erfolgt (vgl. UFS 11.05.2010,

© Unabhängiger Finanzsenat

RV/1459-W/05 unter Hinweis auf VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0040 sowie UFS 24.2.2010, RV/0215-S/08).

Anders als im Fall eines sog. "klassischen Großmutterzuschusses", bei dem nur EIN Zahlungsfluss zwischen der "Großmutter" und der "Enkelgesellschaft" stattfindet, erhielt die X* von ihrer unmittelbaren Gesellschafterin physisch Geldmittel übertragen. Die Leistungen die die HOLDING an die X* erbringt und die Leistungen, die die HOLDING von der STADT erhält, unterscheiden sich größtenteils nicht nur betragsmäßig, sondern auch im Zeitpunkt der Leistung. Außerdem stammen die Geldmittel für die Leistungen der HOLDING an die X* nicht zur Gänze aus Zuschüssen der STADT, da darin die Beträge aus den sog. „Aufzinsungen" enthalten sind und die empfangenen Mittel nicht in allen Jahren ausreichten, um die Zuschüsse an die X* abzudecken (zB 2006 nach dem sich der Stand der Sonderrücklage auf € 6.351,49 reduziert hatte). Die HOLDING fasste auch stets die entsprechenden Gesellschafterbeschlüsse und wurden erst damit die Höhe und der Zeitpunkt der einzelnen konkreten Leistung festgelegt. Die gegenständlichen Zuschüsse sind daher nach den oben angeführten Grundsätzen der HOLDING als Leistende zuzurechnen.

Dass die Zuschüsse aus Mitteln stammen, die der HOLDING von der STADT für diesen Zweck zur Verfügung gestellt wurden, vermag keine Änderung der Zurechnung zu rechtfertigen (vgl. VwGH 18.9.2007, 2006/16/0154).

5. Zur Anregung um Vorabenscheidung

Nach der Judikatur des EuGH ist es Sache des nationalen Gerichtes in Anbetracht der Umstände der bei ihm anhängigen Rechtssache zu entscheiden, ob die Zahlung eines finanziellen Betrages zu einem Zweck erfolgt oder mit diesem in einem notwendigen Zusammenhang steht oder jemandem zuzurechnen ist (EuGH 17.10.2002, Develop, C-71/00, Rz 28)

Im Übrigen ist der UFS nicht vorlageverpflichtet, sondern nur berechtigt. Selbst bei Vorliegen von Zweifeln an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes sprechen hier Zweckmäßigkeitsüberlegungen für eine Entscheidung in der Sache, da dadurch zunächst die innerstaatliche Rechtslage (allenfalls auch durch Erhebung von Beschwerden an die inländischen Höchstgerichte) geklärt wird. Dies insbesondere deshalb, weil der Verwaltungsgerichtshof bereits dreimal mit der Angelegenheit befasst war und nunmehr die von der Berufungswerberin in den "Vorverfahren" vermissten Sachverhaltsfeststellungen über die Beteiligungsverhältnisse im Jahr 1978 ergänzt werden konnten.

6. Vorliegen einer (im Gesellschaftsvertrag begründeten) Verpflichtung/Auflage

© Unabhängiger Finanzsenat

Durch die von der Berufungswerberin vorgelegten Beweismittel steht nunmehr zweifelsfrei fest, dass die STADT im Jahr 1978 bei Fassung des Gemeinderatsbeschlusses Alleingesellschafterin der HOLDING war und als solche berechtigt war, der HOLDING Weisungen zu erteilen.

Im Schreiben der STADT WX an die HOLDING vom 2. Mai 1978 wurde der Text des Gemeinratsbeschlusses wörtlich wiedergegeben, in dem es unter anderem heißt

1. Der Magistrat wird ermächtigt, der HOLDING jährlich einen Betrag von S 35 Mio. (inkl. der anfallenden Kapitalverkehrssteuern) erstmals für das Geschäftsjahr 1978 für Zwecke bei der X* *zur Verfügung zu stellen.*

2. Die HOLDING wird angewiesen, diesen Betrag ausschließlich für die effektiven Erfordernisse bei der X* *zu verwenden. Die für diesen Zweck nicht verbrauchten Mittel sind einer eigens zu bildenden Sonderrücklage in der Bilanz der HOLDING zuzuweisen, deren Auflösung nur für Verlustabdeckungszuschüsse und für allfällige außerordentliche Mittelzuführungen (z.B. zur Vornahme von Investitionen) bei der* X* *zulässig ist.*

3. Der zuzuweisende Betrag ist wertgesichert und ändert sich jeweils um jenen Prozentsatz, um welchen sich der Durchschnittsbezug eines Dienstnehmers der X* *(unter Außerachtlassung der saisonal stark schwankenden Teilzeitbeschäftigten) im Dezember des jeweils der Zuführung des Betrages vorangegangenen Kalenderjahres gegenüber dem Jahr 1977 geändert hat.*

4. Für die Kapitalzuführungen an die HOLDING in den Folgejahren ist in den jeweiligen Jahresvorschlägen Vorsorge zu treffen."

Die Punkte 1., 3 und 4 des Gemeinderatsbeschlusses richten sich an Organe der STADT bzw. haben haushaltstechnische Belange zum Inhalt und stellen somit lediglich Akte der internen Willensbildung der STADT dar (vgl. zu einem ähnlichen Gemeinderatsbeschluss mit bloßer "Ermächtigung" auch UFSW 19.12.2008, RV/2289-W/08 und RV/2647-W/08, sowie VwGH 16.12.2010, 2009/16/0018).

Auch wenn der Inhalt des Gemeinderatsbeschlusses der HOLDING mitgeteilt wurde, hat die HOLDING dadurch keinen Rechtsanspruch auf Erhalt von Geldmittel in bestimmter Höhe erhalten. Durch die Mitteilung vom 2. Mai 1978 wurden der HOLDING von Seiten der STADT zwar jährliche Leistungen im Gesamtbetrag von ATS 35.000.000,00 plus Wertsicherung in Aussicht gestellt und der künftige Verwendungszweck festgelegt. Dass die STADT keine vertragliche Verpflichtung (weder gegenüber der HOLDING noch gegenüber der X*) eingegangen ist, zeigt sich beispielsweise daran, dass die jährliche Wertsicherung von der STADT ab 2009 einseitig sistiert werden konnte. Dass keine Verpflichtung seitens der STADT besteht sämtliche künftigen Verluste der X* abzudecken, ergibt sich daraus, dass ansonsten keine "Neuregelung der Finanzmittelbereitstellung" bei Ansteigen der Verluste der X* erforderlich gewesen wäre bzw. hätte nicht im Jahr 2009 eine weitere Finanzmittelzuführung

© Unabhängiger Finanzsenat

seitens der HOLDING in Höhe von rund € 2,10 Mio. in Form einer Kapitalerhöhung zur Sicherstellung der Liquidität der X* erfolgen müssen.

Lediglich hinsichtlich des Punktes 2. des Gemeinderatsbeschlusses ist Adressat die HOLDING und wurde durch die Bekanntgabe des Inhaltes mit Schreiben vom 2. Mai 1978 der HOLDING wirksam eine Weisung von ihrer Gesellschafterin erteilt. Die HOLDING ist damit nicht befugt, die erhaltenen Geldmittel nach ihrem Belieben zu verwenden, sondern ist sie insofern gebunden, als sie die Zuschüsse zu einem speziellen Zweck (nämlich "*ausschließlich für die effektiven Erfordernisse bei der* X* *") zu verwenden hat.* Die für diesen Zweck nicht verbrauchten Mittel hat sie einer eigens zu bildenden Sonderrücklage in der Bilanz der HOLDING zuzuweisen und ist deren Auflösung nur für Verlustabdeckungszuschüsse und für allfällige außerordentliche Mittelzuführungen (z.B. zur Vornahme von Investitionen) bei der X* zulässig.

Da - wie bereits oben näher ausgeführt - der Begriff der "Freiwilligkeit" aus dem Gegensatz der Bestimmungen abzuleiten ist und im vorliegenden Fall Leistungen an die X* zu beurteilen sind, kommt es für die "Freiwilligkeit" der Leistungen darauf an, ob die X* als empfangende Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf diese Leistung hat.

Die Hingabe der Geldmittel von der STADT an die HOLDING für einen bestimmten Verwendungszweck vermittelt der X* noch keinen unmittelbaren Leistungsanspruch. Die vorgelegten Unterlagen bieten keinen Anhaltspunkt dafür, dass ein Vertrag zu Gunsten Dritter (zu Gunsten der X*) abgeschlossen worden wäre oder sonst ein Rechtsgrund vorgelegen wäre, der für die X* den Erhalt bestimmter Geldmittel sichergestellt hätte.

Anders als bei einem Ergebnisabführungsvertrag hat die X* keinen Anspruch auf Abdeckung sämtlicher Verluste durch ihre Gesellschafterin erworben. Auch wenn über einen Zeitraum von mittlerweile rund 30 Jahren sämtliche Verluste der X* durch Gesellschaftszuschüsse abgedeckt wurden, so bedarf es doch jedes Jahr eines neuerlichen Gesellschafterbeschlusses und ist die X* ansonsten nicht berechtigt, eine Forderung in Höhe des Jahresverlustes in ihre Bücher einzustellen. Die Sistierung der Valorisierungsregel wäre sinnlos, hätte die X* ohnehin unlimitierten Anspruch auf Abdeckung ihrer Verluste.

Auch Subventionsleistungen die von einer Gebietskörperschaft bereits im Vorgründungsstadium ihrer Tochtergesellschaft einseitig ausgelobt werden, sind als freiwillig iS des § 2 Z. 4 KVG zu qualifizieren (vgl. VwGH 21.10.2010, 2008/16/0090).

6. Eignung der Leistungen, den Wert der Gesellschaftsrechte der X* **zu erhöhen**

© Unabhängiger Finanzsenat

Sowohl nach innerstaatlichem Recht, als auch nach der Bestimmung des Art 4 Abs 2 Buchstabe b) der Richtlinie 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h) der RL 2008/7/EG), muss die Leistung lediglich geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Es ist daher nicht der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung erforderlich; vielmehr reicht die objektive "Eignung" der Leistung aus, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken.

Nach der Rechtsprechung des EuGH besteht das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin, dass durch den Vorgang das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird. Wenn durch die Mittelzufuhr eine Überschuldung der Gesellschaft vorübergehend beseitigt wird, wird dies in der Regel auf eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte hinweisen (VwGH vom 26.6.1996, 94/16/0227).

Bei Geldleistungen wird die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht, bzw soweit die Leistung nicht zurückgezahlt werden muss (siehe dazu ua. VwGH 3.10.1996, 95/16/0049 sowie VwGH 19.4.1995, 93/16/0044 mit Hinweis auf Kinnebrock/Meulenbergh, Kapitalverkehrsteuergesetz5, 92). Nach Meinung von Brönner/Kamprad (Rdn 50 zu § 2) erhöhen Geldleistungen stets den Wert der Gesellschaftsrechte. Grundsätzlich sind Zuschüsse, die mit der Auflage der Verwendung für den Gesellschaftszweck verbunden sind, geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. UFSG 26.11.2008, RV/0501-G/04.

Mit Urteil vom 28.3.1990, Rs 38/88 Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH, hat der Europäische Gerichtshof in einem Vorabentscheidungsverfahren entschieden, dass die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages, der vor Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, nicht das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne des Artikel 4 Abs. 2 Buchstabe b der zitierten Richtlinie erhöht.

Zur näheren Begründung führte der EuGH in RN 12 bis 14 aus:

"*12 Das Gesellschaftsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses. Erzielt eine Gesellschaft Gewinne und stellt sie diese in ihre Rücklagen ein, so erhöht sie dadurch ihr Gesellschaftsvermögen. Dagegen vermindert sich das Gesellschaftsvermögen einer Gesellschaft, wenn sie mit Verlust abschließt.*

13 Wenn also eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen hat und einer ihrer Gesellschafter sich zur Übernahme dieses Verlustes bereit erklärt, so erbringt er dadurch eine Leistung,

© Unabhängiger Finanzsenat

durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird. Er bringt dieses nämlich wieder auf einen Stand, den es vor Eintritt des Verlustes erreicht hatte.

Anders verhält es sich, wenn der Gesellschafter Verluste aufgrund einer Verpflichtung übernimmt, die er schon vor deren Eintritt eingegangen war. Eine solche Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Gesellschaftsvermögens auswirken werden.

14 Auf die zweite Frage des vorlegenden Gerichts ist daher zu antworten, dass die Übernahme von Verlusten durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages, der vor der Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, nicht das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erhöht."

Der Verwaltungsgerichtshof nennt in seinem Erkenntniss vom 19.2.1998, Zl. 97/16/0405 für die Anwendung der Grundsätze des zitierten Urteils des EuGH zwei Kriterien:

1) Es muss eine Verpflichtung (z.B. aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages) des Gesellschafters vorliegen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen und

2) diese Verpflichtung muss vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sein.

Hinsichtlich der geforderten Verpflichtung (wie es auch Tatbestandsmerkmal des § 2 Z 2 KVG ist), vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es sich um eine Pflichtleistung handeln muss, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird, dass also die Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben muss und dass das Gesellschaftsverhältnis für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein muss.

Eine solche, schon vor der Feststellung des Verlustes der Gesellschaft begründete Verpflichtung des Gesellschafters verhindert - wie das zitierte Urteil des EuGH klargestellt hat - von vornherein, dass künftige Verluste das Gesellschaftsvermögen schmälern, weil ja in Höhe der künftigen Verluste der Gesellschaft jeweils ein Aktivum in Gestalt der aus der zuvor begründeten Verpflichtung des Gesellschafters resultierenden Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter auf Verlustabdeckung zusteht.

Nach dem oben zitierten EuGH-Urteil vom 28.3.1990, Rs 38/88, ist hinsichtlich des Zeitpunktes des Eingehens der Verlustabdeckungsverpflichtung entscheidend, ob sich das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft durch die Verluste bereits vermindert hat und durch die nachfolgende Verlustabdeckungsverpflichtung wieder erhöht hat, oder ob keine Vermögensänderung stattgefunden hat, weil ja dem entstandenen Verlust der Anspruch auf Verlustabdeckung bereits gegenüberstand (s. RN 12 und 13).

© Unabhängiger Finanzsenat

In dem genannten Vorabentscheidungsverfahren des EuGH C- 38/88 ("Waldrich Siegen") hat der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen vom 12. Dezember 1989 Folgendes ausgeführt:

"*Die Besonderheit des Ergebnisabführungsvertrages besteht darin, dass er an die Stelle des dem Wirtschaftsleben eigenen Risikos eine gewisse Sicherheit treten lässt, da die Tochtergesellschaft - und ihre Gläubiger - die Gewissheit haben, dass die Gesellschaft unabhängig von dem Ergebnis der Geschäftstätigkeit weder Gewinne noch Verluste verzeichnen kann. Meines Erachtens sollte das Kriterium der Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft für die Überlegungen maßgeblich sein. Dieses Kriterium führt zu einer Unterscheidung. Erleidet nämlich eine Gesellschaft Verluste und schließt sie nachträglich einen Ergebnisabführungsvertrag, so werden ihre Verluste eben dadurch von ihrem Gesellschafter übernommen, so dass ihr Wirtschaftspotential zu diesem Zeitpunkt verstärkt wird, selbst wenn eventuelle spätere Gewinne dann nicht der Gesellschaft, sondern ihrem Gesellschafter zugute kommen. Ein solcher Vorgang kann wegen der von ihm bewirkten Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Gesellschaftsteuer unterworfen werden. Werden die Verluste dagegen nicht vor Abschluss des Vertrages über die Verlustübertragung, sondern nach seinem Zustandekommen festgestellt, so ändert dies nichts am Wirtschaftspotential der Gesellschaft, weil von vornherein feststand, dass sich die Verluste oder Gewinne letztlich nicht auf die Gesellschaft selbst auswirken würden. Eine solche Verlustübertragung kann deshalb nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden."*

Im Urteil vom 17. September 2002 in der Rechtssache C-392/00 ("Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH") hat der Europäische Gerichtshof abermals ausgesprochen, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter grundsätzlich als Leistung anzusehen ist, durch die sich das Vermögen der Gesellschaft erhöht; dies gilt jedoch nicht, wenn diese Übernahme auf einem vor Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag beruht, da die damit eingegangene Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden. Aus wirtschaftlicher Sicht muss das, was für die Übernahme von Verlusten gilt, grundsätzlich aber auch für die Abführung von Gewinnen gelten; dies bedeutet, dass eine Gesellschaft, die Gewinn erzielt, aber durch einen mit ihren Gesellschaftern geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag gebunden ist, diesen Gewinn nicht in ihre Rücklagen einstellen kann, so dass sich ihr Gesellschaftsvermögen grundsätzlich nicht erhöht. Eine Leistung eines Gesellschafters die sich nur auf das - aufgrund eines zuvor geschlossenen Ergebnisabführungsvertrags in vollem Umfang an diesen Gesellschafter abzuführende oder von ihm übernommene - Ergebnis eines bestimmten Geschäftsjahrs auswirkt, kann daher grundsätzlich nicht zu einer Erhöhung des Vermögens der Gesellschaft führen.

Nach Ansicht des Berufungssenates besteht der entscheidende Unterschied zwischen der Verlustübernahme auf Grund eines zweiseitig verbindlichen Ergebnisabführungsvertrages und der Verlustübernahme auf Grund einseitig in Aussicht gestellter Zuschüsse, die noch dazu betraglich limitiert sind, in der unterschiedlichen Auswirkung auf das Wirtschaftspotential der Gesellschaft. Der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrag hat zur Folge, dass sowohl

© Unabhängiger Finanzsenat

zukünftige Gewinne als auch zukünftige Verluste der Gesellschaft vom Gesellschafter übernommen werden und damit der Wert des Gesellschaftsvermögens künftighin durch Jahresergebnisse weder positiv noch negativ beeinflusst werden kann und somit auch keine Veränderung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft herbeiführen kann. Im Gegensatz dazu verhindert die einseitige Absichtserklärung, die Verluste bis zu einem bestimmten Betrag abzudecken, nicht von vorneherein das Absinken des Umfanges des Gesellschaftsvermögens der X*. Erst mit Einstellung der konkreten Forderung in den Jahresabschluss (in der jeweils im Gesellschafterbeschluss genannten Höhe) erhöhte sich der Wert des Gesellschaftsvermögens der X* entsprechend.

Die einseitigen Kapitalzuführungen seitens der HOLDING bewirkten daher bei der X* eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und waren daher geeignet, den Wert der Gesellschaftsanteile der X* zu erhöhen.

7. Höhe der Bemessungsgrundlage – Wert der Leistungen - Vorliegen einer Last

Bei Leistungen nach § 2 Z 2 bis 4 stellt der Wert der Leistung die Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung dar (§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG).

Bewertungsstichtag ist der Tag, an dem der Tatbestand, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft, (erstmals) verwirklicht wird (vgl. VwGH 9.8.2001, 98/16/0266 unter Hinweis auf Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar2, S. 187, Pkt. VII. 1. zu § 7 KVG idF BGBl 1994/629).

Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe d) der Richtlinie 69/335/EWG bzw. Art 11 Abs. 4 der RL 2008/7/EG bestimmen, dass die Steuer bei Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b) der RL 69/335/EWG bzw. bei Kapitalzuführungen gemäß Art 3 Buchstabe h) der RL 2008/7/EG) vom tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen, erhoben wird.

Der Betrag der Gesellschaftsteuer ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen und stellt keine "Last" bzw. "Verbindlichkeit" im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 dar (vgl. EuGH 17.10.2002 C 339/99, ESTAG).

Mit den nach der Vorschrift des Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 vom tatsächlichen Wert der Einlagen abzuziehenden "Lasten und Verbindlichkeiten" sind nur solche gemeint, die nach Grund und Höhe feststehen (vgl. EuGH 27.06.1979 C-161/78 P. Conradsen A/S zur Nichtberücksichtigung latenter Steuerlasten).

© Unabhängiger Finanzsenat

Da das Kapitalverkehrsteuergesetz in seinem Teil I (Gesellschaftsteuer) keine speziellen Regelungen betreffend das Rechtsinstitut der Bedingung enthält, sind im Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0553).

Gemäß § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen, die nicht in § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Bei den Zuschüssen zur Verlustabdeckung erwirbt die X* bereits im Zeitpunkt der Fassung des entsprechenden Gesellschafterbeschlusses einen einklagbaren Anspruch gegenüber der HOLDING und ist die Forderung mit dem jeweiligen Nennwert zu bewerten.

Im Fall des Zuschusses zur Abdeckung des Verlustes 2003 hat die X* am 17. Mai 2004 eine Forderung gegenüber der HOLDING in Höhe von € 3.456.602,29 erworben und wurde daher dieser Betrag zu Recht vom Finanzamt im Verfahren zu ErfNr. ***8 der Bemessung der Gesellschaftsteuer zugrunde gelegt.

Bei den übrigen Zuschüssen hat die X* mit dem Einlangen der jeweiligen Gutschrift auf ihrem Bankkonto eine Geldforderung gegenüber der Bank erworben, die gemäß § 14 Abs. 1 BewG grundsätzlich ebenfalls mit dem jeweiligen Nennwert zu bewerten ist. Insofern eine Verrechnung mit bereits bestehenden Forderungen aus Verlustabdeckungszuschüssen vorgenommen wurde, waren die entsprechenden Teilbeträge mangels Eignung den Wert der Gesellschaftsrechte (nochmals) zu erhöhen vom Überweisungsbetrag in Abzug zu bringen.

8. Zusammenfassung

Aus den zuvor angeführten Gründen liegen hier nicht Vorgänge zwischen der STADT und der X* vor, sondern sind die einseitigen Kapitalzuführungen von der STADT an die HOLDING als auch jene von der HOLDING an die X* beim jeweiligen Leistungsempfänger der Gesellschaftsteuer zu unterziehen. Die Rechtsvorgänge verwirklichen nicht nur innerstaatlich den Tatbestand von freiwilligen Leistungen iSd § 2 Z. 4 KVG, sondern steht die Besteuerung der Vorgänge bei beiden Gesellschaften auch im Einklang mit den Bestimmungen der Richtlinie 69/335/EWG bzw. der Richtlinie 2008/7/EG.

Es waren daher sowohl die Berufungen gegen die im Spruch genannten Bescheide, mit denen gegenüber der X* Gesellschaftsteuer festgesetzt wurde, als auch jene, mit denen die Anträge der X* auf Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO abgewiesen wurden, als unbegründet abzuweisen.

© Unabhängiger Finanzsenat

9. Zur Berechnung der Gesellschaftsteuer bei den in der Aufstellung der Berufungswerberin mit "d" gekennzeichneten Fällen:

Beim Großteil der gegenständlichen Fälle stimmen die dem Finanzamt gemeldeten Zuschussbeträge mit dem tatsächlichen Wert der empfangenen Leistungen überein.

9.1 Verfahren des UFS zur GZ. RV/2502-W/06

Beim Zuschuss der HOLDING an die X* vom 11. April 2005, dem Finanzamt am 3. Mai 2005 angezeigt und dort zur ErfNr. ***9 erfasst, betrug der Überweisungsbetrag € 2.500.000,00 und erfolgte eine Meldung über € 1.900.000,00. Da der Restbetrag von € 600.000,00 mit der bereits seit 17. Mai 2004 bestehenden Forderung aus dem Zuschuss zur Abdeckung des Verlustes 2003 verrechnet wurde, erhöhte dieser Teilbetrag nicht (nochmals) das Gesellschaftsvermögen der X* und wurde daher die Gesellschaftsteuer zu Recht von einer Bemessungsgrundlage von € 1.900.000,00 berechnet.

9.2 Verfahren des UFS zur GZ. RV/1223-W/08

Auch hinsichtlich des am 2. März 2007 dem Finanzamt gemeldeten Zuschusses vom 31. Dezember 2006 (beim Finanzamt erfasst unter ErfNr. ***11) wurde die Gesellschaftsteuer zu Recht nicht vom gesamten Überweisungsbetrag von € 2.727.759,17, sondern vom gemeldeten Teilbetrag von € 2.088.463,75 festgesetzt, weil die Differenz von € 639.295,42 mit bereits bestehenden Verbindlichkeiten der HOLDING gegenüber der X* verrechnet worden war.

9.3 Verfahren des UFS zur GZ. RV/1736-W/09

Lediglich beim Zuschuss vom 11. November 2008, dem Finanzamt am 12. Jänner 2009 gemeldet und dort zu ErfNr. ***12 erfasst) ist eine Neuberechnung der Gesellschaftsteuer vorzunehmen.

Vom Gesamtüberweisungsbetrag von € 2.049.134,76 wurde lediglich ein Teilbetrag von € 182.277,10 mit bereits bestehenden Verbindlichkeiten der HOLDING gegenüber der X* verrechnet, weshalb die Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage von € 1.866.857,65 (entspricht der Korrekturmeldung der Berufungswerberin vom 7. Mai 2009) und nicht vom ursprünglich angezeigten Betrag von € 1.623.864,56 zu berechnen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. September 2011

© Unabhängiger Finanzsenat