



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1010 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 15. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Dezember 2008, ErfNr. betreffend Gesellschaftsteuer im Beisein der Schriftführerin Ilse Pascher nach der am 4. September 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit elektronischer Abgabenerklärung vom 2. Oktober 2008 erklärte die Berufungswerberin (Bw.) gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Gewährung eines Kapitalzuschusses. Unter dem Pkt. "Befreiungsbestimmung" wurde "Großmutterzuschuss" angegeben.

Auf Grund einer Rückfrage übermittelte die Bw. dem Finanzamt die Kopie eines schriftlichen Umlaufbeschlusses mit folgendem Wortlaut:

"Schriftlicher Umlaufbeschluss

Die unterzeichnete Geschäftsführung der P. Deutschland GmbH (HRB 1, AG F.) beschließt, der Konzerngesellschaft Y. Austria GmbH (FN 2, Handelsgericht Wien) zur Stärkung der Eigenkapitalbasis einen Kapitalzuschuss in der Höhe von EUR 5.000.000,- zu gewähren. Der Zuschuss wird von der P. Deutschland GmbH ausschließlich in ihrer Funktion als mittelbarer Gesellschafter gegeben. Der Betrag ist einer freien Kapitalrücklage der Y. Austria GmbH zuzuführen.

Die Bereitstellung der Geldmittel erfolgt umgehend.

F., den 13.08.2008

< Unterschrift >

< Unterschrift >

< Unterschrift >

A.

B.

C.

(Vorsitzender der Geschäftsführung)

"

Weiters wurde die Kopie einer "Kundeninformation" der HypoVereinsbank vom 18. August 2008 über die Ausführung eines Auslandzahlungsauftrages der Auftraggeberin P. Deutschland GmbH an die Bw. von € 5.000.000,00 mit Valuta 18. August 2008 vorgelegt.

Als Verwendungszweck wurde "Übertrag lt. Fax vom 15. August 2008" angegeben.

Auf Grund dieses Sachverhaltes, sowie ausgehend von der Kenntnis, dass die Großmuttergesellschaft nach Leistung des Kapitalzuschusses lt. einem Protokoll vom 19. September 2008 Gesellschafterin der Bw. geworden war, setzte das Finanzamt mit dem nunmehr angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid vom 16. Dezember 2008 für die "Gewährung eines Kapitalzuschusses lt. Umlaufbeschluss vom 13. August 2008" gegenüber der Bw. Gesellschaftsteuer für den Kapitalzuschuss von € 5.000.000,00 in Höhe von € 50.000,00 mit der Begründung fest, dass die Leistung der Gesellschaftsteuer unterliege, da ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen der Zuschussleistung und der nachfolgenden Beteiligung als Gesellschafter bestünde.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw. unter dem Punkt "Sachverhalt" folgendes aus:

Am 13. August 2008 wurde von der P. Deutschland GmbH der Enkelgesellschaft Y. Austria GmbH ein Großmutterzuschuss zur Eigenkapitalstärkung gewährt. Der Zuschuss ist am 18. August 2008 geflossen. Von der operativ tätigen Großmuttergesellschaft wurde entschieden, eine Finanzierung der Enkelgesellschaft mittels Großmutterzuschuss vorzunehmen. Die Gewährung des Zuschusses war erforderlich, da aus konzernstrategischen Überlegungen die Eigenkapitalausstattung der Y. Austria GmbH auf Grund der wirtschaftlichen Lage verbessert werden sollte. Ziel war, die in Österreich operativen Gesellschaften der P.-Gruppe vermögensmäßig annähernd gleich zu stellen.

Im September 2008 wurden von der P. Deutschland GmbH Anteile an der P. Österreich GmbH in die Y. Austria GmbH gegen Erhöhung des Stammkapitals eingebracht. Als Gegenleistung für die Einbringung der Anteile an der P. Österreich GmbH wurden von der Y. Austria GmbH neue Anteile an die P. Deutschland GmbH ausgegeben. Der Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 19. September 2008 wurde per 29. September 2008 dem Finanzamt Wien 1/23 angezeigt. Am gleichen Tag wurde die Erhöhung des Stammkapitals der Y. Austria GmbH gegen Sacheinlage und die Veränderung im Stand der Gesellschafter dem Handelsgericht

Wien zur Eintragung angemeldet. Die Eintragungen erfolgten am 29. Oktober sowie 11. November 2008. Wesentlich ist, dass die Y. Austria GmbH als Gegenleistung für die eingebrachten Anteile neue Anteile ausgegeben hat. Das bisher bestehende Beteiligungsverhältnis zwischen P. Deutschland GmbH und P. Holding GmbH bleibt damit unverändert bestehen. Genauso unverändert bleibt das alte Beteiligungsverhältnis zwischen P. Holding GmbH und Y. Austria GmbH. Daraus folgt, dass auch das bisherige Großmutterverhältnis zwischen P. Deutschland GmbH und Y. Austria GmbH unverändert bleibt. Es bestehen daher neben den alten Anteilen nur zusätzliche neue Anteile; sowohl die wirtschaftliche als auch die formale Zurechnung der Altanteile hat sich nicht verändert".

Unter Hinweis auf Judikatur des Europäischen Gerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes meinte die Bw. auf Grundlage des dargestellten Sachverhaltes im Wesentlichen, dass der Großmutterzuschuss daher mangels kausalem Zusammenhang wirtschaftlich nicht in Verbindung mit dem späteren Erwerb von Gesellschaftsanteilen an der Y. Austria GmbH stünde. Ebenso sei der Zuschuss keine notwendige Voraussetzung für den Erwerb von Gesellschaftsrechten an der Y. Austria GmbH gewesen. Es könne daher auch keine "Zurechnung" des Zuschusses zu einer in Zukunft entstehenden direkten Beteiligung geben. Es bleibe einfach kein Raum für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinn der zitierten Judikatur.

Letztlich liege auch kein Interesse der Zwischengesellschaft am gewählten Zuschuss vor, da es sich hier nur um eine reine Beteiligungsholding handle. Mangels entsprechender Liquidität sei die Zwischengesellschaft auch nicht in der Lage gewesen, einen Zuschuss zu gewähren. Die Annahme eines Umgehungsgeschäftes sei somit ebenfalls auszuschließen, weil es dem unmittelbaren Gesellschafter nicht möglich wäre, den Zuschuss zu leisten.

Die P. Deutschland GmbH sei nach wie vor einziger Gesellschafter der P. Holding GmbH als Zwischengesellschaft. Bei den von der P. Deutschland GmbH erworbenen Anteilen an der Y. Austria GmbH handle es sich ausschließlich um neue Anteile, die neben den Altanteilen, welche wie bisher von der P. Holding GmbH gehalten würden, bestünden. Ein Zusammenfallen der Zwischengesellschaft mit der Großmuttergesellschaft oder der Enkelgesellschaft wie dies allen zitierten Judikaten zu Grunde gelegen sei, sei somit nicht gegeben.

Es verblieben damit keinerlei Anknüpfungspunkte für eine Zurechnung des Großmutterzuschusses an die Zwischengesellschaft. Nachdem weder ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung und der späteren Gesellschafterstellung iSd Zurechnungstheorie noch ein Interesse der Zwischengesellschaft an der Gewährung des Zuschusses nach der Interessentheorie bestehe, sei der Großmutterzuschuss gesellschaftssteuerfrei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"In der Berufung werden Zuschuss und Beteiligungserwerb als zwei verschiedene unabhängige Vorgänge darzustellen versucht, sodass für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise kein Raum bliebe. Eine interne Umstrukturierung bedarf erfahrungsgemäß einer längeren Vorbereitungsphase, sodass davon auszugehen ist, dass die Leistung des Zuschusses in Hinblick auf die in Aussicht genommene Gesellschafterstellung erfolgte. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass die Gewährung eines Zuschusses durch die Großmutter völlig losgelöst von der nur 5 Wochen später erfolgten Umgründung zu sehen ist, bedarf doch eine im Rahmen der Umgründung bewirkte Neuorganisation eines Konzerns zweifellos einer gewissen Vorbereitungszeit und einer entsprechenden Einigung im Vorfeld. Konzernumstrukturierungen erfolgen nicht innerhalb kürzester Zeit, sondern über einen eher längeren Zeitraum. Dazu finden sich in der Berufung keinerlei Anhaltspunkte. Durch die gebotene wirtschaftliche Beurteilung ergibt sich, dass im Zeitpunkt der Zuschussgewährung ein kausaler Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Erwerb der Gesellschaftsrechte (Erlangung der Gesellschafterstellung) bestanden hat. Dies wird durch die Bestimmungen im Sacheinlage- und Einbringungsvertrag untermauert, wird doch zur Übernahme des neu geschaffenen Geschäftsanteils an der Y. Austria GmbH ausschließlich die P. Deutschland GmbH zugelassen. Auf Grund des kausalen Zusammenhangs zwischen Leistung und Gesellschafterstellung wird Gesellschaftsteuerpflicht begründet".

Mit dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag beantragte die Bw. im Wesentlichen unter Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens eine mündliche Verhandlung vor dem Einzelreferenten.

Vom Finanzamt wurde die Berufung mit der Frage vorgelegt, ob der Großmutterzuschuss im gegenständlichen Fall völlig losgelöst von der Umstrukturierung zu sehen sei, oder ein Zusammenhang mit der in Aussicht genommenen Gesellschafterstellung gegeben sei.

In dem von der Bw. auf Grund eines Ersuchens des Unabhängigen Finanzsenates nachgereichten Telefax der Großmuttergesellschaft an das mit der Überweisung beauftragte Bankinstitut vom 15. August 2008 (Verwendungszweck lt. Überweisungsauftrag) bezeichnete die Großmuttergesellschaft die Bw. als "unsere Tochtergesellschaft".

In der am 4. September 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde den Parteien vom Referenten nach Darstellung des Sachverhaltes ua. vorgehalten, dass es im gegebenen Fall fraglich sei, ob die zur Stärkung der Eigenkapitalbasis und daher zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes der Bw., ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbrachte Leistung, die offensichtlich geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte der

Zwischengesellschaft an der Bw. zu erhöhen, auf Grund des von der Bw. offen gelegten Sachverhaltes, insbesondere im Lichte des Urteile des EuGH vom 21. Jänner 2006, Rs C-494/2003 Senior Engineering und vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99 ESTAG (RNr. 40 Durchführung im Konzern), der unmittelbar an der Bw. beteiligten Zwischengesellschaft als Leistende zuzurechnen sei.

Dazu meinte die Bw., dass ein echter Großmutterzuschuss wie im gegebenen Fall nicht der Gesellschaftsteuer unterliege.

Es bestehe kein kausaler Zusammenhang, lediglich ein zeitlicher. Die Zuschussleistung sei zwar im Hinblick auf die künftige Kapitalerhöhung erfolgt, jedoch aus dem Grund heraus, um der Zwischengesellschaft die Mehrheitsbeteiligung zu erhalten. Wäre der Zuschuss nach der Kapitalerhöhung geleistet worden, dann wäre die P. Deutschland GmbH Mehrheitsgesellschafterin geworden. Gerade das habe man mit dem Zuschuss verhindern wollen, in dem die Bw. derart mit Kapital ausgestattet werde, dass die spätere Kapitalerhöhung durch Einbringung einer Sacheinlage nicht zu einer Mehrheitsbeteiligung der zur Kapitalerhöhung zugelassenen Gesellschaft führe. Dass die wirtschaftlichen Vorteile des Großmutterzuschusses ausschließlich der Bw. und deren alleiniger Muttergesellschaft P. Holding GmbH zugutegekommen seien, sei auch daran ersichtlich, dass die P. Deutschland im Rahmen der Kapitalerhöhung ausschließlich neue Anteile erhalten habe und somit am wirtschaftlichen Vorteil des Großmutterzuschusses ausdrücklich nicht beteiligt worden sei. Im Schreiben der P. Deutschland an das beauftragte Bankinstitut vom 15.8.2008 werde die Formulierung "unsere Tochtergesellschaft" genannt. Im schriftlichen Umlaufbeschluss vom 13.8.2008 über die Gewährung des Großmutterzuschusses, der dem Schreiben vom 15.8.2008 als Beilage angeschlossen sei, werde richtigerweise festgehalten, dass P. Deutschland den Zuschuss ausschließlich in ihrer Funktion als mittelbarer Gesellschafter gegeben habe. Die Formulierung "Tochtergesellschaft" sei daher missgrifflig.

Weiters erklärten die Vertreter der Bw., dass es keinen unmittelbaren Kapitalbedarf der Bw. gegeben habe. Die Bw. hätte auch ohne diesen Kapitalzuschuss bestehen können.

Wirtschaftlicher Hintergrund sei das Zusammenführen der Bw. und der P. Österreich aus wirtschaftlichen Gründen gewesen, da diese im selben Geschäftsbereich tätig seien. Letztlich habe man den Verkehrswert der Bw. erhöhen wollen, damit die P. Holding auch nach der Kapitalerhöhung der Bw. Mehrheitsgesellschafterin dieser Gesellschaft bleibe und damit die Vorteile der Gruppenbesteuerung in Anspruch nehmen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Zum Zeitpunkt der Leistung des nicht rückzahlbaren Kapitalzuschusses an die Bw. in Höhe von € 5.000.000,00 (Überweisung vom 18. August 2008) war die leistende Großmuttergesellschaft P. Deutschland GmbH alleinige Gesellschafterin der P. Holding GmbH und diese war alleinige Gesellschafterin der Bw.

Bei der Bw. handelt es sich um eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Bei der Zwischengesellschaft handelte es sich um eine reine Beteiligungsholding, welche mangels entsprechender Liquidität nicht in der Lage gewesen wäre einen Zuschuss zu gewähren.

Die Leistung erfolgte ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang zur Stärkung der Eigenkapitalbasis der Bw. von der operativ tätigen Großmuttergesellschaft, da aus konzernstrategischen Überlegungen die Eigenkapitalausstattung der Bw. auf Grund der wirtschaftlichen Lage verbessert werden sollte.

Mit Sacheinlage und Einbringungsvertrag vom 19. September 2008 brachte die Großmuttergesellschaft P. Deutschland GmbH einen ihr gehörigen Geschäftsanteil an einer dritten Gesellschaft, nämlich an der P. Österreich GmbH, als Sacheinlage in die Bw. als übernehmende Gesellschaft gegen Gewährung von neuen Anteilen an der Bw. ein, womit die leistende Großmuttergesellschaft unmittelbare Gesellschafterin der Bw. wurde.

Motiv der Zuschussleistung war es, der Zwischengesellschaft im Hinblick auf die künftige Kapitalerhöhung die Mehrheitsbeteiligung zu erhalten. Wäre der Zuschuss nach der Kapitalerhöhung geleistet worden, dann wäre die P. Deutschland GmbH Mehrheitsgesellschafterin geworden. Gerade das wollte man mit dem Zuschuss verhindern, in dem die Bw. derart mit Kapital ausgestattet wurde, dass die spätere Kapitalerhöhung durch Einbringung einer Sacheinlage nicht zu einer Mehrheitsbeteiligung der zur Kapitalerhöhung zugelassenen Großmuttergesellschaft führte. Die wirtschaftlichen Vorteile des Großmutterzuschusses sind ausschließlich der Bw. und deren alleiniger Muttergesellschaft P. Holding GmbH zugutegekommen, da die P. Deutschland im Rahmen der Kapitalerhöhung ausschließlich neue Anteile erhalten hat und somit am wirtschaftlichen Vorteil des Großmutterzuschusses nicht beteiligt worden ist.

Einen unmittelbarer Kapitalbedarf der Bw. war nicht gegeben. Die Bw. hätte auch ohne diesen Kapitalzuschuss bestehen können. Wirtschaftlicher Hintergrund war das Zusammenführen der Bw. und der P. Österreich aus wirtschaftlichen Gründen, da diese im selben Geschäftsbereich tätig waren. Letztlich wollte man den Verkehrswert der Bw. erhöhen, damit die P. Holding auch nach der Kapitalerhöhung der Bw. Mehrheitsgesellschafterin dieser Gesellschaft bleibt.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben der Bw.

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

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

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

Diese Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtsprechung 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 verstößen würden (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

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

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

Die 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).

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 (vgl. UFS 30.10.2012, RV/0674-W/08).

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.

In seinem Urteil vom 12. 1. 2006, C-494/03, Senior Engineering Investments BV hat der EuGH zu einer freiwilligen Leistung einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft ohne Einbindung der Muttergesellschaft ua. Folgendes ausgeführt:

"39. Drittens stellt sich der fragliche Beitrag als "Leistung eines Gesellschafters" dar. Er wurde zwar nicht vom Gesellschafter der Senior GmbH (Senior BV), sondern von deren Muttergesellschaft (Senior Ltd) geleistet, also vom Gesellschafter des Gesellschafters. Der Gerichtshof folgt jedoch hinsichtlich der Herkunft einer Kapitalzuführung nicht einem förmlichen Ansatz, sondern fragt nach der tatsächlichen Zurechnung (vgl. in diesem Sinne Urteile Weber Haus, Randnr. 11 und 13, ESTAG, Randnrn. 37 bis 39 und 41, sowie Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-71/00, Develop, Slg. 2002, I-8877, Randnrn. 25 bis 29). Da der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft (Senior Ltd) an die Enkelgesellschaft (Senior GmbH) gezahlt worden war, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters Senior BV lag, ist festzustellen, dass der genannte Beitrag dieser zuzurechnen ist. Es handelt sich daher um eine "Leistung eines Gesellschafters" im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335."

Der EuGH hat damit ausgesprochen, dass eine Erhöhung des Wertes von Gesellschaftsanteilen vor allem im Interesse der Gesellschafter liegt. Dass neben der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und damit des Wertes der Geschäftsanteile ein zusätzliches Interesse der Gesellschafter gegeben sein müsste, um einen Großmutterzuschuss

diesen als Leistende zuzurechnen, kann der obigen Aussage des EuGH, wie auch dem Urteil insgesamt, nicht entkommen werden.

Da im gegebenen Fall mit dem Kapitalzuschuss der Verkehrswert der Bw., somit das Gesellschaftsvermögen der Bw. und folglich der Wert der Gesellschaftsanteile an der Bw. erhöht wurde, ist im Sinne des o. Urteils des EuGH die Leistung der Gesellschafterin als Leistende zuzurechnen.

Dazu ist weiters zu sagen, dass der das Gesellschaftsvermögen der Bw. erhöhende Zuschuss von der operativ tätigen Großmuttergesellschaft ohne besondere Bestimmung und ohne Auflagen gewährt wurde und somit letztlich der Erfüllung des Gesellschaftszweckes der Bw. dient, womit dieser Kapitalzuschuss jedenfalls im Interesse der Gesellschafterin gelegen ist. Die Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes liegt grundsätzlich im Interesse der unmittelbar beteiligten Gesellschafter.

Dem steht die Tatsache, dass es sich bei der unmittelbar beteiligten Gesellschafterin um eine Beteiligungsholding handelt, nicht entgegen.

Im Übrigen gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von einer Gesellschafterleistung auszugehen, wenn die Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft von einer Beteiligungsholding gehalten werden, die Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes aber aus dem Vermögen der die Beteiligungsholding beherrschenden Konzernmutter bestritten wird. 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, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf VwGH vom 23.11.2005, [2005/16/0040](#) sowie UFS 24.2.2010, RV/0215-S/08).

Da ansonsten die praktische Wirksamkeit der Richtlinie 69/335 beeinträchtigt wäre genügt es bei Gesellschaften, die zu einem Konzern gehören, nicht allein die formelle Herkunft einer Einlage festzustellen (vgl. dazu EuGH 17.10.2002, Rs [C-339/99](#) ESTAG, Randnummer 40).

Letztlich räumte die Bw. ein, dass der Kapitalzuschuss dazu dienen sollte - im Hinblick auf eine beabsichtigte Kapitalerhöhung - der Alleingesellschafterin die Mehrheitsbeteiligung an der Bw. zu wahren und dass die wirtschaftlichen Vorteile des Großmutterzuschusses ausschließlich der Bw. und deren alleiniger Muttergesellschaft P. Holding GmbH zugutegekommen sind.

Dass es sich beim gegenständlichen Kapitalzuschuss um eine freiwillige Leistung ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang handelt, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist unbestritten. Da weiters diese Leistung vor allem im

Interesse der Alleingesellschafterin P. Holding GmbH gelegen ist, somit dieser als Leistende zuzurechnen ist, und es sich bei der Bw., die den Kapitalzuschuss erhalten hat, um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, unterliegt dieser Zuschuss auf Grund des § 2 Z 4 lit. a KVG der Gesellschaftsteuer.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Oktober 2013