



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 19. März 2012 durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer, Gustav Anderst und Helmut Tomek über die Berufung der BW als Rechtsnachfolgerin der X-GmbH, ADR, vertreten durch BDO Austria GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 1. Juni 2007 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr****1, STNR*** nach der am 19. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1. Gesellschaftsteuererklärung

Am 18. September 2006 übermittelte die steuerliche Vertreterin der X-GmbH dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine Gesellschaftsteuererklärung in der der Rechtsvorgang mit "*Großmutterzuschuss seitens der PRIVATSTIFTUNG, ORT per 8.9.2006 iHv € 3.000.000,00*" beschrieben wurde.

Als Steuerbefreiung wurde Folgendes geltend gemacht:

"Alleingesellschafter der X-GmbH ist die BW, ORT2. 99,99% des Stammkapitals der BW werden von der PRIVATSTIFTUNG, ORT gehalten.

Der vorangeführte Zuschuss wurde vom Gesellschafter der Muttergesellschaft geleistet ("Großmutterzuschuss"). Der Steuertatbestand des § 2 Z 4 KVG ist deshalb nicht erfüllt."

1.2 Vorhalteverfahren

Über Vorhalt übermittelte die steuerliche Vertreterin der BW (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) dem Finanzamt folgende Unterlagen:

- Kopie der Vereinbarung über die Gewährung eines Großmutterzuschusses vom 28. Februar 2006
- Kopie des Überweisungsbeleges vom 28. Februar 2006 sowie des Kontoauszuges vom 2. März 2006
- Kopie des Überweisungsbeleges vom 8. September 2006

Ergänzend wurde dazu ausgeführt, dass der Großmutterzuschuss vom 28. Februar 2006 mit einem Betrag von € 2.894,67 von A in bar geleistet worden sei (siehe Überweisungsbeleg). Der Zuschuss der PRIVATSTIFTUNG in Höhe von € 2.548.129,87 sei mit der Darlehensverbindlichkeit in gleicher Höhe verrechnet worden. Der Großmutterzuschuss vom 8. September 2006 in Höhe von € 3.000.000,00 sei von der PRIVATSTIFTUNG in bar geleistet worden (siehe Überweisungsbeleg). Die Zuschüsse seien von der PRIVATSTIFTUNG und Herrn A zur Stärkung des Eigenkapitals der X-GmbH geleistet worden. Ein Zusammenhang mit der Verschmelzung der BW und der X-GmbH bestehe nicht, da weder die BW Einfluss auf die Zuschussgewährung durch die PRIVATSTIFTUNG und Herrn A gehabt habe noch die PRIVATSTIFTUNG und Herr A Einfluss auf die Verschmelzung der X-GmbH als übertragende Gesellschaft mit der BW als übernehmende Gesellschaft.

1.3. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 1. Juni 2007 setzte das Finanzamt für den Zuschuss der PRIVATSTIFTUNG vom 8. September 2006 gegenüber der Bw. als Rechtsnachfolgerin der X-GmbH Gesellschaftsteuer in Höhe von € 30.000,00 (1% einer Bemessungsgrundlage von € 3.000.000,00) fest. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Obwohl die Zuschussleistung zwei Tage vor Verschmelzung durchgeführt wurde, ist in wirtschaftlicher Beurteilung der Gesellschafterzuschuss der PRIVATSTIFTUNG als Gesellschafterin der Übernehmenden BW zuzuordnen."

1.4. Berufung

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde Folgendes ausgeführt:

"Nach den uns vorliegenden Informationen als steuerlicher Vertreter der BW hat die PRIVATSTIFTUNG Anfang des Jahres 2006 einen Grundsatzbeschluss gefasst, der X-GmbH

Zuschüsse im Ausmaß von bis zu € 6.000.000,00 zuzuführen. Dieser Beschluss kann auf Wunsch übermittelt werden.

Der von der PRIVATSTIFTUNG am 8. September 2006 geleistete Großmutterzuschuss in Höhe von € 3.000.000,00 war durch den Grundsatzbeschluss gedeckt. Der Zuschuss wurde zur Stärkung des Eigenkapitals der X-GmbH geleistet. Ein Zusammenhang mit der Verschmelzung der BW und der X-GmbH besteht nicht, da weder die BW Einfluss auf die Zuschussgewährung durch die PRIVATSTIFTUNG hatte, noch die PRIVATSTIFTUNG Einfluss auf die Verschmelzung der X-GmbH als übertragende Gesellschaft mit der BW als übernehmende Gesellschaft hatte.

Wir stellen daher den Antrag die Gesellschaftsteuer für obigen Rechtsvorgang mit Null festzusetzen."

1.5. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn diese Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Die X-GmbH hat am 8.9.2006 von der PRIVATSTIFTUNG einen Zuschuss in Höhe von € 3.000.000,- erhalten. Mit Verschmelzungsvertrag vom 11.9.2006 wurde die X-GmbH auf die BW übertragen. Gesellschafter dieser Gesellschaft ist u.a. die PRIVATSTIFTUNG.

Anhand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist festzustellen, wem die Zahlung des Zuschusses tatsächlich zuzurechnen ist. Die Zuschussgewährung vom 8.9.2006 ist im Zusammenhang mit der drei Tage später erfolgten Verschmelzung zu sehen. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass die PRIVATSTIFTUNG am 8.9.2006 eine Stärkung des Eigenkapitals vorgenommen hat und davon völlig unabhängig nur drei Tage später eine Umgründung zu Stande gekommen ist. Eine Umgründung bedarf zweifellos einer gewissen Vorbereitungszeit. In der Berufung wird selbst die Kapitalstärkung der übertragenden Gesellschaft angeführt. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Beurteilung der Vorgänge ist daher davon auszugehen, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen Zuschussgewährung und Verschmelzung besteht, sodass der Zuschuss der BW zuzurechnen ist, weshalb Ihre Berufung als unbegründet abzuweisen war.

1.6. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß und gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Ein weiteres Vorbringen wurde von der Bw. nicht erstattet.

2. Verfahren vor dem Unabhängiger Finanzsenat

2.1. Firmenbuchabfragen

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Einsicht in die elektronische Urkundensammlung des Firmenbuches zu FN-1 (X-GmbH), FN-2 (Bw.), FN-3 (PRIVATSTIFTUNG).

2.2. Einsicht in weitere Bemessungsakte des Finanzamtes

Weiters legte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat über entsprechende Anforderung folgende Bemessungsakte (mit den nachstehend angeführten Betrefftexten) vor und wurden diese von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates eingesehen:

- ErfNr2 "Großmutterzuschuss"
- ErfNr3 "Einzahlung auf das Stammkapital"
- ErfNr4 "Gesellschafterdarlehen"
- ErfNr5 "Gesellschafterdarlehen"
- ErfNr6 "Gesellschaftsteuer 2004 bis 2007"

2.3. Urkundenvorlage

Über entsprechende Anforderung übersandte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat den in der Berufung erwähnten "Grundsatzbeschluss" der PRIVATSTIFTUNG vom 20. Februar 2006. Der Beschluss hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Der Stiftungsvorstand fasst einstimmig den Beschluss, eine Stammeinlage im Nennbetrag von ATS 87.990.000,00 der BW mit dem Sitz in ORT2 (FN-2) zu erwerben.

Die X-GmbH mit dem Sitz in ORT2 wurde mittels Abtretungsvertrag vom 14.7.2004 durch die BW erworben, sodass die X-GmbH eine 100%-Tochter der BW ist.

Der Stiftungsvorstand fasst einstimmig den Beschluss, dass nach Erwerb der Geschäftsanteile der BW, zur Sanierung der X-GmbH die PRIVATSTIFTUNG einen "Großmutterzuschuss" bis zum Höchstbetrag von € 6.000.000,00, zahlbar in Abstimmung mit der Geschäftsführung der X-GmbH , allenfalls auch in Tranchen, gewähren wird. Damit hat die X-GmbH als Tochtergesellschaft der BW genügend Liquidität, um ihre Verbindlichkeiten abzudecken und ihr operatives Geschäft (Veranlagung und Immobilienerwerb) aufzubauen."

Dieser Beschluss wurde von Herrn A, Frau B und Herrn C mit folgender Anmerkung unterzeichnet:

"Der Familienbeirat der PRIVATSTIFTUNG genehmigt hiermit diese Transaktion".

2.4. Mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat

In der am 19. März 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der steuerliche Vertreter der Bw., nach dem der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensablauf durch die Referentin wie in den Parteien ausgehändigte Beilage zur Niederschrift referiert worden war, dass es zum Sachverhalt keine Ergänzungen gibt.

Zu den bisherigen rechtlichen Ausführungen brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor, dass die Entscheidung, dass die Zuschüsse erbracht werden, schon im Februar 2006 gefallen sei, weswegen kein Zusammenhang mit dem Verschmelzungsvertrag bestehe. Nach der Judikatur könnten ein paar Tage "dazwischen" sein, damit kein Großmutterzuschuss

vorliege. Man hätte den Abschluss des Vertrages auch auf den 30.9. anberaumen können. Das weise schon darauf hin, dass ein Zusammenhang mit dem Verschmelzungsvertrag nicht bestehe.

Das FAGVG vertrat weiterhin die Steuerpflicht des Zuschusses. Bei der genannten Judikatur des VwGH handle es sich offenbar um die VwGH-Entscheidung 19.12.2002, 2001/16/0448. Dort sei der Sachverhalt so gewesen, dass 2 Tage nach Zuschuss eine Umgründung zustande gekommen ist. Und dazu habe der VwGH in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Steuerpflicht bejaht. Aus der Entscheidung gehe mit keinem Wort hervor, dass eine längere Zeitdifferenz keine Steuerpflicht mehr begründen könnte. Im Gegenteil, man habe sich in der Literatur mit diesem Erkenntnis beschäftigt und habe auch längere Fristigkeiten zugestanden, die bis ohne weiteres bis zu 9 Monaten reichen können.

Dazu erklärte der Parteienvertreter, dass es letztendlich auf das planmäßige Vorgehen ankomme. In diesem Fall habe der Beschluss der Stiftung schon im Februar stattgefunden, weswegen nicht von einem plangemäßen Vorgehen gesprochen werden könne. Zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise komme es wegen mangelnder Kausalität nicht. Dazu werde auf die Richtlinien des BMF hingewiesen, die besagen, dass ein "unechter" Großmutterzuschuss nur dann besteht, wenn eine Kausalität gegeben ist. Den Zuschuss habe die Stiftung gegeben, der Beschluss zur Verschmelzung sei nicht aus der Stiftung gekommen. Wann der Beschluss gefasst worden sei, einen Verschmelzungsvertrag abzuschließen, könne der steuerliche Vertreter nicht sagen. Sehr aufwändig sei die Abwicklung der Verschmelzung nicht gewesen, es sei keine komplexe Transaktion gewesen.

Dem erwiderte der Vertreter der Amtspartei, dass die 3 Mio. zur Sanierung der X-GmbH bzw. zur Stärkung des Eigenkapitals gegeben worden sind, was nur im Interesse des Gesellschafters sein könne. Im Februar 2006 sei in das ganze Firmenkonstrukt Bewegung gekommen, man habe bei der Muttergesellschaft das Beteiligungsverhältnis geändert. Man habe sich zur Leistung der 3 Mio entschlossen, sodass die wirtschaftliche Betrachtungsweise schon eine Zurechnung der Leistung an die Gesellschafterin gebiete. Im Verschmelzungsvertrag werde ausdrücklich auf diese Kapitalzufuhr hingewiesen.

Dazu erläuterte der Parteienvertreter, dass der Hinweis im Verschmelzungsvertrag logisch und nicht weiters beachtlich gewesen sei. Jeder Großmutterzuschuss stärke auch das Betriebskapital der Gesellschaft: Es gehe seines Erachtens darum, ob bei dem Großmutterzuschuss eine Kausalität zur Verschmelzung gegeben sei oder nicht.

Der Vertreter der Amtspartei betonte, dass die Kausalität gerade in dem Fall gegeben sei. Die übertragende Gesellschaft habe Verluste gehabt. Gerade diese Verluste seien abgedeckt worden und damit habe man die Voraussetzungen für eine Verschmelzung geschaffen.

Der Parteienvertreter erklärte, dass die Verschmelzungsfähigkeit schon mit dem 1. Zuschuss gegeben gewesen wäre. Es habe nicht des 2. Zuschusses bedurft, um die Verschmelzung zu ermöglichen. Die Verschmelzung hätte auch ohne diesen Zuschuss durchgeführt werden können, z.B. durch Rangrücktritt.

Abschließend legte der Vertreter der Amtspartei nochmals dar, dass im vorliegenden Fall ein Gesamtzusammenhang zu erkennen und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Steuerpflicht für den Zuschuss gegeben sei. Das Finanzamt ersuche daher, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Vertreter der Bw. führte abschließend aus, dass aus seiner Sicht der wirtschaftliche Zusammenhang nicht vorliege, da der Zuschuss bereits im Februar beschlossen worden sei. Eine Kausalität liege nicht vor. Es werde daher beantragt, der Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Sachverhalt

Auf Grund des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens und den Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung steht folgender Sachverhalt fest:

Beteiligungsverhältnisse bis Februar 2006

Die BW war ab 14. Juli 2004 Alleingesellschafterin der X-GmbH.

Gesellschafter der BW waren bis Ende Februar 2006 Herr C, Herr A, Frau B und Frau D.

Gesellschaftszweck der BW

Nach § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages ist Gegenstand des Unternehmens ua. die Übernahme von Beteiligungen an anderen Unternehmen aller Art, die Verwaltung dieser Beteiligungen und die Übernahme der Geschäftsführung, ausgenommen die Beteiligung in Form von Bankgeschäften.

Beschluss der PRIVATSTIFTUNG vom 20. Februar 2006

Am 20. Februar 2006 beschloss der Stiftungsvorstand der PRIVATSTIFTUNG eine Stammeinlage im Nennbetrag von ATS 87.9009.000,00 an der BW zu erwerben und halten seit Ende Februar Herr A eine Stammeinlage im Nennbetrag von ATS 10.000.000,00 (=

0,01%) und die PRIVATSTIFTUNG eine Stammeinlage im Nennbetrag von ATS 87.9009.000,00 (= 99,99%) an der BW.

Am 20. Februar 2006 beschloss die PRIVATSTIFTUNG weiters nach Erwerb der Geschäftsanteile der BW zur Sanierung der X-GmbH einen "Großmutterzuschuss" bis zum Höchstbetrag von € 6.000.000,00, zahlbar in Abstimmung mit der Geschäftsführung der X-GmbH, allenfalls auch in Tranchen, zu gewähren. In diesem Beschluss wurde festgehalten, dass damit die X-GmbH als Tochtergesellschaft der BW genügend Liquidität hat, um ihre Verbindlichkeiten abzudecken und ihr operatives Geschäft (Veranlagung und Immobilienerwerb) aufzubauen.

Dieser Beschluss wurde ua. durch Herrn A mitgezeichnet. Herr R.F. ist einer der Stifter der PRIVATSTIFTUNG.

Vereinbarung vom 28. Februar 2006

Am 28. Februar 2006 schlossen die PRIVATSTIFTUNG sowie Herr A und die X-GmbH eine Vereinbarung mit folgendem Inhalt ab:

"§1

(1) Die PRIVATSTIFTUNG ist Inhaber einer Stammeinlage im Nennbetrag von ATS 87.990.000,00 am Stammkapital der BW mit dem Sitz in ORT2. Herr A hält eine Stammeinlage im Nennbetrag von ATS 10.000,00. Das gesamte Stammkapital der BW beträgt sohin ATS 88.000.000,00. Die BW ist wiederum Alleingesellschafter der X-GmbH.

(2) Die X-GmbH hat gegenüber der PRIVATSTIFTUNG eine Darlehensverbindlichkeit per 28. Februar 2006 in Höhe von € 1.945.679,90 und offene Zinsverbindlichkeiten in Höhe von € 602.449,97, insgesamt sohin Verbindlichkeiten in Höhe von € 2.548.129,87.

§ 2

(1) Die PRIVATSTIFTUNG leistet nunmehr mit Stichtag 28. Februar 2006 einen Großmutterzuschuss in Höhe von € 2.548.129,87 an die X-GmbH, der mit der Verbindlichkeit der X-GmbH in Höhe von insgesamt € 2.548.129,87 gegenüber der PRIVATSTIFTUNG aufgerechnet wird.

(2) Herr A leistet entsprechend seiner Beteiligung im Nennbetrag von ATS 10.000,00 an der BW einen Großmutterzuschuss in Höhe von € 2.894,67 an die X-GmbH, welcher durch Barzahlung zu erbringen ist."

Eine Kopie dieser Vereinbarung wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter Anschluss einer Gesellschaftssteuererklärung (beim Finanzamt erfasst unter ErfNr2) übersandt und dazu angemerkt:

"Alleingesellschafter der X-GmbH ist die BW, Wien. 99,99% des Stammkapitals der BW werden von der PRIVATSTIFTUNG, ORT gehalten.

Der vorangeführte Zuschuss wurde vom Gesellschafter der Muttergesellschaft geleistet ("Großmutterzuschuss"). Der Steuertatbestand des § 2 Z 4 KVG ist deshalb nicht erfüllt."

Für diesen Zuschuss erfolgte keine Festsetzung von Gesellschaftsteuer durch das Finanzamt und ist die Steuerpflicht dieses Zuschusses nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat zu RV/3174-W/07.

Zuschuss vom 8. September 2008

Am 8. September 2008 leistete die PRIVATSTIFTUNG einen weiteren Zuschuss in Umsetzung des "Grundsatzbeschlusses" vom 20. Februar 2006. Die Zuschussleistung erfolgte durch Überweisung eines Betrages in Höhe von € 3.000.000,00 an die X-GmbH.

Verschmelzungsvertrag vom 11. September 2006

Am 11. September 2006 schlossen die X-GmbH als übertragende Gesellschaft und die BW als aufnehmende Gesellschaft einen Verschmelzungsvertrag ab. Darin wurde als Verschmelzungstichtag der 31. Dezember 2005 festgelegt.

Im Punkt 4. des Verschmelzungsvertrages wurde festgehalten, dass die X-GmbH am 28. Februar 2006 eine Vereinbarung über die Gewährung eines Großmutterzuschusses mit Aufrechnung einer Forderung mit der PRIVATSTIFTUNG abgeschlossen hat und wurde eine Kopie dieser Vereinbarung dem Verschmelzungsvertrag angeschlossen. Weiters wurde im Verschmelzungsvertrag festgehalten, dass die X-GmbH am 8. September 2006 einen "Großmutterzuschuss" von € 3.000.000,00 durch Barzahlung erhalten hat.

In der dem Verschmelzungsvertrag angeschlossenen Schlussbilanz der X-GmbH zum 31. Dezember 2005 wird ein negatives Eigenkapital in Höhe von € - 2.551.919,54 ausgewiesen.

Anmeldung der Verschmelzung beim Firmenbuch

Am 21. September 2006 wurde die Verschmelzung beim Firmenbuchgericht angemeldet. In diesem Zeitpunkt hatte die X-GmbH auf Grund der erhaltenen Zuschüsse einen positiven Verkehrswert.

Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch

Am 28. Oktober 2006 wurde der Verschmelzungsvertrag vom 11. September 2006 im Firmenbuch eingetragen und ist das gesamte Vermögen der X-GmbH auf die BW übergegangen.

Jahresabschluss der BW zum 31.12.2006

Im Jahresabschluss der BW zum 31.12.2006 wird eine nicht gebundene Kapitalrücklage von € 3.071.777,76 ausgewiesen, die sich wie Folgt zusammensetzt (lt. Vorbehaltbeantwortung der BW vom 24. November 2009 im Verfahren zu ErfNr6):

Zuschuss C ATS 1.000.000,00 im Jahr 2000	€	72.672,83
Verschmelzung X-GmbH		
- Eigenkapital der X-GmbH	€	-2.551.919,54
- Beteiligungsansatz X-GmbH	€	-0,07
- Großmutterzuschuss der PRIVATSTIFTUNG lt. Vereinbarung vom 28. Februar 2006	€	2.546.129,87
- Großmutterzuschuss A lt. Vereinbarung vom 28. Februar 2006	€	2.894,67
- Großmutterzuschuss der PRIVATSTIFTUNG vom 8. September 2006	€	3.000.000,00
	€	3.071.777,76

B. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in ihren Schriftsätzen. In der mündlichen Verhandlung wurde vom Vertreter der Bw. ausdrücklich erklärt, dass es zum Sachverhalt keine Ergänzungen gibt.

C. rechtliche Beurteilung

Gemäß § 2 Z 4 lit. a Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegen Zuschüsse als freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

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 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.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass es sich bei der fraglichen Kapitalzufuhr um eine freiwillige Leistung an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, die geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte an ihr zu erhöhen.

Strittig ist lediglich, wem dieser Zuschuss als Leistendem zuzurechnen ist, ob dieser also von einem Gesellschafter im Sinne der oben angeführten Normen erfolgte. 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.

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.

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).

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,

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

Nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes sind Leistungen, deren Zweck in der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers erfolgen, wenn diese Erhöhung vor allem im Interesse des Gesellschafters liegt, dem unmittelbaren Gesellschafter als Leistendem zuzurechnen (vgl. dazu EuGH 21.1.2006, RS C-494/2003, Senior Engineering Investments BV). 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).

Der gegenständliche Zuschuss über € 3.000.000,00 wurde am 8. September 2006 und somit nur 3 Tage vor Abschluss des Verschmelzungsvertrages am 11. September 2006 geleistet (Anm: Die Zuschüsse vom 28. Februar 2006 sind nicht Gegenstand des nunmehrigen Berufungsverfahrens). Die zeitliche Nähe zwischen Zuschussleistung und Umgründungsvorgang ist vergleichbar mit jenem Fall, zu dem der Verwaltungsgerichtshof ua. Folgendes ausgesprochen hat:

"Im Beschwerdefall wurde das Darlehen der A GmbH bei Erstellung des Jahresabschlusses der Beschwerdeführerin für 1995 mit der "aus dem Großmutterzuschuss resultierenden Zahlungsverpflichtung" verrechnet. Durch die Umgründungsvorgänge vom 28. September 1995 wurde die A. GmbH Gesellschafterin der M. GmbH. Dem Umstand, dass das von H. D. gezeichnete Schriftstück betreffend die Leistung von "Gesellschafterzuschüssen" an die M GmbH das Datum "26.09.1995" trägt, kommt im gegebenen Zusammenhang keine entscheidende Bedeutung zu. Die in diesem Schriftsatz von H. D. direkter und indirekter Gesellschafter der angeführten Gesellschaften, "zur Stärkung des Eigenkapitals" der Beschwerdeführerin im eigenen Namen und namens der A GmbH und der SCB AG eingegangenen Verpflichtungen sind ausschließlich im Zusammenhang mit der zwei Tage danach vollzogenen Umstrukturierung des Konzerns zu sehen. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass H. D. am 26. September 1995 eine Stärkung des Eigenkapitals durch ihn und die dort genannten Konzerngesellschaften vorgenommen hat und dass davon völlig unabhängig nur zwei Tage später eine weitgehende Umgründung zu Stande gekommen ist, zumal die am 28. September 1995 getroffenen Vereinbarungen zweifellos eine gewisse Vorbereitungszeit und entsprechende Einigung im Vorfeld benötigten. So war etwa der Notariatsakt über die Verschmelzung immerhin von acht Vertretern der beteiligten Gesellschaften unterfertigt. An der am selben Tag stattgefundenen außerordentlichen Generalversammlung der Beschwerdeführerin nahmen - neben der Urkundsperson - fünf Personen teil. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Beurteilung der Vorgänge ist davon auszugehen, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen den am 28. September 1995 in der vom Gesetz vorgesehenen Form von Notariatsakten abgeschlossenen Vereinbarungen und der Stärkung des Kapitals durch die Leistung eines Zuschusses genau in der Höhe der Darlehensforderung der A GmbH bestanden hatte. Für einen solchen Zusammenhang spricht auch die Höhe des Zuschusses, da es bei gemeinsamer Betrachtung dieses Vertragsgeflechts zu einer - erst bei Erstellung des Jahresabschlusses buchmäßig vollzogenen - Kompensation zwischen Darlehensforderung und vereinbartem Zuschuss (in Wahrheit also zu einem Forderungsverzicht) gekommen ist. Die Leistung des in Rede stehenden Zuschusses im Betrag

von S 8.333.333,-- ist somit der A. GmbH als Gesellschafterin der verschmolzenen Beschwerdeführerin zuzuordnen. Die belangte Behörde ist daher zu Recht vom Vorliegen freiwilliger Leistungen eines Gesellschafters iS des § 2 Z 4 KVG ausgegangen (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/16/0448).

Im gegenständlichen Fall besteht nicht bloß eine zeitliche Nähe zwischen Zuschussleistung und Umgründung, sondern wird der Zusammenhang auch durch § 2 Abs. 4 des Verschmelzungsvertrages deutlich, im dem ausdrücklich auf den am 8. September 2006 erfolgten Zuschuss über € 3.000.000,00 hingewiesen wurde. Aus der dem Verschmelzungsvertrag angeschlossenen Schlussbilanz der X-GmbH zum 31. Dezember 2005 ergibt sich, dass ohne die Zuschussleistung der Wert des Unternehmens der übertragenden Gesellschaft negativ gewesen wäre. Die Zuschussleistung diente der Herbeiführung eines positiven Verkehrswertes der X-GmbH und erfolgte somit insofern im Interesse der BW, als ansonsten die geplante Verschmelzung unzulässig gewesen wäre. Sowohl die übertragende Gesellschaft als auch die übernehmende Gesellschaft müssen zum Zeitpunkt der Anmeldung der Verschmelzung zum Firmenbuch einen positiven Verkehrswert haben (s dazu Schindler/Brix in Straube (Hrsg), GmbHG § 96 Rz 36 sowie Rz 93 mit Hinweisen auf Grünwald in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch Umgründungen Art I Rz 45; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG § 96 Rz 6; Lutter/Drygala in Lutter, UmwG § 5 Rz 8 a; Marsch-Barner in Kallmeyer, Umwandlungsgesetz § 5 Rz 4 a).

Zum Hinweis der Bw. in der mündlichen Verhandlung, dass die Voraussetzungen für die Verschmelzung auch durch andere Maßnahmen hätten erreicht werden können (zB Rangrücktrittserklärungen) wird bemerkt, dass hier nur zu beurteilen ist, ob der tatsächlich verwirklichte Vorgang steuerpflichtig ist und nicht, ob es auch "steuerfreie" Alternativen gegeben hätte.

Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass aus dem Erkenntnis des VwGH 19.12.2002, 2001/16/0448 nicht abgeleitet werden kann, dass bei einer größeren Zeitspanne zwischen Zuschussleistung und Abschluss des Verschmelzungsvertrages Steuerfreiheit besteht. Eine zeitliche Nähe von bloß einigen Tagen deutet allerdings darauf hin, dass ein Zusammenhang zwischen Zuschussleistung und Verschmelzung besteht. Auch wenn wie im gegenständlichen Fall bereits einige Monate vor der Verschmelzung ein "Grundsatzbeschluss" über Zuschüsse bis zu einem Maximalbetrag gefasst wurde, so bedurfte dennoch der verfahrensgegenständliche Zuschuss über € 3.000.000,00 noch einer Konkretisierung und wurde erst mit der tatsächlichen Leistung dieses Zuschusses eine Verstärkung des Eigenkapitals der X-GmbH herbeigeführt. Im Beschluss vom 20. Februar 2006 wurde ausdrücklich auf die Stellung der X-GmbH als Tochtergesellschaft der BW hingewiesen und war Zweck des Zuschusses die Stärkung des Eigenkapitals der X-GmbH. Die nur 3 Tage vor

Abschluss des Verschmelzungsvertrages erfolgte Kapitalstärkung der übertragenden Gesellschaft lag im Interesse der aufnehmenden Gesellschaft (siehe dazu auch die Zusammensetzung der nicht gebundenen Kapitalrücklage im Jahresabschluss der BW zum 31.12.2006) und ist die Leistung in Höhe von € 3.000.000,00 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der BW zuzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. März 2012