



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW (vormals R-GmbH), Adr, vertreten durch ARNOLD Rechtsanwaltspartnerschaft, 1010 N, Wipplingerstr. 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern N vom 7. Juli 2008 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.xxx.xxx/2007, St.Nr.xxx/xxxx (Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO) im Beisein der Schriftführerin Ilse Pascher nach der am 9. Dezember 2008 in 1030 N, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren beim Finanzamt zu ErfNr.xxx.xxx/2007

1.1 erstinstanzliches Verfahren:

Am 14. Juni 2007 übermittelte die M-GmbH (nunmehr M.-GmbH, kurz Marketing GmbH oder m) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern N per Telefax eine Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 KVG für die R-GmbH (deren Firmenwortlaut nunmehr BW lautet, kurz Errichtungs GmbH oder e), in der ein Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 3.000.000,00 (freiwillige Gesellschafterleistung iSd § 2 Z. 4 KVG) erklärt wurde. Diese Abgabenerklärung wurde vom Finanzamt zu ErfNr.xxx.xxx/2007 erfasst.

Mit weiteren Telefax vom 18. Juni 2007 übersandte die Marketing GmbH dem Finanzamt Kopien der Kontoauszüge Nr. 2, 5, 34 und 38 aus 2007 des Kontos Nr.xxxx der Bw. bei der X-Bank. Daraus ist ersichtlich, dass dem Konto der Bw. folgende Beträge auf Grund von Überweisungen der Marketing GmbH gutgeschrieben wurden:

Datum	Valuta	Betrag	Verwendungszweck
10.01.2007	10.01.2007	€ 1.000.000,00	Gesellschaftereinlage
22.01.2007	23.01.2007	€ 1.000.000,00	siehe Belegnummer: xxxxxxxx1
30.04.2007	30.04.2007	€ 800.000,00	Teilbetrag Gesellschaftereinlage
07.05.2007	08.05.2007	€ 200.000,00	siehe Belegnummer: xxxxxxxx2
Gesamt		€ 3.000.000,00	

Mit Bescheid vom 26. Juni 2007 setze das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern N zu ErfNr.xxx.xxx/2007 gegenüber der Bw. für den Rechtsvorgang "Gesellschafterzuschuss vom 14. Juni 2007" Gesellschaftsteuer mit € 30.000,00 (1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 3.000.000,00) fest.

1.2. Berufung gegen den Bescheid vom 26. Juni 2007

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass der W in seiner Sitzung vom 15. Dezember 2006 einen Gesellschafterzuschuss an die M-GmbH von € 6 Mio beschlossen habe. Diese Mittel seien für die Errichtung der R-GmbH wie folgt verwendet worden:

Stammkapital	€ 5.000.000,00
Kapitalrücklage	€ 1.000.000,00

Für diesen Betrag sei auch die Gesellschaftsteuer entrichtet worden.

Weiters habe der W beschlossen, die Abteilung zu ermächtigen, einen weiteren Gesellschafterzuschuss für die Entwicklung im Y insbesondere betreffend den R unter Zuhilfenahme einer zu gründenden Tochtergesellschaft zu leisten. Die Gesellschaft sei laut Gesellschaftsvertrag am 8. Jänner 2007 gegründet und am 18. Jänner 2007 in das Firmenbuch eingetragen worden. Da zum Zeitpunkt des Beschlusses des X. (15.12.2006) die R-GmbH noch nicht bestanden habe, habe die Zuführung der Mittel über die M-GmbH erfolgen müssen. Die weiteren Gesellschafterzuschüsse, welche über den genannten Betrag von € 6 Mio hinausgehen, insbesonders die Gesellschafterzuschüsse vom 10. Jänner 2007 und vom 22. Jänner 2007 in Höhe von jeweils € 1.000.000,00 würden Großmutterzuschusse darstellen und nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen. Zur ausführlichen Begründung werde um Erstreckung der Frist bis 31. August 2007 ersucht.

Vom Finanzamt wurde noch Beweis erhoben durch Einsicht in den Sitzungsbericht des X. vom 15. Dezember 2006 und vom 21. November 2007:

Punkt 53 des Sitzungsberichtes vom 15. Dezember 2006 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"2) Für einen Gesellschafterzuschuss an die M-GmbH wird eine außerplanmäßige Ausgabe von 6.000.000,00 EUR genehmigt, die im Voranschlag 2006 auf Haushaltsstelle xxxx unter der neu zu eröffnenden Post-1, Investitions- und Tilgungszuschüsse zwischen Unternehmungen und marktbestimmten Betrieben der G und der G, zu verrechnen und in Mehreinnahmen auf Haushaltsstelle xxxxxx zu bedecken ist.

3) Die Abteilung wird als grundverwaltende Dienststelle der zum V gehörigen Flächen ermächtigt, einen Gesellschafterzuschuss in der Höhe von insgesamt 15.000.000,00 EUR an die M-GmbH für die Entwicklung im Y insbesondere betreffend R unter Zuhilfenahme einer zu gründenden Tochtergesellschaft einzubringen. Für das Verwaltungsjahr 2006 ist ein Betrag von 6.000.000 EUR vorgesehen, der auf Haushaltsstelle xxxxxxxx bedeckt ist. In den Folgejahren ist in den Voranschlägen entsprechend Vorsorge zu treffen."

Punkt 25 des Sitzungsberichtes vom 21. November 2007 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Für den Gesellschafterzuschuss an die R-GmbH wird eine außerplanmäßige Ausgabe in Höhe von 9.000.000 EUR genehmigt, die im Voranschlag 2007 auf Haushaltsstelle xxxx unter der neu zu eröffnenden Post-2, Kapitaltransferzahlungen an Unternehmungen (ohne Finanzunternehmungen), zu verrechnen und in Mehreinnahmen auf Haushaltsstelle xxxxxxxx mit 3.200.000 EUR und in Verstärkungsmitteln mit 5.800.000 EUR zu decken ist.

2) Die Abteilung wird als grundverwaltende Dienststelle der zum V gehörigen Flächen ermächtigt, den gemäß Punkt 3 des GRB vom 15. Dezember 2006-yyyyyy auf die Folgejahre entfallenden Teilbetrag des Gesellschafterzuschusses in der Höhe von 9.000.000 EUR direkt in die Tochtergesellschaft der M-GmbH, sohin der R-GmbH einzubringen. Der Betrag von 9.000.000 EUR ist auf Haushaltsstelle yyyyymm bedeckt."

1.3. Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008

Nach dem von der Marketing GmbH in diesem Berufungsverfahren kein weiterer Schriftsatz mehr eingebbracht worden war wies das Finanzamt die Berufung gegen den Bescheid vom 26. Juni 2007 mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 als unbegründet ab. Dabei wurde zur Begründung Folgendes ausgeführt:

"Der Einwand, die Zuführung der Mittel hätte über die M-GmbH erfolgen müssen, da zum Zeitpunkt des Beschlusses die R-GmbH noch nicht bestanden hätte, stellt einen Beweggrund dar. Der Beweggrund für eine Leistung ist, jedoch gesellschaftsteuerrechtlich ohne Bedeutung.

Vorliegendfalls handelt es sich um gesellschaftsteuerpflichtige Leistungen nach § 2 Z 4 lit a KVG."

Diese Berufungsvorentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

2. Verfahren beim Finanzamt zu ErfNr.xxx.xxx/2008

2.1. erstinstanzliches Verfahren:

Mit Bescheid vom 8. Mai 2008 zu ErfNr.xxx.xxx/2008 setzte das Finanzamt gegenüber der Marketing GmbH für den Rechtsvorgang "Gesellschafterzuschuss über € 6.000.000,00 von der G. an die M-GmbH laut Beschluss vom 15. Dezember 2006" Gesellschaftsteuer in Höhe von € 60.000,00 (1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 6.000.000,00) fest. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass die G. mit Beschluss vom 15. Dezember 2006 beschlossen habe, der Marketing GmbH einen Gesellschafterzuschuss über € 6.000.000,00 zu gewähren.

Da bisher die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für den gegenständlichen Zuschuss unterblieben sei, sei nunmehr entsprechend die steuerliche Würdigung vorzunehmen gewesen.

2.2. Berufung gegen den Bescheid vom 8. Mai 2008

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wurde zur ausführlichen Begründung eine Fristerstreckung bis 30. Juni 2008 und für den Fall der Vorlage gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Am 19. Juni 2008 wurde dem Finanzamt per Telefax ein ergänzender Schriftsatz vom 17. Juni 2008 übermittelt, in dem die ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides beantragt wurde. Darin wurde einleitend gerügt, dass dem angefochtenen Bescheid jede weitere Begründung, vor allem jede Sachverhaltsfeststellung fehle, so beispielsweise der, dass die G. die Alleingesellschafter der Marketing GmbH sei. Es werde ausdrücklich vorgebracht, dass der Zuschuss seitens der G. an die Marketing GmbH mit der Auflage gegeben worden sei diese Mittel an die Errichtungs GmbH weiterzuleiten. Diese hätte einen korrespondierenden Rechtsanspruch auf Weiterleitung gehabt (vgl VwGH 28.6 2007, 2007/16/0027).

Im Hinblick auf den Umstand, dass die G. Alleingesellschafter der Marketing GmbH sei, sei dieser Beschluss gesellschaftsrechtlich als Generalversammlungsbeschluss und damit als Weisung an den Geschäftsführer zu sehen. Angesichts der durch Gesellschafterweisung der G. gegebenen Verpflichtung zur Weiterleitung der empfangenen Mittel sei daher im dreipersonalen Rechtsverhältnis davon auszugehen, dass nur eine indirekte (gesellschaftsteuerlich irrelevante) Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Marketing GmbH vorliege. Angesichts der Verpflichtung zur Weiterleitung der empfangenen Mittel und der pflichtgemäßen Weiterleitung an die Errichtungs GmbH, bei der ohnedies eine Versteuerung bereits erfolgt sei, sei demzufolge weiters davon auszugehen, dass keine freiwillige Leistung eines Gesellschafters (G.) an eine inländische Kapitalgesellschaft (an die Marketing GmbH) iSd § 2 Z 4 KVG vorliege, hinsichtlich welcher die Marketing GmbH gesellschaftsteuerpflichtig wäre.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt und dort unter der Geschäftszahl RV/2289-W/08 erfasst.

3. Verfahren gemäß § 299 BAO zu ErfNr.xxx.xxx/2007

3.1. Antrag gemäß § 299 BAO

Am 19. Juni 2008 brachte die Errichtungs GmbH beim Finanzamt einen Antrag gemäß § 299 BAO ein, in dem ausgeführt wurde, dass der Gesellschaftsteuerbescheid (Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008) nicht dem Gesetz entspreche und sich mit

seinem Spruch als unrichtig erweise. Demzufolge werde der Antrag gestellt, diese Berufungsentscheidung aufzuheben und durch einen Nullbescheid (Stattgabe der Berufung und Nullfestsetzung) zu ersetzen.

Hilfsweise werde eine amtswegige Aufhebung angeregt.

Der Antrag erfolge fristgerecht, dass es sich gegenständlich um eine Berufungsvorentscheidung handle, sei für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht hinderlich (vgl. Ritz³, § 299 Tz 5).

Der Inhalt des Bescheides sei nicht richtig. Der Spruch entspreche nicht dem Gesetz.

Die Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 KVG vom 14. Juni 2007 sei nur aus Gründen besonderer Vorsicht erfolgt und habe das Finanzamt nicht von der Pflicht entbunden, amtswegig die Voraussetzungen einer Gesellschaftsteuerpflicht zu prüfen. Der Rechtsvorgang sei in der Erklärung als "Gesellschafterzuschuss" bezeichnet, in der Berufung sei darauf hingewiesen worden, dass der Gesellschafterzuschuss von der G. stamme, dass die Errichtungs GmbH aber im Zeitpunkt des Beschlusses (15. Dezember 2006) noch nicht rechtlich existent gewesen sei (Eintragung im Firmenbuch vom 18. Jänner 2007).

Die Zuwendung sei daher an die Muttergesellschaft der Errichtungs GmbH, die Marketing GmbH mit der ausdrücklichen Verpflichtung der Weiterleitung an die Errichtungs GmbH erfolgt. Die Errichtungs GmbH habe nicht nur diesen Betrag weitergeleitet bekommen, sondern habe auch einen (durchsetzbaren) Rechtsanspruch auf diesbezügliche Weiterleitung gehabt.

Solcherart handle es sich um einen gesellschaftsteuerfreien Großmutterzuschuss im Sinne der von der Finanzverwaltung zu befolgenden Richtlinie zur Durchführung des KVG des BMF AÖFV 2003/139.

Da amtsbekannt die G. Alleingeschafterin der Muttergesellschaft der Errichtungs GmbH sei, liege im Beschluss gleichzeitig auch ein Generalversammlungsbeschluss der Muttergesellschaft der Errichtungs GmbH an deren Geschäftsführer vor, den Betrag an die Errichtungs GmbH weiterzuleiten (direkter Erfüllungsanspruch im Rahmen eines dreipersonalen Rechtsverhältnisses). Bei der Errichtungs GmbH sei keine Gesellschaftsteuerpflicht gegeben, da der Betrag nicht von einem ihrer Gesellschafter stamme. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 18.9.2007, 2006/16/0154 sei hier wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten.

Es gehe hier nicht wie die Berufungsvorentscheidung irrig meine um den "Beweggrund für eine Leistung", sondern um die Tatsache, dass die Muttergesellschaft der Berufungsweberin bloß weiterleitungspflichtig gewesen sei. Es handle sich um keinen von ihr stammenden "Zuschuss".

3.2. Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO

Mit Bescheid vom 7. Juli 2008 wies das Finanzamt den Antrag der Errichtungs GmbH auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 gemäß § 299 BAO ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass eine Weiterleitungsverpflichtung im Sinne der in der Berufung genannten Richtlinie zur Durchführung des KVG des BMF, AÖFV 2003/139, bei dem Beschluss vom 15. Dezember 2006 nicht vorliege. Da sich der Spruch des Bescheides als richtig erweise, komme eine Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 nach § 299 BAO nicht in Betracht.

3.3. Berufung gegen den Bescheid vom 7. Juli 2008

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass dem Antrag auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 stattgegeben werde.

Weiters wurde eine mündliche Berufungsverhandlung, nicht jedoch die Entscheidung durch den gesamten Senat, beantragt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der angefochtene Bescheid irre, wenn er meine, eine Weiterleitungsverpflichtung liege beim Beschluss vom 15. Dezember 2006 nicht vor.

Maßgeblich sei im Übrigen nicht allein ein Beschlusstext, sondern der Sachverhalt. Allfällige Undeutlichkeiten - die die Berufungswerberin nicht sehe - würden jedenfalls durch den Beschluss vom 7. November 2007 (Position 14) beseitigt werden.

Beweis: beiliegende Kopie, Anfrage bei der Abteilung.

Die genannte Kopie hat folgenden Inhalt:

"Post Nr. 14

yyyyyyyy

1) Für den Gesellschafterzuschuss an die R-GmbH wird eine außerplanmäßige Ausgabe in Höhe von 9.000.000 EUR genehmigt, die im Voranschlag 2007 auf Haushaltsstelle xxxx unter der neu zu eröffnenden Post-2, Kapitaltransferzahlungen an Unternehmungen (ohne Finanzunternehmungen), zu verrechnen und in Mehreinnahmen auf Haushaltsstelle xxxxxxxxx mit 3.200.000 EUR und in Verstärkungsmitteln mit 5.800.000 EUR zu decken ist.

2) Die Abteilung wird als grundverwaltende Dienststelle der zum V gehörigen Flächen ermächtigt, den gemäß Punkt 3 des GRB vom 15. Dezember 2006 yyyyyyy auf die Folgejahre entfallenden Teilbetrag des Gesellschafterzuschusses in der Höhe von 9.000.000 EUR direkt in die Tochtergesellschaft der M-GmbH, sohin der R-GmbH einzubringen. Der Betrag von 9.000.000 EUR ist auf Haushaltsstelle yyyyyy bedeckt."

Diese Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängige Finanzsenat ebenfalls ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt und dort unter der Geschäftszahl RV/2647-W/08 erfasst.

4. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

4.1. Ermittlungen des UFS

Beweis wurde vom Unabhängigen Finanzsenat bisher erhoben durch Einsicht in die Bemessungsakte des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern N ErfNr.xxx.xxx/2007, ErfNr.xxx.xxx/2008 sowie ErfNr.yyy.yyy/2007, ins Firmenbuch zu FN-xxxx1 und FN-xxxx2, in die Sitzungsberichte und in die wörtlichen Protokolle der Sitzungen (ua.) vom 15. Dezember 2006 und vom 21. November 2007, in den Bericht des sowie in die über Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates von der M.-GmbH mit Schriftsatz vom 26. November 2008 vorgelegten Unterlagen - bezeichnet als Beilagen ./1) bis ./16).

In diesem Schriftsatz vom 26. November 2008 führte die M.-GmbH weiters aus, dass sie davon ausgehe, dass der Unabhängige Finanzsenat beabsichtige, die Verfahren der Marketing GmbH und der Errichtungs GmbH zur gemeinsamen Verhandlung zu verbinden. Im Hinblick auf die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO) erkläre sie ausdrücklich, dass dagegen kein Einwand bestehe.

Im Punkt 5.1 des Erlasses des BMF, GZ 10 5004/I-IV/10/03 vom 14. März 2003 (Richtlinie zur Durchführung des KVStG) fänden sich ua folgende Aussagen:

"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."

Gleiches gelte auch hier. Einen allfälligen Einwand (des Finanzamtes) vorwegnehmend, das der Unabhängige Finanzsenat an Erlässe (Richtlinien) des BMF nicht gebunden sein (und aus Anlass der Verordnung zu § 236 BAO hier im Abgabenfestsetzungsverfahren noch nicht erörtert werden können) sei festgehalten, dass

- zum einen das Finanzamt an Erlässe/Richtlinien des BMF sehr wohl gebunden sei (Befolgungspflicht der weisungsgebundenen Verwaltung) einerseits und anderseits, dass
- sich der Unabhängige Finanzsenat zwar keinerlei vergleichbarer Bindung unterliege, sich aber mit der von qualifizierter (ministerieller) Seite stammenden Rechtsmeinung auseinandersetzen müsse.

Der Umstand, dass im Zeitpunkt der Entscheidung, den Großmutterzuschuss zu gewähren bzw. der Überweisung von € 5 Mio durch die G. die Errichtungs GmbH noch nicht gegründet gewesen sei, sei rechtlich irrelevant. Die prompten Weiterleitungen der Geldbeträge erweise auch die vom Finanzamt in Zweifel gezogene Verpflichtung.

Eine Kopie dieses Schriftsatzes samt Kopien der vorgelegten Unterlagen (Beilagen ./1) bis ./16) wurde am 28. November 2008 vom Unabhängigen Finanzsenat dem Finanzamt übermittelt.

4.2. mündliche Berufungsverhandlung

Am 9. Dezember 2008 wurde die mündliche Berufungsverhandlung für die Berufungssachen RV/2289-W/08 und RV/2647-W/08 gemeinsam durchgeführt, wobei der Vertreter für beide Berufungswerberinnen - auch im Hinblick auf die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht - keine Einwände gegen diese Vorgehensweise erhob. Zum vorgetragenen Sachverhalt (wie in der den Anwesenden zu Beginn des Referats ausgehändigte Sachverhaltsdarstellung des Unabhängigen Finanzsenates vom 9.12.2008) merkte der Vertreter der beiden Berufungswerberinnen an, dass im Jahresabschluss der Errichtungs GmbH zum 31.12.2007 unscharf von einem Zuschuss der M-GmbH gesprochen werde. Diese habe den Zuschuss der G. lediglich weitergeleitet. Ein Rückfluss sei auch hier nicht vorgesehen gewesen. Im Anschluss wurde ausdrücklich festgehalten, dass der Sachverhalt korrekt wiedergegeben sei.

Dem schloss sich auch das Finanzamt an.

Vom Vertreter der beiden Berufungswerberinnen wurde sodann vorgebracht, dass es sich um klassische Großmutterzuschüsse handle, wobei Großmutter die G. sei, sodass gesellschaftsrechtliche Probleme, wie sie beispielsweise bei den VwGH-Erkenntnissen ZI. 2007/16/0027 und 2007/16/0178 zur Debatte gestanden seien, hier nicht gegeben seien. Ein Rückfluss an die G. sei in beiden Fällen nicht vorgesehen gewesen. Der Umstand, dass die Errichtungs GmbH im maßgeblichen Zeitraum rechtlich noch nicht existent gewesen sei, sei gesellschaftsteuerrechtlich irrelevant sei.

Dem erwiderte das Finanzamt, dass Großmutterzuschüsse im klassischen Sinn nicht vorliegen würden (die Großmutter leiste direkt an Tochtergesellschaft). Es sei eine zweistufige Vorgangsweise gewählt worden (Großmutter leiste an Mutter und Mutter leiste an Tochter). Im Berufungsverfahren sei unter Hinweis auf die vom BMF im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung veröffentlichte Richtlinie die Frage nach der Weiterleitungsverpflichtung aufgeworfen worden. Nach Ansicht des Finanzamtes liege eine Weiterleitungsverpflichtung nicht vor. Das ergebe sich aus dem verwirklichten Sachverhalt (siehe Sachverhaltsdarstellung vom 9. Dezember 2008 des UFS).

Dazu erklärte der Parteienvertreter, dass die Wahl eines zweistufigen Verfahrens nicht schädlich sei, da tatsächlich weitergeleitet worden sei. Sinn und Zweck der Gesellschaftsteuer liege in der Besteuerung der Stärkung der Kapitalbasis, dies sei im vorliegenden Fall ausschließlich in der Errichtungsgesellschaft gegeben gewesen. Dies ergebe sich auch in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die seit den EUGH-Urteilen in den Rechtsachen ESTAG

u.a. maßgeblich sei. Im Übrigen ergebe sich aus dem vorliegenden Sachverhalt die Weiterleitungsverpflichtung z.B. aus den Formulierungen "vorerst in die Marketing GmbH und letztendlich in die noch zu gründende Tochtergesellschaft" bzw. "zur Einlage der Mittel in die Tochtergesellschaft" (Seite 10 oben und Seite 11 oben der Sachverhaltsdarstellung). Diese Vorgaben seien auch verwirklicht worden. Dabei werde auf die zeitnahe Weiterleitung hingewiesen.

Bei der Leistung von 2 Millionen für den Erwerb der "XXXX" handle es sich um eine Strukturmaßnahme i.S. des Vertrages vom 16. Februar 2007 (Beilage 2 zum Schriftsatz vom 26.11.2008) und um keinen gesellschaftsrechtlich relevanten Tatbestand. Der Betrag von € 2 Millionen sei daher im Jahresabschluss der Marketing GmbH nicht als Zuschuss ausgewiesen. Diese Geldmittel habe die Marketing GmbH aufgrund des Leistungsvertrages von der G. erhalten.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dazu fest, dass von den 3 Millionen (laut Erklärung vom 14. Juli 2007) 2 Millionen auf den Leistungsvertrag entfallen würden. Die Überweisung sei von der Marketing GmbH erfolgt und handle es sich um einen einstufigen Vorgang. Die weitere Million (Überweisung vom 10. Jänner 2007) stamme aus den 6 Millionen, die die G. an die Marketing GmbH überwiesen habe. Das Argument der Weiterleitungsverpflichtung stelle sich dann nur für die eine Million.

Zur einen Million (10. Jänner 2007) führte der Parteienvertreter noch aus, dass diese getrennt von den 5 Millionen (5. Jänner 2007) überwiesen worden sei und bei der Marketing GmbH nicht zum Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an der Errichtungs GmbH gedient hätten, die hiefür aufgewendeten 5 Millionen seien der Selbstbemessung zugeführt worden.

Abschließend wurde vom Vertreter des Finanzamtes nochmals ausgeführt, dass steuerpflichtige Leistungen von Gesellschaftern vorliegen würden und ersucht, die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Demgegenüber brachte der Parteienvertreter vor, dass keine abgabenpflichtigen Tatbestände vorliegen würden, für die die jeweiligen Berufungswerber Steuerschuldner wären und ersuche den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung der BW (vormals R-GmbH) wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die M.-GmbH (vormals M-GmbH, FN-xxxx1) besteht seit dem Jahr 1999 und ist ihrer Alleingesellschafterin seither unverändert die G.. Seit dem Jahr 2004 umfasst der Unternehmensgegenstand der M.-GmbH ua.

- "1. Organisation und Durchführung von Veranstaltungen aller Art (Events) in N.
- 2. Die Erbringung von Marketingdienstleistungen aller Art in Bezug auf die G. .
- 3. Die Erbringung von Dienstleistungen auf dem Gebiet , wie insbesondere:
 -
 - n) Verwaltung, Besitz und Entwicklung von Grundstücken
 - o) Entwicklung des ... und mit diesem in funktionellem Zusammenhang stehender Grundstücke
 - p) Entwicklung und Betrieb von X-Einrichtungen
 - q) Beteiligung an Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Betriebsgegenstand)
 - r) Durchführung aller Geschäfte und Maßnahmen, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes erforderlich oder nützlich erscheinen
- 4. Die Verwaltung des und Erbringung von Serviceleistungen für den"

Die G. ist Eigentümerin jener Grundstücke, die gemeinsam den sog. V bilden. Die Grundstücke sind an Unternehmer verpachtet, die darauf Superädifikate errichten und ihre Unternehmen betreiben.

Mit Vertrag vom 15. November 2004 (= Beilage 1 zum Schriftsatz vom 26. November 2008) hat die G. die M.-GmbH mit der Verwaltung und Entwicklung der Grundflächen des ... für die Zeit vom 1. Oktober 2004 bis zum 31. März 2007 beauftragt. Nach der Präambel dieses Vertrages sollte dieses Gebiet auf Basis einer einheitlichen Planung (Projekt xxxxxxxxxxxx) modernisiert werden und wurde die Marketing GmbH mit der Umsetzung dieser Aufgabe beauftragt.

Die Verwaltung umfasst die Vertretung der G. in allen, diese Grundflächen betreffenden Angelegenheiten samt Vorschreibung sowie die Verrechnung und das Inkasso sämtlicher Leistungen der Nutzungsberechtigten. Die gesamte Verwaltungsführung erfolgt auf eigene Kosten und eigenes Risiko der Marketing GmbH.

Hinsichtlich der Entwicklung wurde Folgendes vereinbart:

"Die gesamte Entwicklungstätigkeit hat auf Basis der von der Firma "T" erarbeiteten Masterplanung für den Y" zu erfolgen.

Die Masterplanung soll nach Möglichkeit im Jahre 2006 einen statischen (d.h. tatsächlich umzusetzenden und umsetzbaren) Zustand erreichen. falls dann die Notwendigkeit gegeben sein sollte (was im Einvernehmen mit der festzustellen ist), wird die Marketing GmbH die Bestellung des Masterplaners für den Y entsprechend verlängern.

Der erste Teil der Masterplanumsetzung soll bis zum Jahre 2008 abgeschlossen sein; die Gesamtumsetzung bis längstens 2012.

Die Marketing GmbH hat auf eigene Kosten und eigenes Risiko sämtlich zu einer effektiven Umsetzung des Masterplanes notwendigen Schritte zu setzen, wobei der Umfang und die Intensität des Umsetzungsprozesses wesentlich von den dafür von der G N aufgewendeten Mittel abhängt (sh. Punkt 3)."

Unter Punkt 3. des Vertrages wurde festgelegt, dass die Marketing GmbH als Pauschalabgeltung neben den aus dem Verwaltungsgebiet eingenommenen Bestandentgelten einen Fixbetrag (nämlich für den Zeitraum bis Dezember 2004 von € 500.000,00, für den Zeitraum Jänner 2005 bis März 2006 von € 2.400.000,00 und für den Zeitraum April 2006 bis März 2007 von € 2.362.000,00 erhält.

Außerdem wurde festgehalten, dass die G. daneben beabsichtigt nach Maßgabe ihrer budgetären Möglichkeiten zusätzliche Mittel für die Umsetzung des Masterplanes bereitzustellen.

In der 28. Aufsichtsratssitzung vom 22. September 2005 präsentierte die Geschäftsführung der Marketing GmbH ein Public Private Partnership (PPP) Modell zur Umsetzung von Projekten im Y (siehe Beilage 6 zum Schriftsatz vom 26.11.2006).

Nach dem Antrag des S vom 29. November 2006 (der vom Gemeinderat in der Sitzung vom 15. Dezember 2006 beschlossen wurde und dessen letzte Seite als Beilage 14 dem Schriftsatz vom 26.11.2008 angeschlossen wurde) belaufen sich die Kosten für das Projekt "Neugestaltung R" auf ca. € 32,6 Mio. netto (39,12 Mio. brutto) und wurde im Antrag dazu Folgendes festgehalten:

"Zur Finanzierung dieses Investitionsvolumens bringt die G. vorerst in die m einen Gesellschafterzuschuss in der Höhe von EUR 15 Mio. ein, letztendlich für eine voraussichtlich zur Realisierung dieses Vorhabens noch zu gründende Tochtergesellschaft für die XXXXX, wobei EUR 6 Mio. auf das Verwaltungsjahr 2006 entfallen und für den Rest in den Folgejahren Vorsorge zu treffen ist. Bezüglich der verbleibenden EUR 17,6 Mio. ist beabsichtigt, dass die Gesellschaft diese Mittel auf dem Kapitalmarkt aufnimmt und durch die entstehenden Projekte finanziert."

In der Sitzung vom 15. Dezember 2006 wurde der Antrag des S vom Grat ohne Verhandlung angenommen und folgender Beschluss gefasst:

"(yyyyyyyyy) 1) Die Abteilung als grundverwaltende Dienststelle der zum V gehörigen Flächen wird ermächtigt, mit der M-GmbH, Adresse, den Vertrag betreffend Verwaltung und -entwicklung unter Berücksichtigung der nachstehend angeführten, geänderten Vertragsbestimmungen für den Vertragszeitraum von 1. April 2007 bis 31. März 2012 sowie mit einer noch vorzusehenden Verlängerungsoption auf weitere fünf Jahre bis längstens 31. März 2017 mit einer jährlichen Ausgabe von 2 400 000 EUR exklusive Umsatzsteuer (das sind Gesamtausgaben von maximal 28 800 000 EUR inklusive 20 % Umsatzsteuer) abzuschließen:

Abs 1 der Präambel lautet: "Die G. als Eigentümerin der im beiliegenden Plan rot umrandeten Grundflächen (das ist im Wesentlichen der) erteilt hiermit der Gesellschaft den Auftrag und die Vollmacht zur Verwaltung und die Entwicklung der im beiliegenden Plandokument rot umrandeten und in der Verwaltung der Abteilung stehenden Grundflächen. Die Beauftragung beginnt mit 1. April 2007 und endet mit 31. März 2012 und kann durch eine schriftliche Erklärung der G., die bis längstens 31. August 2011 um weitere fünf Jahre, sohin bis 31. März

2017 verlängert werden." Vertragspunkt IV Abs 1 lautet: "Der gegenständliche Vertrag endet durch Zeitablauf am 31. März 2012, im Falle der Ausübung der Option gemäß Abs 1 der Präambel am 31. März 2017. Das Recht der außer-ordentlichen Kündigung bleibt hiervon unberührt." Die Bedeckung in der Höhe von 2 400 000 EUR ist im Voranschlag 2007 auf Haushaltsstelle xxxx/728 gegeben.

Für die Bedeckung der weiteren jährlichen Erfordernisse ist in den Voranschlägen der Folgejahre entsprechend Vorsorge zu treffen."

2) Für einen Gesellschafterzuschuss an die M-GmbH wird eine außerplanmäßige Ausgabe von 6 000 000 EUR genehmigt, die im Voranschlag 2006 auf Haushaltsstelle xxxx unter der neu zu eröffnenden Post-1, Investitions- und Tilgungszuschüsse zwischen Unternehmungen und marktbestimmten Betrieben der G und der G, zu verrechnen und in Mehreinnahmen auf Haushaltsstelle xxxxxx zu bedecken ist.

3) Die Abteilung wird als grundverwaltende Dienststelle der zum V gehörigen Flächen ermächtigt, einen Gesellschafterzuschuss in der Höhe von insgesamt 15 000 000 EUR an die M-GmbH für die Entwicklung im Y insbesondere betreffend R unter Zuhilfenahme einer zu gründenden Tochtergesellschaft einzubringen. Für das Verwaltungsjahr 2006 ist ein Betrag von 6 000 000 EUR vorgesehen, der auf Haushaltsstelle xxxxxxxx bedeckt ist. In den Folgejahren ist in den Voranschlägen entsprechend Vorsorge zu treffen."

In der Aufsichtsratssitzung der Marketing GmbH vom 18. Dezember 2006 (siehe Beilage 7 zum Schriftsatz vom 26. November 2008) wurde das Projekt "Neugestaltung R" den Aufsichtsratsmitgliedern vorgestellt. In dieser Sitzung stimmte der Aufsichtsrat der Gesellschaftsgründung der R-GmbH zu. Vor der Beschlussfassung erläuterte der Geschäftsführer der Marketing GmbH den Inhalt des vorliegenden Gesellschaftsvertrages und berichtete, dass der Gründung der R-GmbH der Gemeinderatsbeschluss vom 15. Dezember 2006 zugrunde liegt "*in welchem die Dotierung der m in der Höhe von insgesamt 15 Mio. Euro zur Einlage der Mittel in die Tochtergesellschaft beschlossen wurde*". Nach Verlesung des im Gemeinderat beschlossenen Antrages wurde im Protokoll festgehalten, dass danach "*die Abteilung als grundverwaltende Dienststelle des Volkspräters einen Gesellschafterzuschuss in der Höhe von 15 Mio. Euro (6 Mio. Euro 2006, 9 Mio. Euro bis längstens 2008) für die Entwicklung im Y insbesondere des cccccc an die Marketing GmbH, zwecks Leistung einer Gesellschaftseinlage in eine für diesen Zweck zu gründende Tochtergesellschaft leisten wird*". Die Frage eines Aufsichtsratsmitgliedes, ob der Zufluss dieser Euro 15.000.000,00 gesichert sei, wurde wie Folgt beantwortet: "*Der Zuschuss ist gesichert und wird bis Ende 2008 bezahlt. Im worst case müsste man die Euro 9.000.000,00 von 2007 und 2008 vorfinanzieren; wann diese Gelder genau überwiesen werden, wird sich jedoch in den nächsten Tagen entscheiden.*" Steuerberater erläuterte noch, "*dass die R-GmbH (in Gründung) ein Stammkapital von 5 Mio. Euro und vorerst eine Kapitalrücklage von 1 Mio Euro aufweist*". In dieser Aufsichtsratssitzung vom 18. Dezember 2008 wurden außerdem noch folgende Beschlüsse gefasst (zu Top 6 und Top 7):

"Der Aufsichtsrat der m ermächtigt den Geschäftsführer der m der R-GmbH in Gründung einen Betrag von insgesamt € 6.000.000,00 zur Verfügung zu stellen, wobei sofort nach Gründung derselben € 5.000.000,00 als Gesellschaftseinlage auszuweisen sind und €

1.000.000,00 der Kapitalrücklage derselben zuzuführen sind. Weiters erfolgt die Ermächtigung Beträge entsprechend dem vorgelegten Zahlungsplan (insg. € 5.820.000,00) für den Erwerb der "XXXX" der R-GmbH in Gründung zur Verfügung zu stellen, wobei diese Beträge als Gesellschaftereinlage auszuweisen sind."

In der nächsten Aufsichtsratssitzung vom 25. Jänner 2007 (siehe Beilage 8 zum Schriftsatz vom 26.11.2008) wurde festgehalten, dass die Beschlussfassungen zu Top 6 und Top 7 vermeinten wurden und wurden die Beschlüsse sodann wie Folgt getrennt:

Beschluss zu Top 6:

Der Aufsichtsrat der m ermächtigt den Geschäftsführer der m der R-GmbH in Gründung einen Betrag von insgesamt € 6.000.000,00 zur Verfügung zu stellen, wobei sofort nach Gründung derselben € 5.000.000,00 als Gesellschaftereinlage auszuweisen sind und € 1.000.000,00 der Kapitalrücklage derselben zuzuführen sind. Die Beauftragung der Firma E-GmbH mit der Herstellung der Einreichplanung und der Abschluss von Verträgen über die "Ablöse" von Mietrechten durch die e in Gründung wird zur Kenntnis genommen."

Beschluss zu Top 7:

"Der Geschäftsführer der m wird ermächtigt, insgesamt Betrag von € 5.820.000,00 in folgenden Teilbeträgen

Jänner 2007	€ 1.000,000,00
April 2007	€ 1.000.000,00
April 2008	€ 1.140.000,00
April 2009	€ 1.100.000,00
April 2010	€ 1.060.000,00
April 2011	€ 520.000,00
gesamt	€ 5.820.000,00

der e in Gründung für den Erwerb der "XXXX" zur Verfügung zu stellen, wobei diese Beträge als Gesellschaftereinlage auszuweisen sind."

Auf Grund des Beschlusses vom 15. Dezember 2006 erhielt die Marketing GmbH insgesamt einen Betrag von € 6.000.000,00 von der G. überwiesen.

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 8. Jänner 2007 wurde die R-GmbH (nunmehr BW) von der M-GmbH (nunmehr M.-GmbH) mit einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von € 5.000.000,00 (= 100%-ige Beteiligung) gegründet und am 18. Jänner 2007 im Firmenbuch zu FN-xxxx2 eingetragen. Der Gegenstand des Unternehmens wurde mit

1. Errichtung und Erwerb von Y-Einrichtungen, deren Betrieb und Vermietung,
2. Erwerb, Anmietung und Vermietung von Liegenschaften im Y und
3. die Neugestaltung des ccccccc sowie des Y. festgelegt.

Die Leistung der Stammeinlage von € 5.000.000,00 erfolgte am 5. Jänner 2007 durch eine Überweisung der Marketing GmbH an die Errichtungs GmbH (in Gründung). Die Gesellschaftsteuer für den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten wurde am 8. Jänner 2007 zu ErfNr.yyy.yyy/2007 mit € 50.000,00 (1 % von € 5.000.000,00) von der öff. Notare Partnerschaft selbstberechnet.

Am 10. Jänner 2007 führte die M.-GmbH eine Überweisung an die Errichtungs GmbH (in Gründung) in Höhe von € 1.000.000,00 durch, die der nicht gebundenen Kapitalrücklage zugeführt wurde. Sowohl für die Leistung auf die Stammeinlage von € 5.000.000,00 als auch für die Leistung vom 10. Jänner 2007 verwendete die Marketing GmbH die von der G. für diesen Zweck erhaltenen € 6.000.000,00.

Auf Grund weiterer Überweisungen der M.-GmbH wurden dem Bankkonto der Errichtungs GmbH am 22. Jänner 2007 (mit Valuta 23. Jänner 2007) ein Betrag in Höhe von € 1.000.000,00, am 30. April 2007 von € 800.000,00 sowie am 7. Mai 2007 (mit Valuta 8. Mai 2007) von € 200.000,00 gutgeschrieben. Auch diese Beträge (in Summe € 2.000.000,00) wurden der nicht gebundenen Kapitalrücklage zugeführt. Die Geldmittel für diese Leistungen im Gesamtbetrag von € 2.000.000,00 erhielt die M.-GmbH von der G. nicht als "Zuschuss", sondern wurde von ihr aus Eigenem aufgebracht. Die Finanzierung dieser Geldmittel erfolgte aus dem Entgelt, dass die Marketing GmbH auf Grund des sog. "Leistungsvertrages" vom 15. November 2004 bzw. vom 11./16. Februar 2007 (Beilagen 1 und 2 zum Schriftsatz vom 26.11.2008) von der G. erhält. Die Leistungen in Höhe von insgesamt € 2.000.000,00 stehen nicht im Zusammenhang mit den vom W am 15. Dezember 2006 für das Projekt "R neu" beschlossenen € 15.000.000,00, sondern dienten dem Erwerb der sog. "XXXX".

Auf Grund der Ermächtigung des Wes vom 15. Dezember 2006 schlossen die G. und die Marketing GmbH am 11. bzw. 16. Februar 2007 einen weiteren Vertrag zur Verwaltung und Entwicklung der Grundflächen des ... und zwar für den Zeitraum 1. April 2007 bis 31. März 2012 (= Beilage 2 des Schriftsatzes vom 26. November 2008). In diesem Vertrag wurde festgehalten, dass für die Übertragung des Auftrages (auch Teilen davon) die vorherige schriftliche Zustimmung der G. erforderlich ist. Als Entgelt wurde neben den aus dem Verwaltungsgebiet eingenommenen Bestandsentgelten ein jährlicher Fixbetrag von € 1.000.000,00 (zuzüglich USt) sowie für notwendige Strukturmaßnahmen ein Betrag von € 1.400.000,00 (zuzüglich USt) pro Verwaltungsjahr vereinbart.

In der Sitzung vom 21. November 2007 wurde folgender Antrag des S vom W ohne Verhandlung angenommen:

"Berichterstatter: NN

25. (xxxxxxxx; P 14) 1) Für den Gesellschafterzuschuss an die R-GmbH wird eine außerplanmäßige Ausgabe in Höhe von 9 000 000 EUR genehmigt, die im Voranschlag 2007 auf Haushaltsstelle xxxx unter der neu zu eröffnenden Post-2, Kapitaltransferzahlungen an Unternehmungen (ohne Finanzunternehmungen), zu verrechnen und in Mehreinnahmen auf Haushaltsstelle xxxxxxxxx mit 3 200 000 EUR und in Verstärkungsmitteln mit 5 800 000 EUR zu decken ist.

2) Die Abteilung wird als grundverwaltende Dienststelle der zum V gehörigen Flächen ermächtigt, den gemäß Punkt 3 des GRB vom 15. Dezember 2006 yyyyyyy auf die Folgejahre entfallenden Teilbetrag des Gesellschafterzuschusses in der Höhe von 9.000.000 EUR direkt in

die Tochtergesellschaft der M-GmbH, sohin der R-GmbH einzubringen. Der Betrag von 9.000.000 EUR ist auf Haushaltsstelle yyyyymm bedeckt."

Am 9. Jänner 2008 erhielt die Errichtungs GmbH den restlichen Betrag von € 9.000.000,00, der in den Beschlüssen vom 15. Dezember 2006 bzw. vom 21. November 2007 vorgesehen worden war, überwiesen. Diese Leistung ist jedoch nicht verfahrensgegenständlich.

Im Jahresabschluss der Marketing GmbH zum 31. März 2007 (siehe Beilage 12 zum Schriftsatz vom 26.11.2008) wird die Beteiligung an der Errichtungs GmbH mit einem Wert von € 7.000.000,00 ausgewiesen. In der nicht gebundenen Kapitalrücklage findet sich ein Betrag von € 6.000.000,00. Zum 31. März 2008 (Beilage 13 zum Schriftsatz vom 26.11.2008) wird die Beteiligung der Marketing GmbH an der Errichtungs GmbH mit einem Wert von € 17.000.000,00 ausgewiesen und die nicht gebundene Kapitalrücklage beträgt € 15.000.000,00.

Im Jahresabschluss der Errichtungs GmbH zum 31. Dezember 2007 (siehe Beilage 10 zum Schriftsatz vom 26.11.2008) werden ein Stammkapital von € 5.000.000,00 und eine nicht gebundene Kapitalrücklage von € 2.650.000,00 (Zuführung insgesamt € 3.000.000,00 und Auflösung € 350.000,00) ausgewiesen und dazu festgehalten, dass es sich um Zuschüsse der M-GmbH handelt.

In der Sitzung vom 4. Juni 2008 wurde eine dringliche Anfrage betreffend Projekt YY eingebbracht. Diese wurde von N.N. auszugsweise wie Folgt beantwortet:

"Diesem Beschluss (Anm: der Beschluss vom 15. Dezember 2006) ging ein Beschluss des Ausschusses vom 29. November 2006 über das Projekt R voraus. Inhaltliche Vorgaben für das Projekt waren die Attraktivierung desxxxxxxxxxx, die zur Aufwertung des und zu erhöhtem BesucherInneninteresse führen sollten.

In finanzieller Hinsicht stellte die G. 15 Millionen EUR zur Verfügung. Das sind rund 40 Prozent der Gesamtprojektkosten, wobei in diesen Gesamtprojektkosten nicht nur Baukosten involviert sind, sondern auch Kosten, die dazu gedient haben, die Baustelle überhaupt baureif zu machen, sprich, mit jenen neuen Betreiberinnen und Betreibern, die vorher auf dem R ihre Betriebe gehabt hatten, die Weiterentwicklung gemeinsam darzustellen und letztendlich zustande zu bringen. Der Rest musste über ein Finanzierungsmodell auf wirtschaftlicher Basis bedeckt werden.

Zur Abwicklung wurde - auch das ist damals beschlossen worden - eine Tochtergesellschaft gegründet, die R-GmbH. Der Bau selbst wurde als Leasingmodell durchgeführt. Finanzpartner ist die I-GmbH. Die geplante Vorgangsweise war, dass die I-GmbH die Bauteile im Edelrohbau errichten lässt und dass diese dann im Leasing von der R-GmbH übernommen und den zukünftigen NutzerInnen für den Innenausbau, den sie selbst bewerkstelligen, übergeben werden. Die Eröffnungstermine der einzelnen Angebote sollte zwischen April 2008 und März 2009 erfolgen.

Die Inhalte für den R wurden im Rahmen der Grundsatzplanung festgelegt. Die Entwicklung erfolgte gemeinsam mit den bisherigen Nutzern, die auch zukünftig dort aktiv sein wollten, sowie mit zusätzlichen neuen Interessenten

Grundsätzlich besteht zwischen der R-GmbH und E kein Vertragsverhältnis.

Aus der Erweiterung des ursprünglichen Projekts resultierende Mehrkosten sind selbstverständlich aus den Einnahmen zu decken.

Der Anteil der N. wurde als Fixbetrag beschlossen und der Rest ist ein wirtschaftliches Refinanzierungsmodell. Die entsprechenden Beschlüsse sind gefolgt, und zwar nicht nur nicht in der xxx, sondern in diesem Fall bei den Leasingpartnern, der R-GmbH, der I. und allen beteiligten Firmen."

2. 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 der mündlichen Berufungsverhandlung.

3. rechtliche Beurteilung:

3.1. Zur Zulässigkeit des Antrages gemäß § 299 BAO:

Gemäß § 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.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist gemäß § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Auch Berufungsvorentscheidungen sind Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz und daher gemäß § 299 Abs. 1 aufhebbar (vgl. Ritz, BAO3, § 299 Tz 5 unter Hinweis auf Althuber, Rechtsschutz, Tz 161; Gassner, in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz, 286).

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO grundsätzlich bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig. Eine Aufhebung ist (ua.) auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist (§ 302 Abs. 2 lit. b BAO).

Die Berufungsvorentscheidung, deren Aufhebung von der beantragt wurde, stammt vom 9. Jänner 2008, der bezügliche Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO wurde beim Finanzamt am 19. August 2008 und sohin jedenfalls vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO eingebracht. Der Antrag erweist sich daher als zulässig.

3.2. Zur allfälligen Rechtswidrigkeit der Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008:

Die Abweisung der Berufung als unbegründet ist so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen

hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt. War der Spruch des Bescheides unklar, so kann zu seiner Auslegung die Begründung herangezogen werden (vgl. VwGH 24.10.2002, 2001/15/0077).

Die Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 wies die Berufung gegen den Bescheid vom 26. Juni 2007 als unbegründet ab, weshalb bei der Beurteilung, ob die Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 rechtswidrig ist, vom Spruch des Bescheides vom 26. Juni 2007 auszugehen ist. Zur Auslegung ist zusätzlich die Begründung der Berufungsvorentscheidung heranzuziehen und ergibt sich daraus, dass die Gesellschaftsteuer für - mehrere - gesellschaftsteuerpflichtige Leistungen iSd § 2 Z. 4 lit. a KVG festgesetzt wurde. Durch den Verweis der Berufungsvorentscheidung auf den Inhalt der Berufung wird deutlich, dass - obzwar der Betreff des Bescheides "Gesellschafterzuschuss vom 14. Juni 2007" lautet - eine Festsetzung der Gesellschaftsteuer für jene Leistungen der M.-GmbH an die R-GmbH vorgenommen wurde, die von der Gesellschaftsteuererklärung vom 14. Juni 2007 umfasst sind. Dabei handelt es sich um die Leistungen vom 10. Jänner 2007, vom 22. Jänner 2007, vom 30. April 2007 und vom 7. Mai 2007 und ist daher im gegenständlichen Verfahren zu untersuchen, ob das Finanzamt zu Recht für diese 4 Leistungen Gesellschaftsteuer gegenüber der Errichtung GmbH festgesetzt hat.

Nach § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Gesellschaftssteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Weiters unterliegen nach § 2 Z. 2 KVG Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse) der Gesellschaftsteuer.

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen außerdem folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei den einzelnen Fällen des § 2 KVG um einen einheitlichen Steuertatbestand und bewirkt eine unrichtige Subsumierung,

die zu keiner betragsmäßigen Änderung führt, keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides (vgl VwGH 19.2.1998, 97/16/0405).

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. Durch nach dem Entstehen der Steuerschuld eintretende Ereignisse wird die Steuerschuld nicht wieder aufgehoben.

Da eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung erst mit der Eintragung im Firmenbuch entsteht, erwerben die Gesellschafter die Gesellschaftsrechte an der GmbH erst zu diesem Zeitpunkt und entsteht auch die Gesellschaftsteuerpflicht für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG erst mit der Firmenbucheintragung.

Bei Leistungen entsteht die Steuerschuld mit dem tatsächlichen Bewirken der Leistung (vgl. ua. VwGH 14.1.1991, 89/15/0092 unter Hinweis auf Egly - Klenk, Gesellschaftsteuer, Kommentar⁴, Rz 489).

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).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist als "freiwillige" Leistung im Sinn der zitierten Bestimmung jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft zu verstehen, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird. 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. Liest man die Bestimmungen der Z 1, Z 2 und Z 3 (Anm: idF vor BGBI 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).

Bemessungsgrundlage der Steuer ist beim Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, nach § 7 Z. 1 lit. a KVG der Wert der Gegenleistung, bei Leistungen iSd § 2 Z. 2 bis 4 KVG nach § 7 Z. 2 KVG ist der Wert der Leistung.

Als Gegenleistung für den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten und damit als Bemessungsgrundlage ist jener Betrag maßgebend ist, der vom Gesellschafter aufzuwenden war, um die Gesellschaftsrechte zu erwerben. Der Wert der Gegenleistung ist unabhängig davon maßgeblich, in welcher Höhe der Gesellschafter dadurch eine Beteiligung erlangt (vgl. dazu ua. den Beschluss des VwGH 1.9.1999, 98/16/0324 - Antrag auf Vorabentscheidung an den EuGH in der Rechtssache "ESTAG" - mit weiteren Hinweisen ua. auf VwGH 3.10.1988, Zl. 87/15/0034, ÖStZB 1989, 120, betreffend ein Agio).

Bei Geldleistungen wird die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zwar 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). Der Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, können wertmindernde Umstände entgegengesetzt werden, soweit sie in dem gleichen Vertrag ihren Grund haben, der auch die Leistungsverpflichtung des Gesellschafters enthält (vgl. die Urteile des dt. BFH vom 12. April 1972 II 37/63, BFHE 106, 123, BStBl II 1972, 714, und vom 5. Februar 1975 II R 202/72, BFHE 115, 144, BStBl II 1975, 415).

Steuerschuldnerin ist gemäß § 9 Abs. 1 KVG die Kapitalgesellschaft.

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 Richtlinie 69/335) unmittelbar anzuwenden.

Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 unterliegt der Gesellschaftsteuer die Gründung einer Kapitalgesellschaft.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 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.

Das Gemeinschaftsrecht ist auch bei der Auslegung nationaler Rechtsvorschriften zu beachten. Ein Gesetz, das sich nach seinem Wortlaut im Einklang mit der Richtlinie befindet, ist nach dem Zweck des Gemeinschaftsrechts auszulegen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebietet etwa bei Treuhandverhältnissen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise. 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).

Nach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 wird die Steuer erhoben:

- a) bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a), c) und d): auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen; den Mitgliedstaaten steht es frei, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden;
- d) bei Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b): auf den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen.

Durch das Urteil des EuGH in der Rechtssache "ESTAG" (EuGH 17.10.2002, C-339/99) ist klargestellt, dass finanziellen Beiträge der Muttergesellschaft des Erwerbers, die zum Zweck des Erwerbs neuer Gesellschaftsrechte geleistet werden und die eine Conditio sine qua non für den Erwerb der Gesellschaftsrechte darstellen, der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sind.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ergibt sich aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache "Senior Engineering Investments BV" (EuGH 12.1.2006, C-494/03) sowie den dort zitierten Schlussanträgen des Generalanwaltes vom 14. Juli 2005 und der Vorjudikatur des EuGH Folgendes (vgl. dazu auch UFS 11.8.2006, RV/1927-W/03):

- Auf denselben Vorgang darf nur einmal Gesellschaftsteuer erhoben werden. Dabei ist zu unterscheiden, was der Vorgang ist und was als bloße Auswirkung dieses Vorganges anzusehen ist.
- Erhoben wird die Gesellschaftsteuer beim Leistungsempfänger. Leistungsempfänger ist in der Regel die Kapitalgesellschaft, der die Mittel physisch übertragen werden. Nur ausnahmsweise muss der "eigentliche Empfänger" ermittelt werden.
- Die Kapitalzuführung muss eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens des Leistungsempfängers bewirken. Die Kapitalzuführung muss geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers zu erhöhen. Erhöhungen des Gesellschaftsvermögens bei einer anderen Kapitalgesellschaft als dem Leistungsempfänger

(zB der Muttergesellschaft des Leistungsempfängers), die sich nur als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung darstellen, sind nicht steuerbar.

- Gesellschafter im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie ist der unmittelbar an der Kapitalgesellschaft Beteiligte. Eine mittelbare Beteiligung begründet keine Gesellschafterstellung.
- 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 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.

In dem von der Berufungswerberin zitierten Erkenntnis VwGH 18.9.2007, 2006/16/0154 hat der Verwaltungsgerichtshof ua. Folgendes ausgesprochen:

"Daraus ergibt sich aber, dass von einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung zur "Weiterleitung" des Zuschusses zur Verlustabdeckung auch im Beschwerdefall nicht gesprochen werden kann. Auch dass die Zuschüsse, welche die W Holding GmbH der Beschwerdeführerin gewährt, aus den Mitteln stammen, die dieser von der Stadt Wien für diese Zwecke zur Verfügung gestellt werden, vermag noch nicht eine Zurechnung der Zuschüsse an letztere zu rechtfertigen."

Dass die Beschwerdeführerin einen Rechtsanspruch auf die Gewährung des Zuschusses durch die W Holding GmbH hatte, wurde von dieser nicht behauptet.

Es kann somit der belangten Behörde im Ergebnis nicht entgegengetreten werden, wenn sie von einer freiwilligen Leistung des gesamten Zuschusses durch die W Holding GmbH ausgegangen ist. Für die Beurteilung der Steuerpflicht der Beschwerdeführerin ist es im Übrigen unerheblich, ob von einem einheitlichen Vorgang oder zwei getrennten Vorgängen auszugehen ist."

Daraus leitet der Unabhängige Finanzsenat ab, dass für die gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung entscheidend ist, ob der Leistungsempfänger vor Erhalt des Zuschusses bereits einen Rechtsanspruch auf Erhalt dieser Leistung gehabt hat oder ob der Zuschuss bloß aus Mitteln stammt, die der unmittelbare Gesellschafter von einem Dritten (beispielsweise seiner Muttergesellschaft) für diesen Zweck zur Verfügung gestellt wurden.

Der deutsche Bundesfinanzhof hat bei vergleichbarer Rechtslage zu "zweckgebundenen Zuschüssen" Folgende Differenzierung getroffen (vgl. BFH 16.12.1987, I R 393/83, BStBl. 1988 II S. 451):

- "1. Leitet eine Gemeinde Zuschüsse, die ihr von dem zuständigen Land zweckgebunden bewilligt wurden, einer Gemeinde-GmbH zu, damit diese die Zuschüsse dem gebundenen Zweck zuführt, so ist keine nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a KVStG 1972 gesellschaftsteuerpflichtige Leistung anzunehmen.
2. Leistet eine Gemeinde im Zusammenhang mit den zu 1. genannten Zuschüssen an ihre Gemeinde-GmbH einen Geldbetrag als Eigenanteil, damit die Gemeinde-GmbH ihn zusammen mit den Zuschüssen zweckgebunden verwendet, so ist dies eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a KVStG 1972.

Diese Entscheidung wurde vom BFH auszugsweise wie Folgt begründet (Unterstreichungen durch den UFS):

"Nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a KVStG 1972 unterliegt der freiwillige Zuschuß eines Gesellschafters an seine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn der Zuschuß geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Unter die freiwilligen Zuschüsse im Sinne der Vorschrift fallen alle in Geld oder vergleichbaren Leistungen bestehende, einseitige Zuwendungen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft, die zwar ihre Rechtsgrundlage nicht im Gesellschaftsverhältnis, sondern in einer daneben getroffenen und freiwillig begründeten Vereinbarung haben, die jedoch durch das Gesellschaftsverhältnis ausgelöst sind (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 8. November 1967 II R 176/61, BFHE 91, 172, BStBl II 1968, 213). Zu diesen Tatbestandsvoraussetzungen hat das FG in tatsächlicher Hinsicht festgestellt, daß die Klägerin von ihrer Alleingesellschafterin, der Gemeinde X, eine Zahlung von rd. 1 Mio DM erhielt. Die Zahlung diente der Beseitigung von Schäden an Einrichtungen, die im Eigentum der Klägerin standen. Die Klägerin übernahm gegenüber der Gemeinde X eine entsprechende Schadensbeseitigungsverpflichtung. Von dem Betrag in Höhe von rd. 1 Mio DM stammten rd. 900.000 DM aus Zuschüssen vom Land Y und dem Kreis Z. Die Zuschüsse waren an die Gemeinde X nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Zuwendungsrichtlinien zweckgebunden zur Beseitigung der o.g. Schäden geleistet worden. ...

Aus ihnen ergibt sich, daß die Gemeinde X gegenüber dem Land Y und dem Kreis Z die "Verpflichtung" übernommen hatte, für die Beseitigung der genannten Schäden Sorge zu tragen und dafür die erhaltenen Zuschüsse zu verwenden. Die Gemeinde X konnte ihrer gegenüber den beiden Körperschaften vertraglich übernommenen "Verpflichtung" auf verschiedene Weise nachkommen. Sie hätte ... die notwendigen Reparaturarbeiten durch eigene Arbeitskräfte und Maschinen durchführen lassen und die dabei anfallenden Unkosten aus den Zuschüssen bezahlen können. Sie hätte auch ... die Schadensbeseitigung auf einen Dritten übertragen und die Zuschüsse als vertragliches Entgelt an den Dritten zahlen können. Schließlich konnte sie ... die Klägerin beauftragen, die "Verpflichtung" gegenüber den beiden Körperschaften zur Schadensbeseitigung als eigene zu übernehmen und die gewährten Zuschüsse zur Erfüllung der Verpflichtung zu verwenden. In diesem Fall trat die Gemeinde X gegenüber der Klägerin nicht wie der Gesellschafter gegenüber seiner Gesellschaft, sondern wie jemand auf, der eigene Obliegenheiten auf einen anderen übertragen will. Dabei kann dahinstehen, ob deshalb die Zuschüsse bei der Gemeinde X wie durchlaufende Posten zu behandeln sind. Entscheidend ist allein, daß die Gemeinde X aus den Haushalten des Landes Y und des Kreises Z öffentliche Mittel (Zuschüsse) erhielt, die sie zweckgebunden verwenden mußte. Damit stand der Gemeinde X nicht die freie Entscheidung zu, die Zuschüsse zu dem einen oder dem anderen Zweck zu verwenden. Sie hätte sie der Klägerin insbesondere nicht als allgemeine Kapitalverstärkung zuführen können. Sie hätte sie sogar von der Klägerin zurückfordern können und müssen, wenn sie nicht der Zweckbindung entsprechend verwendet worden wären. Dann aber handelte die Gemeinde X bei der Weiterleitung der

Zuschüsse an die Klägerin nicht als deren Gesellschafterin, sondern als öffentlich-rechtliche Körperschaft, die für die zweckgebundene Verwendung der Zuschüsse Sorge trägt.
Entsprechend kann es sich bei den Zuschüssen nicht um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a KVStG 1972 handeln.

2. Für die von der Gemeinde X aus eigenen Mitteln gezahlten Zuschüsse in Höhe von rd. 100.000 DM gilt nur deshalb etwas anderes, weil der Betrag von der Gemeinde X freiwillig übernommen und als solcher Zuschuß zu den Kosten der Reparaturarbeiten ist. Der Betrag stellt sich deshalb nicht mehr als Gegenleistung für die von der Gemeinde X gegenüber den beiden Körperschaften übernommene "Verpflichtung" dar, für die Beseitigung der eingetretenen Schäden Sorge zu tragen und dabei die von den beiden Körperschaften gewährten Zuschüsse zu verwenden. Ist aber der Zuschuß der Gemeinde X in Höhe von rd. 100.000 DM von ihr freiwillig versprochen worden, so kann die Gemeinde X bezüglich dieses Betrages auch nicht als bloße Durchleitungstation für den von einer anderen Körperschaft bewilligten Zuschuß angesehen werden. Vielmehr bediente sich die Gemeinde X der Klägerin, um eigene, ihr gesetzlich zugewiesene Aufgaben in den Handlungsformen des Zivilrechts zu erfüllen. Gerade wegen der dabei gewählten Handlungsform des Zivilrechts trat die Gemeinde X gegenüber der Klägerin notwendigerweise als deren Gesellschafterin auf. Sie leistete den Betrag von rd. 100.000 DM als verlorenen Gesellschafterzuschuß in der Erwartung, daß die Klägerin ihn für den zuvor bestimmten Zweck verwenden werde. Hierin ist ein freiwilliger Zuschuß i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a KVStG 1972 zu sehen. Da die Leistung in Geld bestand, war sie auch objektiv geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte der Gemeinde X an der Klägerin zu erhöhen. Es ist nicht erforderlich, daß sie den Wert der Gesellschaftsrechte auch tatsächlich erhöhte (vgl. BFH-Urteile vom 12. April 1972 II 37/63, BFHE 106, 123, BStBl II 1972, 714; vom 12. April 1972 II 28/63, BFHE 106, 127, BStBl II 1972, 716; vom 12. April 1972 II 34/63, BFHE 106, 130, BStBl II 1972, 717; vom 24. November 1974 II R 109/72, BFHE 114, 445, BStBl II 1975, 265; vom 5. Februar 1975 II R 202/72, BFHE 115, 144, BStBl II 1975, 415; vom 8. Oktober 1975 II R 94/70, BFHE 117, 109, BStBl II 1976, 24; vom 21. September 1977 II R 21/73, BFHE 124, 79, BStBl II 1978, 136; vom 25. November 1987 I R 385/83, BFHE Band 152 Nr. 36).

Wie in der mündlichen Verhandlung vom Vertreter der Berufungswerberin klargestellt wurde, stammen im vorliegenden Fall die Geldmittel für die Leistungen der Marketing GmbH an die Errichtungs GmbH im Gesamtbetrag von € 3.000.000,00 (die mit der Berufungsentscheidung vom 9. Jänner 2008 besteuert wurden) nur hinsichtlich eines Teilbetrages von € 1.000.000,00 aus Zuschüssen der G.. Der Rest in Höhe von € 2.000.000,00 wurde von der Marketing GmbH aus der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit (Entgelt aus dem Leistungsvertrag mit der G.) aufgebracht, weshalb die rechtliche Beurteilung für die Leistung vom 10. Jänner 2007 in Höhe von € 1.000.000,00 und für die Leistungen vom 22. Jänner 2007, vom 30. April 2007 und vom 7. Mai 2007 von gemeinsam € 2.000.000,00 im Folgenden getrennt vorgenommen wird.

3.2.1. Leistung an die R-GmbH in Gründung vom 10. Jänner 2007

3.2.1.1. Steuerpflicht nach § 2 Z. 1 KVG:

Auch (freiwillige) Leistungen, die im Stadium der Vorgesellschaft erbracht werden, unterliegen der Gesellschaftsteuer . Die Steuerpflicht entsteht in diesem Fall mit der Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch. In der Regel werden (freiwillige) Leistungen in der Gründungsphase unter § 2 Z. 1 KVG fallen (vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz, § 2 RZ 149 mit weiteren Hinweisen).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Erwerb der neu geschaffenen Gesellschaftsrechte an der Errichtungs GmbH durch die M-GmbH den Tatbestand des § 2 Z. 1 KVG erfüllt. Die Gesellschaftsteuerschuld hierfür ist mit der Eintragung der Bw. im Firmenbuch am 18. Jänner 2007 entstanden. Ebenso ist unstrittig, dass durch die Gründung der Marketing GmbH ein Vorgang iSd Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 verwirklicht wurde. Dieser Vorgang ist jedoch nicht Gegenstand des zu ErfNr.xxx.xxx/2007 durchgeföhrten Gesellschaftsteuerverfahrens, sondern wurde hierfür am 8. Jänner 2007 zu ErfNr.yyy.yyy/2007 eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage von € 5.000.000,00 (= Leistung auf die Stammeinlage vom 5. Jänner 2007) durchgeföhrt. Da auch die Leistung vom 10. Jänner 2007 in Höhe von € 1.000.000,00 noch vor der Eintragung der Errichtungs GmbH im Firmenbuch am 18. Jänner 2008 (= Zeitpunkt des Entstehens der Gesellschaftsteuerschuld für den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z. 1 KVG) erfolgte, die Bereitschaft der Marketing GmbH zur Erbringung dieser Leistung bereits aus dem Aufsichtsratsprotokoll vom 18. Dezember 2006 deutlich ersichtlich ist und die Marketing GmbH die Geldmittel hierfür gemeinsam mit den Geldmitteln für das Stammkapital von der G. erhalten hat (gesamt € 6.000.000,00), spricht im vorliegenden Fall vieles dafür, dass die Leistung vom 10. Jänner 2007 in Höhe von € 1.000.000,00 einen Teil der Gegenleitung für den Ersterwerb der Gesellschaftsrechte darstellt und demnach nicht gesondert als freiwillige Leistung iSd § 2 Z. 4 KVG der Gesellschaftsteuer zu unterziehen gewesen wäre. Die insgesamt gegebene steuerliche Belastung der Errichtungs GmbH erfährt durch die "gesonderte" Festsetzung jedoch keine Änderung (Falls die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer für den Ersterwerb der Gesellschaftsrechte von einer um € 1.000.000,00 zu niedrigen Bemessungsgrundlage vorgenommen worden sein sollte, hätte das Finanzamt einen Bescheid iSd § 201 BAO erlassen können), weshalb die zu treffenden Ermessensentscheidung keine Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 9. Jänner 2008 gebieten würde.

Nach den Ausführungen des gemeinsamen Vertreters der Marketing GmbH und der Errichtungs GmbH in der mündlichen Verhandlung diente die eine Million Euro (Überweisung vom 10. Jänner 2007) bei der Marketing GmbH nicht zum Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an der Errichtungs GmbH. Für diesen Standpunkt spricht neben den vom Vertreter ins Treffen geföhrten getrennten Überweisungen (Überweisung der € 1.000.000,00 am 10. Jänner 2007, Überweisung der € 5.000.000,00 für die Stammeinlage am 5. Jänner 2007) vor allem, dass die Leistung von € 1.000.000,00 in der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 8. Jänner 2008 keine Erwähnung findet und die Marketing GmbH - da sie die Alleingesellschafterin der Errichtungs GmbH ist - hinsichtlich des Betrages von € 1.000.000,00 keine Verpflichtung gegenüber anderen Gesellschaftern der neugegründeten

Kapitalgesellschaft übernommen hat. Es wird der Berufungswerberin daher gefolgt, dass diese Leistung an die Vorgesellschaft nicht nach § 2 Z. 1 KVG steuerpflichtig ist (vgl. dazu auch Brönnner/Kamprad, Kommentar zum (dt.) Kapitalverkehrsteuergesetz, RZ 121 zu § 2 Abs. 1 Nr. 4 KVStG unter Hinweis auf BFH 29.10.1968, (BFH 94,148), Tz 77,112).

3.2.1.2. Steuerpflicht nach § 2 Z. 4 KVG:

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

Aus dem Beschluss vom 15. Dezember 2006 ist kein Rechtsanspruch der Errichtungs GmbH auf den Erhalt bestimmter Zuschüsse ableitbar. In dem diesem Beschluss zugrunde liegenden Antrag vom 29. November 2006 (siehe Beilage 14 zum Schriftsatz vom 26.11.2008) ist bloß von einer "*voraussichtlich zur Realisierung dieses Vorhabens zu gründenden Tochtergesellschaft*" die Rede. Dies spricht dafür, dass für die G. die Realisierung des Projektes "XXXXX" im Vordergrund stand und die Festlegung des Verwendungszweckes durch die G. es der Marketing GmbH durchaus auch freigestellt hätte, dieses Projekt selber zu realisieren (das würde auch dem Gesellschaftszweck der Marketing GmbH entsprechen) oder eine Tochtergesellschaft mit einem vergleichbaren Gesellschaftszweck zu gründen und diese mit dem erforderlichen Kapital auszustatten, damit diese das Projekt zur Durchführung bringt.

Der Beschluss selber stellt außerdem bloß einen Akt der internen Willensbildung auf Ebene der G. dar (Im Punkt 2) werden haushaltstechnische Angelegenheiten geregelt und Punkt 3) enthält die an die Abteilung gerichtete Ermächtigung zur Zuschussleistung). Durch diesen Beschluss wurden der Marketing GmbH von Seiten der G. zwar Leistungen im Gesamtbetrag von € 15.000.000,00 in Aussicht gestellt und der künftige Verwendungszweck festgelegt. Aus dem Beschluss ergibt sich jedoch weder für die Marketing GmbH noch für die Errichtungs GmbH ein Rechtsanspruch auf den Erhalt dieses Betrages. Auch die Hingabe der Geldmittel von der G. an die Marketing GmbH für einen bestimmten Verwendungszweck (Errichtung einer Tochtergesellschaft, Dotierung dieser Gesellschaft zwecks Finanzierung des Projektes R) vermittelt der Errichtungs GmbH noch keinen unmittelbaren Leistungsanspruch. Die vorgelegten Unterlagen bieten keinen Anhaltspunkt dafür, dass ein Vertrag zu Gunsten Dritter (zu Gunsten der Errichtungs GmbH) abgeschlossen worden wäre oder sonst ein Rechtsgrund vorgelegen wäre, der für die Errichtungs GmbH den Erhalt der Geldmittel sichergestellt hätte. Gegen eine verbindliche Weiterleitungsverpflichtung der Marketing GmbH spricht beispielsweise auch, dass in der Aufsichtsratssitzung der Marketing GmbH vom 18. Dezember

2006 der Aufsichtsrat den Geschäftsführer der Marketing GmbH ua. zur Leistung des der Kapitalrücklage zuzuführenden Betrages von € 1.000.000,00 an die Vorgesellschaft ermächtigt hat. Die Einholung einer derartige Ermächtigung durch den Geschäftsführer der Marketing GmbH wäre obsolet gewesen, wenn der Geschäftsführer der Marketing GmbH bereits eine rechtsverbindliche Anweisung von der G. erhalten hätte. Anders als in dem vom UFS in den Berufungsentscheidungen vom 11. 8.2006, RV/1927-W/03 bzw. 22.1.2007, RV/2002-W/06 beurteilten Fällen werden hier die empfangenen Geldmittel in den Jahresabschlüssen der Marketing GmbH auch nicht gesondert ausgewiesen und erfolgte keine Verzinsung der Geldmittel zugunsten der Errichtungs GmbH. Es liegt daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich des Betrages von € 1.000.000,00 kein einheitlicher Vorgang zwischen der G. und der Errichtungs GmbH vor, sondern zwei getrennt zu beurteilende Vorgänge (einer zwischen der G. und der Marketing GmbH - siehe dazu das Verfahren UFS RV/2289-W/08 - und ein zweiter zwischen der Marketing GmbH und der Errichtungs GmbH) vor.

Die Geldmittel in Höhe von € 1.000.000,00 wurden der Errichtungs GmbH am 10. Jänner 2007 von der Marketing GmbH in ihrer Eigenschaft als unmittelbare Gesellschafterin physisch übertragen. Es sind daher die Marketing GmbH als Leistende und die Errichtungs GmbH als Leistungsempfänger anzusehen. Da die Errichtungs GmbH als Leistungsempfängerin vor Erhalt des Zuschusses keinen Rechtsanspruch auf Erhalt dieser Leistung hatte, liegt kein Grund vor, auf Seiten der Marketing GmbH oder auf Seiten der Errichtungs GmbH eine Änderung der Zurechnung vorzunehmen. Dass der Zuschuss aus Mitteln stammt, die der Marketing GmbH von der G. für diesen Zweck zur Verfügung gestellt wurden, vermag keine Änderung der Zurechnung zu rechtfertigen (vgl. abermals VwGH 18.9.2007, 2006/16/0154). Auch wenn das GmbH-Gesetz keine allgemeine Nachschusspflicht kennt, so zählt doch die Ausstattung einer Gesellschaft mit dem für die Erfüllung des Gesellschaftszweckes notwendigen Eigenkapital zu den typischen Aufgaben eines Gesellschafters. Die einseitige Kapitalzuführung in Höhe von €1.000.000,00 bewirkte bei der Errichtungs GmbH eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und war daher geeignet, den Wert der Gesellschaftsanteile der Errichtungs GmbH zu erhöhen. Für den am 10. Jänner 2007 an die Vorgesellschaft geleiteten Betrag von € 1.000.000,00 ist daher im Zeitpunkt der Eintragung der Errichtungs GmbH am 18. Jänner 2007 die Gesellschaftsteuerschuld entstanden.

Erst nach dem Entstehen der Gesellschaftsteuerschuld verwirklichte Ereignisse, wie beispielsweise der Beschluss vom 7. November 2007, können die einmal entstandene Steuerschuld nicht wieder zum Entfallen bringen.

3.2.2. Leistungen an die R-GmbH vom 22. Jänner 2007, vom 30. April 2007 und vom 7. Mai 2007

Die Leistungen der Marketing GmbH an die Errichtungs GmbH vom 22. Jänner 2007 in Höhe von € 1.000.000,00, am 30. April 2007 in Höhe von € 800.000,00 sowie am 7. Mai 2007 in Höhe von € 200.000,00 (in Summe € 2.000.000,00) stehen nicht im Zusammenhang mit den vom W am 15. Dezember 2006 für das Projekt "R neu" beschlossenen € 15.000.000,00, sondern wurden aus dem Entgelt, dass die Marketing GmbH auf Grund des sog. "Leistungsvertrages" vom 11./16. Februar 2007 (Beilage 2 zum Schriftsatz vom 26.11.2008) von der G. erhält, finanziert. Die Aufgabe "Entwicklung der Grundflächen des ..." ist von der G. der Marketing GmbH übertragen worden und hätte eine Weitergabe dieser Aufgabe an die Errichtung GmbH der Zustimmung der G. bedurft. Bis zum Zeitpunkt der Erbringung der Leistungen vom 22. Jänner 2007, vom 30. April 2007 und vom 7. Mai 2007 (= Zeitpunkt des Entstehens der Gesellschaftsteuerschuld) ist keine Aufgabenübertragung an die Errichtungs GmbH erfolgt. Die Geldbeträge in Höhe von insgesamt € 2.000.000,00 stellen bei der Errichtungs GmbH weder ein Entgelt für erbrachte Dienstleistungen dar noch hatte die Errichtungs GmbH sonst einen Rechtsanspruch auf Erhalt dieser Mittel. Die von der Marketing GmbH als unmittelbare Gesellschafterin an die Errichtungs GmbH geleisteten Zuschüsse in Höhe von insgesamt € 2.000.000,00 führten zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Errichtungs GmbH. Der beigelegte Verwendungsweck "Erwerb XXXX" ändert nichts daran, dass durch die Zuschussleistung eine allgemeine Stärkung des Kapitals der Errichtungs GmbH eintrat. Die mit dem Erwerb der "XXXX" verbundene Mittelverwendung führt nämlich einerseits bloß zu einem Austausch von Wirtschaftsgütern und dient andererseits der Erfüllung des Gesellschaftszweckes der Errichtungs GmbH. Die Leistungen im Gesamtbetrag von € 2.000.000,00 sind daher nach § 2 Z 4 KVG gesellschaftsteuerpflichtig.

3.2.3. Schlussfolgerung:

Die Festsetzung der Gesellschaftsteuer gegenüber der Marketing GmbH von einer Bemessungsgrundlage im Gesamtbetrag von € 3.000.000,00 erweist sich daher nicht als rechtswidrig und wurde daher der Antrag auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 nach § 299 BAO vom Finanzamt zu Recht abgewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Dezember 2008