

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A. B. SE als Rechtsnachfolgerin der A. C. AG, M. Adr., vertreten durch PWC Pricewaterhouse Coopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 22. Oktober 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21. September 2012, ErfNr. 1/2008 betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass die zusammengefasst festgesetzte Gesellschaftsteuer wie folgt gesondert festgesetzt wird:

1. Die Gesellschaftsteuer für den Zuschuss der D. A. Aktiengesellschaft in Höhe von € 150.534.351,14 wird festgesetzt mit € 1.505.343,51
(gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert einer Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. a KVG in Höhe von € 150.534.351,14).
2. Die Gesellschaftsteuer für den Zuschuss der A. E. F. Limited in Höhe von € 19.465.648,85 wird festgesetzt mit € 194.656,49
(gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert einer Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. a KVG in Höhe von € 19.465.648,85).

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Lt. im Bemessungsakt einliegender Firmenbuchauszüge ist die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Europäische Gesellschaft (SE), zuvor D. A. Aktiengesellschaft, in Folge der Verschmelzung der A. C. Aktiengesellschaft mit dem Sitz in G. als übertragende Gesellschaft mit der Bf. als aufnehmende Gesellschaft, eingetragen im Firmenbuch am 20. Mai 2010, Rechtsnachfolgerin der A. C. Aktiengesellschaft (in der Folge: Rechtsvorgängerin).

Auf Grund eines Zeitungsartikels in der Zeitung vom 30. Mai 2008 erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (FAG) Kenntnis von einem Gesellschafterzuschuss im A.-Konzern.

Dieser Zeitungartikel hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"A. knapp in den schwarzen Zahlen.

Mutter sicherte mit Millionen-Zuschuss Bestand in Österreich.

Wien.

Der weltweit tätige Ölkonzern A. hat im Vorjahr seiner Österreich-Tochter mit einem Gesellschafterzuschuss von 262 Mio. Euro das Überleben gesichert. Da davon 170 Mio. Euro sofort wieder als Gewinn aufgelöst und Verbindlichkeiten getilgt wurden, steht A. C. nach den Worten von Vorstandschef Z.K. entschuldet da und hat nun eine Basis für nachhaltige Erträge.

....."

Lt. vom FAG erstellten Firmenbuchauszug vom 10. Juni 2008 betrug das Kapital der Rechtsvorgängerin seit ihrer Ersterfassung im Firmenbuch ATS 230.000.000,00.

Lt. dem im Bemessungsakt einliegenden Verzeichnis der Teilnehmer anlässlich der Hauptversammlung zum 21. Mai 2007 waren Gesellschafter der Rechtsvorgängerin die A. p.l.c. London mit 1.500 Namensaktien à S 1.000,00 und die A. E. F. Limited mit 228.500 Namensaktien à S 1.000,00.

Mit Vorhalt vom 10. Juni 2008 wurde die Rechtsvorgängerin *"zum Gesellschafterzuschuss für 2007 in Höhe von € 262.000.000,00"* um Bekanntgabe ersucht, wann und von wem der Zuschuss geleistet und unter welcher ErfNr. dieser Vorgang angezeigt bzw. einer Selbstberechnung unterzogen worden sei. Weiters wurde um Vorlage des Zahlungsbeleges und der diesbezüglichen Urkunden ersucht.

Dazu erklärte die Rechtsvorgängerin Folgendes:

"....."

Im Dezember 2007 tätigten die in Deutschland ansässige D. A. AG sowie die in Großbritannien ansässige A. E. F. Limited freiwillig Zuschüsse in Höhe von EUR 232.000.000 bzw. EUR 30.000.000, somit insgesamt EUR 262.000.000. Die Zuschüsse wurden jedoch nicht an A. C. AG, sondern an A. C. H. GmbH geleistet. Dies können Sie den folgenden beiliegenden Unterlagen entnehmen:

- Kontoauszug der A. C. H. GmbH vom 20. Dezember 2007;*
- Kontoauszug der A. C. H. GmbH vom 28. Dezember 2007;*
- Vertrag vom 19. Dezember 2007 über den Verkauf von Aktien durch D. A. AG an A. E. F. Limited.*

Auf dem Überweisungstext des Kontoauszuges vom 20. Dezember 2007 wurde irrtümlich „K. contribution by A. E. F. Limited to A. C. AG“ angeführt.

A. C. H. GmbH ist eine Einzelgesellschaft der D. A. AG bzw. der A. E. F. Limited. Die die Zuschüsse gewährenden Gesellschaften sind somit nur mittelbar an A. C. H. GmbH beteiligt.

Da gemäß der Verwaltungspraxis und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mittelbar beteiligte Gesellschaften keine Gesellschaften im Sinne des § 2 Z 4 KVG sind, unterliegen die (Großmutter)zuschüsse daher nicht der Gesellschaftsteuer.

....."

Aus dem in englischer Sprache beigelegten mit 19. Dezember 2007 datierten "Share Sale and Purchase Agreement" geht hervor, dass mit diesem Vertrag von der A. E. F. Limited 228.500 Aktien à S 1.000,00 an der Bf. an die D. A. Aktiengesellschaft um € 1 verkauft worden sind und sich die Verkäuferin weiters verpflichtet hat, an die Tochtergesellschaft der Rechtsvorgängerin, die A. C. H. GmbH, einen Zuschuss von € 30.000.000,00 zu leisten.

Aus den vorgelegten Kopien der Auszüge aus dem Konto der A. C. H. GmbH bei der A. I. Limited (Bank Branch) ist eine "*K. Contribution by A. E. F. to A. C. AG*" zum 20. Dezember 2007 in Höhe von € 30.000.000,00 und eine "*D. K. Contribution to A.H.*" zum 28. Dezember 2007 in Höhe von € 232.000.000,00, jeweils zu Gunsten der A. C. H. GmbH ersichtlich, welche auf diesem Konto ein Guthaben der A. C. H. GmbH in Höhe von € 177.232.857,00 zur Folge hatten.

Am selben Tag sind von diesem Konto unter der Bezeichnung "*Funding*" € 33.700.000,00 und unter der Bezeichnung "*A.H. Loan to D.*" € 177.000.000,00 abgebucht worden.

Aus dem in der Urkundensammlung des Firmenbuches einliegenden, am 5. Mai 2008 erstellten und beim Firmenbuch am 23. September 2008 eingereichten Jahresabschluss der A. C. H. GmbH zum 31. Dezember 2007, geht hervor, dass der Jahresgewinn einschließlich der Auflösung von Kapitalrücklagen von € 170.000.000,00 € 190.749.733,89 betragen hat und eine Ergebnisüberrechnung in dieser Höhe erfolgte.

Weiters ist darin Folgendes festgehalten:

".....

ANHANG FÜR DAS GESCHÄFTSJAHR 2007

.....

Zur Begründung einer steuerlichen Organschaft zwischen der A. C. AG und der A. C. H. GmbH besteht ein Ergebnisabführungsvertrag. Aufgrund dieses Vertrages wird das gesamte Jahresergebnis der A. C. H. GmbH an die A. C. AG abgeführt bzw. von dieser übernommen.

.....

PASSIVA

.....

Die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen resultieren aus Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von TEUR 27.864,7 (2006: TEUR 6.600,4), Finanzverbindlichkeiten in der Höhe von TEUR 34.4863 (2006: TEUR 128.877,3) sowie Verbindlichkeiten aus sonstigen Leistungen in Höhe von TEUR 5.373,9 (2006: TEUR 3.109,7).

.....
LAGEBERICHT A. C. H. GmbH

.....
Wesentliche Ereignisse im Geschäftsjahr 2007

Das abgelaufene Geschäftsjahr war geprägt von der Umsetzung des im Jahr 2006 eingeleiteten Restrukturierungsplanes für die gesamte A. C. Gruppe

.....
Durch ein konzerninternes Refinanzierungsprogramm wurde es der A. Gruppe in Österreich ermöglicht, die in den Vorjahren durch Firmenakquisitionen und Verlusten angespannte Finanzsituation völlig neu zu strukturieren.

.....
Finanzlage

.....
Im Zuge des Refinanzierungsprogrammes und der niedrigen Eigenkapitalbasis wurde in die A. C. H. GmbH ein Kapitalzuschuss von insgesamt 262 Millionen Euro durch die A. E. F. Ltd. und die D. A. AG eingebracht. Mit der anschließend erfolgten Auflösung von Kapitalrücklagen in Höhe von 170 Millionen Euro erhöhte sich der erhöhte sich der Jahresgewinn der A. C. H. auf 190,7 Millionen Euro.

Das Refinanzierungsprogramm wird sich erst ab dem Geschäftsjahr 2008 nachhaltig positiv auf das Finanzergebnis auswirken, da die Abwicklung erst zum Jahresende 2007 erfolgte."

Aus dem in der Urkundensammlung des Firmenbuches einliegenden Jahresabschluss der A. C. AG zum 31. Dezember 2007, geht hervor, dass die Erträge aus verbundenen Unternehmen € 190.749.773,98 betragen haben und sich die Verbindlichkeiten gegenüber dem Vorjahr um insgesamt € 171.557.481,48 verringert haben.

Weiters ist darin Folgendes festgehalten:

".....
ANHANG FÜR DAS GESCHÄFTSJAHR 2007

".....

Gesellschaftsrechtliche Ereignisse

Die A. E. F. Ltd. Hat ihren 99,35%igen Anteil an der A. C. AG mit Wirkung zum 20. Dezember 2007 an die D. A. AG übertragen. Die D. A. AG ist eine 100%ige Tochter der

A. J. Investments Ltd., die wiederum eine 100%ige Tochter von A. p.l.c. London ist. Der restliche Anteil der A. C. AG (0,65%) verbleibt bei A. p.l.c., London.

Grundlagen

.....

Zur Begründung einer steuerlichen Organschaft zwischen der A. C. AG und der A. C. H. GmbH besteht ein Ergebnisabführungsertrag. Aufgrund dieses Vertrages wird das gesamte Jahresergebnis der A. C. H. GmbH an die A. C. AG abgeführt bzw. von dieser übernommen.

.....

AKTIVA

.....

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

.....

Die sonstigen Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen betreffen Forderungen aus dem Cash-Pooling in Höhe von TEUR 452,6 (2006: Verbindlichkeit von TEUR 36.8007) sowie eine Forderung aus dem Ergebnisabführungsvertrag gegenüber der A. C. H. GmbH in der Höhe von TEUR 1.318,2 (2006:TEUR 0,0).

.....

PASSIVA

.....

D. Verbindlichkeiten

.....

Die im Vorjahr unter dieser Position ausgewiesenen Darlehen gegenüber der A. K. VOF in Höhe von TEUR 60.198,1 und der A. I. Ltd. In Höhe von TEUR 65.036,2 wurden in 2007 zur Gänze getilgt.

.....

LAGEBERICHT der A. C. AG

.....

Wesentliche Ereignisse im Geschäftsjahr 2007

Das abgelaufene Geschäftsjahr war geprägt von der Umsetzung des im Jahr 2006 eingeleiteten Restrukturierungsplanes für die gesamte A. C. Gruppe.

.....

Durch ein konzerninternes Refinanzierungsprogramm wurde es der A. Gruppe in Österreich ermöglicht, die in den Vorjahren durch Firmenakquisitionen und Verlusten angespannte Finanzsituation völlig neu zu strukturieren.

.....

Ertragslage

.....

Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) der A. C. AG für das Geschäftsjahr liegt mit 173,1 Millionen Euro deutlich über dem Vorjahresergebnis von minus 17,6 Millionen Euro, das vor allem durch Einmalaufwendungen für die Restrukturierung bedingt war. Das Ergebnis ist aber mit dem Vorjahr nicht vergleichbar, da diese signifikante Veränderung zum Vorjahr im Wesentlichen auf die in den Beteiligungserträgen enthaltene Auflösung von Kapitalrücklagen der A. C. H. GmbH in Höhe von 170 Millionen Euro zurückzuführen ist, die aus einem Großmutterzuschuss resultieren.

.....

Finanzlage

Das Finanzergebnis des Berichtsjahres betrug im Jahr 2007 179,4 Millionen Euro. Das Ergebnis aus Beteiligungen, das im Vorjahr durch Einmaleffekte aus dem Effizienzprogramm geprägt war, stieg vor allem durch die im Zuge der Konzernrefinanzierung durchgeführte Kapitalrücklagenauflösung in der A. C. H. GmbH von 170 Millionen Euro.

.....

Der Netto-Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit sank von 0,6 Millionen Euro im Vorjahr auf minus 125,6 Millionen Euro und ist auf die Tilgung von Finanzverbindlichkeiten im Zuge des Refinanzierungsprogrammes zurückzuführen.

Die Eigenkapitalquote hat sich aufgrund der Konzernrefinanzierung von 8,4% im Jahr 2006 auf 65,8% im Jahr 2007 verbessert.

....."

Im Wesentlichen auf Grund dieser Aktenlage setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) gegenüber der Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin mit dem angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid vom 21. September 2012 für "Zuschüsse im Zeitraum 2007 lt. Bilanz zum 31. Dezember 2007" ausgehend von einem Wert der Leistung von € 170.000.000,00 gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % der Leistung, somit in Höhe von € 1.700.000,00, mit folgender Begründung fest:

"Am 20.12. 2007 und 28.12.2007 wurde von der A. E. F. Ltd. und der D. A. AG in die A. C. H. GmbH ein Kapitalzuschuss von insgesamt € 262.000.000,00 geleistet. Davon wurden sofort € 170.000.000,00 mit Auflösung von Kapitalrücklagen gewinnerhöhend aufgelöst und es kam wegen des bestehenden Ergebnisabführungsvertrages zwischen der A. C. H. GmbH und der A. C. AG zur Ergebnisüberrechnung an die A. C. AG.

Nach Ansicht des Finanzamtes war bereits zum Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses vorbestimmt, dass der Zuschuss in Höhe von € 170.000.000,00 zu einer Erhöhung des

Gesellschaftsvermögens bei der A. C. AG führen wird. Auch hatte die A. C. H. GmbH im Gegensatz zur A. C. AG zum gegenständlichen Zeitpunkt keinen Kapitalbedarf.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die A. C. AG als eigentliche Empfängerin des Zuschusses in Höhe von € 170.000.000,00 zu sehen. Da die Zuschüsse gewährenden Gesellschaften Gesellschafter der A. C. AG waren, unterliegen die Zuschüsse im Ausmaß von € 170.000.000,00 der Gesellschaftsteuer."

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bf. auszugsweise Folgendes ein:

"I. Begründung

1. Sachverhalt

A. C. H. GmbH (nunmehr C.H. C. GmbH, in der Folge „A.H.“) war zum 31. Dezember 2007 eine Tochtergesellschaft der A. C. AG (nunmehr A. B. SE, in der Folge „A. AG“). Gesellschafter der A.H. waren zum 31. Dezember 2007 A. AG und Dr.X.. A. AG stand zum 31. Dezember 2007 zu 99,35% im Eigentum der Deutschen A. AG und zu 0,65% im Eigentum der A. p.l.c. London.

Seit dem 13. Dezember 2002 besteht zwischen A.H. und A. AG ein Ergebnisabführungsvertrag, wonach A.H. zur Abführung des Gewinns an A. AG verpflichtet ist.

Ende 2007 hat A.H. Zuschüsse in Höhe von EUR 232.000.000 von A. Deutschland AG und in Höhe von EUR 30.000.000 von A. E. F. Ltd. erhalten. Die Zuschüsse wurden in die ungebundene Kapitalrücklage gebucht. Zum 31. Dezember 2007 wurde ein Teil der Kapitalrücklage in Höhe von EUR 170.000.000 ergebniswirksam aufgelöst. Details zur Entwicklung der ungebundenen Kapitalrücklage der A.H. im Jahr 2007 sind in der folgenden Tabelle dargestellt.

	EUR
Vortrag 1. Jänner 2007	119.281.848,66
Einstellung	262.000.000,00
Abspaltung	-8.141.183,46
Auflösung	-170.000.000,00
Umwidmung	433,17
Stand 31. Dezember 2007	203.140.232,03

Der Jahresgewinn der A.H. für das Jahr 2007 in Höhe von EUR 190.749.773,89 wurde aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages an A. AG ausgekehrt, dieser Gewinn setzt sich wie folgt zusammen:

	EUR
<i>Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit</i>	<i>19.342.196,56</i>
<i>Steuern vom Einkommen und Ertrag</i>	<i>35.437,91</i>
<i>Jahresüberschuss</i>	<i>19.377.634,47</i>
<i>Auflösung unverteuerter Rücklagen</i>	<i>1.372.139,42</i>
<i>Auflösung von Kapitalrücklagen</i>	<i>170.000.000,00</i>
<i>Jahresgewinn</i>	<i>190.749.773,89</i>

2. Gang des Verfahrens

.....

3. Stellungnahme

3.1. Gesellschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Z 4 KVG

.....

3.2 Keine Gesellschaftsteuerpflicht im konkreten Sachverhalt

Im Folgenden führen wir aus, dass es im konkreten Sachverhalt weder aus einer formalrechtlichen noch aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu einer Gesellschaftsteuerpflicht kommt.

3.2.1 Formal-rechtliche Betrachtung

1. Es steht im vorliegenden Fall zweifelsfrei fest, dass die von A.H. erhaltenen Zuschüsse nicht von einem direkten Gesellschafter geleistet wurden und daher nicht der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG unterliegen.

.....

3. Das Finanzamt verkennt hier den Sachverhalt. A. AG hat keinen Zuschuss, sondern lediglich den unternehmensrechtlichen Gewinn aufgrund des zwischen A. AG und A.H. abgeschlossen Ergebnisabführungsvertrages erhalten. Dieser Ergebnisabführungsvertrag bestand im Jahr 2007 schon seit fünf Jahren und steht daher in keinem Zusammenhang mit den gegenständlichen Zuschüssen. Eine Auskehrung des Gewinns der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft unterliegt nicht der Gesellschaftsteuer.

3.2.2 Wirtschaftliche Betrachtung

1.

2. Das Finanzamt hat in seiner Bescheidbegründung aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Gesellschaftsteuerpflicht auf Ebene der A. AG festgestellt. Unterstellt wird offenbar zwischen den Zeilen, dass A. AG als Gesellschafter von A.H. eine Auflösung der ungebundenen Kapitalrücklage erwirkt hat und in der Folge die Mittel zur A. AG gelangt seien. Dies entspricht nicht dem Sachverhalt. Die Auffassung des Finanzamtes steht außerdem im Widerspruch zum geltenden Gesellschaftsrecht.
3. Festzuhalten ist, dass A.H., die das Kapital aus den Zuschüssen erhalten hat, über dieses Kapital zum Zeitpunkt des Erhalts der Zuschüsse frei disponieren konnte. Eine Verpflichtung zur Weiterleitung der Zuschüsse an eine andere Gesellschaft, insbesondere an A. AG, bestand zum Zeitpunkt des Erhalts der Zuschüsse nicht.
4. Weder A. Deutschland AG, A. E. F. Ltd noch A. AG haben eine Weisung gegeben, in welcher Form das Kapital aus dem Zuschuss zu verwenden sei. Zwar ist A. AG Gesellschafter von A.H., doch kann eine verbindliche Weisung der Gesellschafter einer GmbH gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG nur durch einen Gesellschafterbeschluss erfolgen.
5.
6. Zuletzt hat das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung ausgeführt, dass A.H. gar keinen Kapitalbedarf zum Zeitpunkt der Gewährung der Zuschüsse hatte und die Zuschüsse folglich der A. AG zuzurechnen seien. Diese Behauptung ist falsch und es fehlt an einer gesetzlichen Grundlage. Allein die Formulierung des § 2 Z 4 KVG, in dem von einer freiwilligen Leistung des Gesellschafters gesprochen wird, lässt darauf schließen, dass ein Gesellschafterzuschuss nicht nur bei einem unbedingten Kapitalbedarf gegeben werden kann. Vielmehr steht es direkten und indirekten Gesellschaftern jederzeit frei, einen Zuschuss zu gewähren.
7. Kapitalbedarf gab es außerdem bei A. AG nicht. A. AG hatte im Jahr 2006 eine Eigenkapitalquote von 8,5 %, welche über den vom URG geforderten Mindestwert von 8% liegt. Ein Kapitalbedarf ist daher auch bei A. AG nicht festzustellen. A. AG kann daher nicht aufgrund der Behauptung eines Kapitalbedarfes zum Empfänger der Zuschüsse erklärt werden.
8. Das Finanzamt bemisst die Gesellschaftsteuer nach der Auflösung der ungebundenen Kapitalrücklagen. Diese Auflösung steht aber, wie aus der Entwicklung der ungebundenen Kapitalrücklage (siehe Punkt 1) ersichtlich ist, in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den Gesellschafterzuschüssen. Auch ohne Erhalt der Zuschüsse hätte A.H. die ungebundene Kapitalrücklage (in etwas geringerem Umfang) auflösen können. Die bilanzielle Auflösung einer Kapitalrücklage stellt keine geeignete Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer dar. Insbesondere auch deshalb, weil die Auflösung einer Kapitalrücklage mit anschließender Ergebnisweiterleitung nicht mit einem tatsächlichen Zufluss von Kapital gleichzusetzen ist, auf welchen die Gesellschaftsteuer aber abzielt.
9. Der vom Finanzamt vertretenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist im vorliegenden Sachverhalt daher nicht zu folgen. Die vom Finanzamt vertretene Erhöhung

des Wertes der Gesellschaftsrechte bei A. AG ist als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung, aufgrund der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte bei A.H. zu qualifizieren und ist somit für die Entstehung einer Gesellschaftsteuer unerheblich.“

Anlässlich der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat verwies das FAGVG im Vorlagebericht im Wesentlichen auf die Ausführungen zum "konzerninternen Refinanzierungsprogramm" im Lagebericht zum Jahresabschluss 2007 der Rechtsvorgängerin und auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2012, 2010/16/0136.

In ihrer Stellungnahme vom 17. Juni 2013 zum Vorlagebericht meinte die Bf. zum Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2012, dass sich der dort zugrunde gelegene Sachverhalt deutlich von hier vorliegenden Sachverhalt unterscheide.

Dazu räumte die Bf. im Wesentlichen ein, dass dem tatsächlichen Szenario nach die A. C. H. GmbH durch die gegenständlichen Zuschüsse die Kapitalrücklage in Höhe von € 170.000.000,00 auflösen konnte und die Auflösung der Kapitalrücklage aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages auf Ebene der Rechtsvorgängerin zu einem Jahresüberschuss in Höhe von € 173.941.828,47 geführt habe.

Andererseits meinte die Bf., dass die Tatsache, dass die Rechtsvorgängerin in Folge einer Auflösung der ohne die gegenständlichen Zuschüsse vorhandenen Kapitalrücklage der A. C. H. GmbH in Höhe € 119.281.848,66 einen Jahresüberschuss in Höhe von € 120.919.027,48 hätte ausweisen können, klar die Annahme widerlege, dass die gewährten Zuschüsse seien aufgrund eines unbedingten Kapitalbedarfs der Rechtsvorgängerin von den Gesellschaftern an die Rechtsvorgängerin gewährt worden. Auch ohne die gegenständlichen Zuschüsse hätte die Rechtsvorgängerin im Jahr 2007 hohe Beteiligungserträge aus der Beteiligung an der A. C. H. GmbH erhalten können.

Weiters führte die Bf. unter dem Punkt *"Zur Beurteilung des Sachverhalts in wirtschaftlicher Betrachtung"* auszugsweis Folgendes aus:

"A.H. hat die gegenständlichen Zuschüsse erhalten und A.H. hat wirtschaftlich von diesen Zuschüssen profitiert. Dies sei am Beispiel der Entwicklung der Verbindlichkeiten der A.H. und der damit verbundenen Zinsaufwendungen demonstriert: Mit dem von den Großmuttergesellschaften zur Verfügung gestellten Kapital war es A.H. möglich, ihre gesamten Verbindlichkeiten von ca. EUR 278 Mio. im Jahr 2006 auf ca. EUR 7,2 Mio. im Jahr 2008 zu reduzieren. Diese Reduktion der Verbindlichkeiten führte folglich zu einer Reduktion der Zinsaufwendungen von ca. EUR 6,4 Mio. im Jahr 2006 auf EUR 0,00 im Jahr 2008, was wiederum zu einem deutlich besseren wirtschaftlichen Ergebnis der A.H. geführt hat. Die Reduktion der Verbindlichkeiten um ca. EUR 270 Mio. steht im unmittelbaren kausalen Zusammenhang mit den gegenständlichen Zuschüssen in Höhe von EUR 263 Mio. Dieser auch vom VwGH geforderte (.....) kausale Zusammenhang besteht im gegenständlichen Sachverhalt auf Ebene der A.H. und nicht - wie vom Finanzamt fälschlicherweise angenommen - auf Ebene der A. AG.

Die folgende Tabelle zeigt anhand relevanter Kennzahlen die wirtschaftliche Entwicklung der A.H. in den Jahren 2006 bis 2008:

Vor Zuschuss		Nach Zuschuss	
Jahr	2006	2007	2008
Jahresüberschuss	-13.584.988,30	19.342.193,56	3.424.721,70
Eigenkapitalquote	29,00%	42,10%	96,10%
Fiktive Schuldentilgungsdauer	62,1 Jahre	7,4 Jahre	0,8 Jahre

Das Finanzamt erkennt zu Recht, dass eine solche signifikante Steigerung des wirtschaftlichen Ergebnisses nicht ohne die gegenständlichen Zuschüsse möglich gewesen wäre.

Nur geschah diese signifikante Steigerung primär auf Ebene der A.H. (der Empfängerin der Zuschüsse), wie die Daten der obigen Tabelle eindeutig belegen.

.....

Konzernstrategische Interessen liegen im gegenständlichen Fall zweifelsfrei vor.

Auch geht aus dem zuvor Geschilderten hervor, dass die Zuschussgeber mit den Zuschüssen primär die wirtschaftliche Situation der A.H. verbessern wollten und die Zuschüsse dies auch tatsächlich bewirkten. Das Finanzamt hat im Vorlagebericht den Lagebericht 2007 der A. AG zitiert, wo es heißt "dass durch ein konzerninternes Refinanzierungsprogramm der A. Gruppe in Österreich ermöglicht wurde, die in den Vorjahren durch Firmenakquisitionen und Verlusten angespannte Finanzsituation völlig neu zu strukturieren". Dieser Vermerk betrifft unter anderem auch die Zuschüsse und bezieht sich auf die A. Österreich Gruppe und nicht ausschließlich auf A. AG. Der Vermerk befindet sich in ähnlicher Form in den Lageberichten beider Gesellschaften. Der Konzern wollte mit den Zuschüssen die wirtschaftliche Situation der Gesellschaften in Österreich verbessern und hat hierbei primär auf A.H. abgezielt. Dass auch A. AG von den Zuschüssen an ihre Tochtergesellschaften indirekt profitiert hat, lässt sich zwar feststellen, stellt aber keine hinreichende Begründung dar, um die gegenständlichen Zuschüsse ihr zuzurechnen wie im Folgenden näher erläutert wird.

A. AG hat von den besseren wirtschaftlichen Ergebnissen ihrer Tochter A.H. profitiert. Dieser Umstand beruht aber in der Natur der Sache. Dass eine Muttergesellschaft (insbesondere wenn Sie zu 100% an ihrer Tochter beteiligt ist) von einem guten Ergebnis der Tochter profitiert, ist eine logische Konsequenz. Der finale Zweck einer jeden Beteiligung kann es nur sein, Erträge aus dieser Beteiligung zu erzielen (von Verlustbeteiligungsmodellen abgesehen, aber solche liegen hier definitiv nicht vor). Ob diese Erträge durch eine Ausschüttung, oder wie in diesem Fall, durch einen Ergebnisabführungsvertrag der Muttergesellschaft zu Gute kommen, kann nicht weiter relevant sein. Wenn daher das Finanzamt in Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die gegenständlichen Zuschüsse der A. AG zurechnet, da

diese aufgrund der Beteiligungserträge ihrer Tochter ein besseres wirtschaftliches Ergebnis ausweist, würde diese Argumentationslinie dazu führen, dass letztendlich Großmutterzuschüsse der Gesellschaftsteuer unterliegen müssten. Denn in allen denkbaren Fällen wirkt sich eine bessere Kapitalausstattung der Tochtergesellschaft auch positiv auf die Muttergesellschaft aus.

.....
Durch die gegenständlichen Zuschüsse ist primär der Wert der Gesellschaftsrechte der A.H. erhöht worden. Dass durch die Erhöhung der Werte der Anteile der Tochtergesellschaft (A.H.) auch jene der Muttergesellschaft (A. AG) erhöht werden, ist eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung und für eine Zurechnung auf Basis einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zu berücksichtigen. Es bestehen daher keinerlei Anhaltspunkte, dass die Zuschussgeber im gegenständlichen Fall einzig im Interesse des A. AG gehandelt haben und die Zuschüsse in wirtschaftlicher Betrachtungsweise A. AG zuzurechnen seien.

.....“

Weiters meinte die Bf. dass der Grundsatz von Treu und Glauben im vorliegenden Sachverhalt derart anzuwenden sei, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Zusammenhang mit Großmutterzuschüssen nicht übermäßig ausgeweitet werde.

Dazu gab das FAGVG eine Stellungnahme ab, worin das FAGVG ua. auf den Lagebericht zum Jahresabschluss 2007 der Rechtsvorgängerin verwies, worin es ua. heißt, dass das Ergebnis mit dem Vorjahr nicht vergleichbar sei, da diese signifikante Veränderung zum Vorjahr im Wesentlichen auf die in den Beteiligungserträgen enthaltene Auflösung von Kapitalrücklagen der A. C. H. GmbH in Höhe von 170 Millionen Euro zurückzuführen sei, die aus einem Großmutterzuschuss resultierten.

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

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde der Bf. neben der letztgenannten Stellungnahme des FAGVG unter Bezugnahme auf die vorliegende Aktenlage einschließlich den Zeitungsartikel vom 30. Mai 2008 im Wesentlichen Folgendes vorgehalten, wobei bemerkt wird, dass mit "Bf." die Rechtsvorgängerin bezeichnet wurde:

"Es ist hier in einem engen zeitlichen Zusammenhang zu dem mit Wirksamkeit 20. Dezember 2007 abgeschlossenen "Share Sale and Purchase Agreement", mit welchem nahezu 100% der Aktien an der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] innerhalb des A. Konzernes auf die D. A. Aktiengesellschaft um einen symbolischen Kaufpreis übertragen worden sind und mit welchem sich die scheidende Gesellschafterin zu einer Zuschussleistung an die Tochtergesellschaft der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] verpflichtet hat, neben der Zuschussleistung der scheidenden Gesellschafterin in Höhe

von € 30.000.000,00 auch eine Zuschussleistung der neuen Gesellschafterin an die Tochtergesellschaft der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] , die A. C. H. GmbH, erfolgt.

Dass die Zuschussleistungen in Höhe von insgesamt € 262.000.000,00 zweckfrei erfolgten, kann wohl ohne weiteres ausgeschlossen werden.

Wie aus den Jahresabschlüssen ersichtlich, erfolgten die Zuschussleistungen zur Refinanzierung der A. C. Gruppe, also nicht nur zur Refinanzierung der formalen Zuschussempfängerin A. C. H. GmbH sondern auch zur Refinanzierung der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin].

So wurden im Jahr 2007 aus den Zuschussleistungen bzw. deren Weiterleitung sowohl Verbindlichkeiten der A. C. H. GmbH wie auch der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] getilgt, wozu im Übrigen zu bemerken ist, dass die Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] offensichtlich bereits im Jahr 2007 über die an sich erst mit Erstellung des Jahresabschluss 2007 festgestellten Gewinnansprüche gegenüber der A. C. H. GmbH verfügt hatte bzw. zu Gunsten der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] verfügt worden ist.

Aus den vorgelegten Kontoauszügen zu schließen, dass von den Zuschüssen an die A. C. H. GmbH von € 262.000.000,00 noch am 28. Dezember 2007 € 177.000.000,00 als "Darlehen" an die Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] weitergeleitet worden sind.

Wie aus dem Jahresabschluss 2007 der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] ersichtlich, wurden in der Bilanz 2007 von der Ergebnisüberrechnung von € 190.749.773,89 lediglich € 1.318.200,00 als sonstige Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesen und noch im Jahr 2007 Verbindlichkeiten der Bf.[korrekt: Rechtsvorgängerin] von zumindestens € 171.557.481,48 getilgt.

Dies lässt darauf schließen, dass der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] von der formalen Zuschussempfängerin A. C. H. GmbH aus den ihr zugeleiteten Zuschüssen von € 262.000.000,00 bereits im Jahr 2007, also noch vor Feststellung des Gewinnes 2007, zumindest ein Betrag von € 189.431.573,89 (€ 190.749.773,89 - € 1.318.200,00) zur Refinanzierung der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] weitergeleitet worden ist bzw. zu Gunsten der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] über diesen Betrag verfügt worden ist.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob es sich beim "Funding" vom 28. Dezember 2007 in Höhe von € 33.700.000,00 lt. Konto der A. H. C. AG bei der A. I. Limited um einen Teil der Weiterleitung der gegenständlichen Zuschüsse an die Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] handelt.

Da hier Zuschüsse von der A. E. F. Limited und von der D. A. Aktiengesellschaft und somit mehrere gesellschaftsteuerbare Vorgänge vorliegen, die zum Teil der Refinanzierung der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] und zum Teil der Refinanzierung der A. C. H. GmbH dienen, ist der, der Bf. [korrekt: Rechtsvorgängerin] als in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eigentliche Empfängerin weitergeleitete Betrag entsprechend zu aliquotieren.

Abschließend wird bemerkt, dass lt. Vorlagebericht die PwC im gegenständlichen Verfahren zustellungsbevollmächtigt ist. In der Stellungnahme der Bf. zu diesem

Vorlagebericht erfolgte dagegen kein Einwand, sodass das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass die in der Berufung von der PwC als steuerliche Vertreterin geltend gemachte Vollmacht eine Zustellvollmacht beinhaltet."

Unter Berufung auf die Vollmacht mit dem uneingeschränkten Vermerk "Vollmacht erteilt" nahm die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes einschließlich Stellungnahme des FAGVG wie folgt Stellung:

".....

4. Stellungnahme

1. Grundsätzlich verweisen wir auf unsere Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 22. Oktober 2012 sowie unsere Stellungnahme vom 17. Juni 2013 und die darin vorgebrachten Beweise und Argumente.

2. Wesentlich im vorliegenden Sachverhalt ist, dass es sich bei den Zuschüssen der A. Deutschland AG sowie der A. E. F. Ltd. an A. C. H. GmbH (nunmehr C.H. C. GmbH, idF „A.H.“) einerseits und der Ergebnisabführung aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages zwischen A.H. und A. C. AG (nunmehr eine Zweigniederlassung der A. B. SE, idF „A. AG“) andererseits, um zwei getrennte Vorgänge handelt.

3. Die Zuschüsse kamen der A.H. zugute. A.C. hatte gar keinen Kapitalbedarf. In diesem Zusammenhang verweisen wir auf die Darstellung in den Punkten 3.2. und 3.4. unserer Stellungnahme vom 17. Juni 2013.

4. Das Finanzamt hat in dem Schreiben vom 17. Juli 2013 den Lagebericht 2007 der A. AG zitiert, wo es heißt, "dass durch ein konzerninternes Refinanzierungsprogramm der A. Gruppe in Österreich ermöglicht wurde, die in den Vorjahren durch Firmenakquisitionen und Verlusten angespannte Finanzsituation völlig neu zu strukturieren" Dieser Vermerk betrifft unter anderem auch die Zuschüsse und bezieht sich auf die A. Österreich Gruppe und nicht ausschließlich auf A. AG. Der Vermerk befindet sich in ähnlicher Form in den Lageberichten beider Gesellschaften. Der Konzern wollte mit den Zuschüssen die wirtschaftliche Situation der Gesellschaften in Österreich verbessern und hat hierbei primär auf A.H. abgezielt. Dass auch A. AG von den Zuschüssen an ihre Tochtergesellschaften indirekt profitiert hat, lässt sich zwar feststellen, stellt aber keine hinreichende Begründung dar, um die gegenständlichen Zuschüsse ihr zuzurechnen. Die Angaben in den Jahresabschlüssen wurden etwas vereinfacht dargestellt. Es ist nicht zulässig, darauf Schlüsse für die Zurechnung der Zuschüsse zu ziehen.

Der Ergebnisabführungsvertrag stellte eine gesonderte Vereinbarung zwischen A. AG und A.H. dar und führte dazu, dass der in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Gewinn von A.H. an A. AG übertragen wurde.

Wir halten ausdrücklich fest, dass der gegenständliche Sachverhalt nicht mit dem Sachverhalt vergleichbar ist, der dem VwGH Judikat vom 21. November 2012 (2010/16/0136) zugrunde lag.

Zwar war auch in diesem Sachverhalt ein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen worden, es bestand aber ein Finanzierungsbedarf der Muttergesellschaft, der die Zuschüsse zugerechnet wurden. Im gegenständlichen bestand kein derartiger

Finanzierungsbedarf. Diesbezüglich verweisen wir auf unsere Ausführungen in Punkt 3.2. unserer Stellungnahme vom 17. Juni 2013. Nicht das Vorliegen des Ergebnisabführungsvertrages für sich allein führt zu einer Zurechnung von Zuschüssen an die Muttergesellschaft, es muss ein konkreter Finanzierungsbedarf vorliegen.

Der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages kann nicht dazu führen, dass ein Zuschuss der Gesellschaft zuzurechnen ist, an welche die Ergebnisse abgeführt werden. Zuschuss und Abführung des Ergebnisses stellen zwei getrennte Vorgänge dar. Im konkreten Sachverhalt bestand kein Finanzierungsbedarf der A. AG.

Wir halten auch nochmals fest, dass nach Judikatur des VwGH einer irrtümlichen Angabe auf einer Verrechnungsanweisung keine große Bedeutung zukommt (siehe Punkt 3.3.1. unserer Stellungnahme vom 17. Juni 2013).

Zu Frage der Verbuchung des Betrages von EUR 33.700.000 vom 28. Dezember 2007 auf dem Konto der A.H.: Dieser Betrag wurde vom Cash-Pooling Konto der A. Finance auf das Konto der A.H. bei der Bank überwiesen (siehe Beilage 1). Von diesem Konto wurden EUR 33.600.000 auf das Konto bei der Bank C. überwiesen und damit diverse Ausgaben beglichen (zB Überweisungen an das Zollamt, siehe Beilage 2). Es fand keine Übertragung von A.H. an A. AG statt. In der Anlage übermitteln wir Ihnen die entsprechenden Kontoauszüge."

Die zitierten Belege wurden nachgereicht.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Bei der Rechtsvorgängerin handelte es sich um eine inländische Aktiengesellschaft mit dem Sitz in G., ausgestattet seit Bestehen der Gesellschaft bis zur Löschung im Firmenbuch mit 20. Mai 2010 infolge Verschmelzung mit der Bf. mit einem noch in ATS ausgewiesenen Grundkapital von S 230.000.000,00.

Vor Leistung der hier gegenständlichen Zuschüsse waren die A. p.l.c. London mit 1500 Namensaktien à S 1000 und die A. E. F. Limited bzw. nach Abtretung der 228.500 Namensaktien à S 1000 Aktien der A. E. F. Limited an die Bf. mit "Share Sale and Purchase Agreement" vom 19. Dezember 2007 um € 1 die Bf. Gesellschafter der Rechtsvorgängerin.

Mit dem am 20. Dezember 2007 wirksam gewordenen "Share Sale and Purchase Agreement" verpflichtete sich die scheidende Gesellschafterin, A. E. F. Limited, an die Tochtergesellschaft der Rechtsvorgängerin, die A. C. H. GmbH, einen Zuschuss von € 30.000.000,00 zu leisten.

Diesen Zuschuss leistete die scheidende Gesellschafterin am 20. Dezember 2007 durch Überweisung auf ein Bankkonto der A. C. H. GmbH unter dem Titel "K. Contribution by A. E. F. to A. C. AG".

Am 28. Dezember 2007 überwies die Bf. der A. C. H. GmbH ohne vorausgehende Verpflichtung auf dieses Konto einen Betrag von € 232.000.000,00 unter dem Titel "D. K. Contribution to A.H."

Am selben Tag überwies die A. C. H. GmbH von diesem Konto Darlehensvaluta von € 177.000.000,00 an die Rechtsvorgängerin unter dem Titel "A.H. Loan to D.".

Eine gesetzliche oder gesellschaftsvertragliche Verpflichtung lag den Zuschüssen nicht zugrunde.

Die Zuschüsse von insgesamt € 262.000.000,00 wurden in die ungebundene Kapitalrücklage der A. C. H. GmbH gebucht, womit sich diese von € 119.281.848,66 auf € 381.281.848,66 erhöhte.

Ein Teil dieser Kapitalrücklage in Höhe von € 170.000.000,00 wurde zum 31. Dezember 2007 ergebniswirksam aufgelöst.

Der Jahresgewinn der A. C. H. GmbH für das Jahr 2007 in Höhe von EUR 190.749.773,89 wurde aufgrund eines schon seit dem Jahr 2002 bestehenden Ergebnisabführungsvertrages mit Feststellung des Jahresabschlusses 2007, somit im Jahr 2008, an die A. AG ausgekehrt.

Dieser Gewinn setzt sich wie folgt zusammen:

	EUR
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	19.342.196,56
Steuern vom Einkommen und Ertrag	35.437,91
Jahresüberschuss	19.377.634,47
Auflösung unverteuerter Rücklagen	1.372.139,42
Auflösung von Kapitalrücklagen	170.000.000,00
Jahresgewinn	190.749.773,89

In Folge der Zuschüsse war es der A. C. H. GmbH möglich, ihre gesamten Verbindlichkeiten von ca. EUR 278 Mio. im Jahr 2006 auf ca. EUR 7,2 Mio. im Jahr 2008 zu reduzieren und darüber hinaus einen um € 170.000.000,00 höheren Gewinn an die Rechtsvorgängerin zu überrechnen.

Die Zuschüsse der Großmuttergesellschaften wurden von vornherein nicht nur Refinanzierung der A. C. H. GmbH sondern auch zur Refinanzierung der Rechtsvorgängerin gewährt.

Der Rechtsvorgängerin wurde von der formalen Zuschussempfängerin A. C. H. GmbH aus den ihr zugeleiteten Zuschüssen von € 262.000.000,00 bereits im Jahr 2007, also noch vor Feststellung des Gewinnes 2007, zumindest ein Betrag von € 189.431.573,89 weitergeleitet (davon € 177.000.000,00 am 28. Dezember 2007 als Darlehen), sodass im Jahresabschluss 2007 der Rechtsvorgängerin von der Ergebnisüberrechnung von € 190.749.773,89 nur mehr € 1.318.200,00 als sonstige Forderungen aus dem Ergebnisabführungsvertrag gegenüber der A. C. H. GmbH ausgewiesen wurden. Noch

im Jahr 2007 wurden Verbindlichkeiten der Rechtsvorgängerin von zumindest € 171.557.481,48 getilgt.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den oben dargestellten, im Bemessungsakt einliegenden Unterlagen einschließlich den Erklärungen der Bf. und der von der Bf. vorgelegten Unterlagen.

Dass die Großmutterzuschüsse von vornherein nicht nur Refinanzierung der A. C. H. GmbH sondern auch zur Refinanzierung der Rechtsvorgängerin gewährt wurden, ergibt sich aus den oa. Angaben in den Jahresabschlüssen 2007 der Rechtsvorgängerin und der A. C. H. GmbH, jeweils samt Anhänge und Lageberichte.

So ist in den Jahresabschlüssen die Rede von einem konzerninternen Refinanzierungsprogramm für die gesamte A. C. Gruppe.

Im Lagebericht 2007 der Rechtsvorgängerin ist ua. unter *"Ertragslage"* festgehalten, dass die Auflösung der Kapitalrücklagen der A. C. H. GmbH in Höhe von 170 Millionen aus einem Großmutterzuschuss resultiere und unter *"Finanzlage"*, dass die Kapitalrücklagenauflösung in der A. C. H. GmbH von 170 Millionen im Zuge der Konzernrefinanzierung durchgeführt worden sei.

Vergleichbares findet sich auch im Lagebericht der A. C. H. GmbH, wozu auf die obigen Zitierungen verwiesen wird.

Die Ausführungen in den Jahresabschlüssen stimmen mit dem oa. Zeitungsartikel überein in dem im Übrigen die Rede davon ist, dass durch diese Auflösung der Kapitalrücklage Verbindlichkeiten getilgt wurden, was mit der tatsächlichen Abwicklung übereinstimmt. So wurde am Tag der Leistung des Zuschusses in Höhe von € 232.000.000,00 der Betrag von € 177.000.000,00 an die Rechtsvorgängerin, wenn auch vorweg als Darlehen, weitergeleitet, womit die Rechtsvorgängerin bestehende Verbindlichkeiten tilgen konnte.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass der anlässlich der Bilanzerstellung im Mai 2008 festgestellte und zu überrechnende Jahresgewinn 2007 der A. C. H. GmbH von € 190.747.773,89 im Jahresabschluss 2007 der Rechtsvorgängerin nicht zur Gänze, sondern lediglich in Höhe eines kleinen Restbetrages von € 1.318.200,00 als Forderung aus dem Ergebnisabführungsvertrag ausgewiesen worden ist und der überwiegende Teil offensichtlich mit den Gegenforderungen der A. C. H. GmbH zum 31. Dezember 2007 aufgerechnet worden ist, womit sich die Verbindlichkeiten der Rechtsvorgängerin gegenüber dem Vorjahr bereits im Geschäftsjahr 2007 um insgesamt € 189.431.573,89 verringerten.

Sowohl die Ausführungen in den Jahresabschlüssen, wie auch der zitierte Zeitungsartikel und die tatsächliche Durchführung sprechen dagegen, dass im Konzern primär die Entschuldung der A. C. H. GmbH und nicht auch vornhinein die Entschuldung und damit wirtschaftliche Stärkung der Rechtsvorgängerin beabsichtigt gewesen wäre.

Rechtslage und Erwägungen

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

Mit BGBl 629/1994 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz an die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlung von Kapital (69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG, angepasst, wobei hier diese Kapitalansammlungsrichtlinie noch in der für Vorgänge bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden, im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gültigen Fassung (69/335/EWG) maßgeblich ist.

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

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

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

Freiwilligen Leistungen iSd § 2 Z 4 KVG werden im Allgemeinen von Gesellschaftern zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes oder bei einer bereits in Liquidation befindlichen Gesellschaft, wenn aus der Verwertungsgesellschaft wieder eine Vollgesellschaft gemacht werden soll oder wenn die Liquidationsmasse zu günstigerer Zeit und Bedingung verwertet werden soll (vgl. VwGH 6.10.1994, 93/16/0103) oder an eine Kapitalgesellschaft, um die Veräußerung von Anteilen an dieser Kapitalgesellschaft zu begünstigen (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05) etc., geleistet.

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 Gesellschaftsteuerpflicht setzt allerdings nicht voraus, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leistung ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt. Sowohl Leistungen, die im Hinblick auf eine künftige Gesellschafterstellung erbracht werden (vgl.

VwGH 19.12.2002, 2001/16/0448), als auch Leistungen des ehemaligen Gesellschafters, sind gesellschaftsteuerpflichtig (vgl. dazu VwGH 30.03.2000, 99/16/0135 ua).

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrssteuerrechts immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (vgl. VwGH 11.09.2014, 2013/16/0025).

Auch vor der Entscheidungen des EuGH (Urteile vom 17. Oktober 2002 in der Rs. C-339/99 (ESTAG) und vom 12. Jänner 2006 in der Rs. C-494/03 (Senior Engineering Investments) 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 angefügt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch im Bereich der Verkehrssteuern immer dann gilt, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde (vgl. UFS 30.10.2012, RV/0674-W/08).

Für eine Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist bei der Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die gegenständlichen Vorgänge, die lediglich bis ins Jahr 2007 zurückreichen, kein Raum.

Es ergibt sich aus Umständen des Einzelfalls ab, ob in wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein Zuschuss einem anderen als dem Leistungsempfänger aus zivilrechtlicher Sicht als eigentlichen Empfänger zuzurechnen ist (vgl. VwGH 21.11.2012, 2010/16/0136; EuGH 17. 10 2002, Rs C-339/99 ESTAG).

Im gegebenen Fall wurde ein vorgegebenes Refinanzierungsprogramm, beginnend mit der Verpflichtung der auf Grund des "Share Sale and Purchase Agreement" vom 19. Dezember 2007 scheidenden Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin der A. C. H. GmbH einen Zuschuss von € 30.000.000,00 zu leisten, umgesetzt.

Diese Verpflichtung erfolgte anlässlich des Verkaufes von nahezu 100% der Aktien an der Rechtsvorgängerin und steht damit in einem eindeutigen sachlichen Zusammenhang mit der Beteiligung der scheidenden Gesellschafterin an der Rechtsvorgängerin.

Aus dem festgestellten Sachverhalt erschließt sich, dass die Zuschussleistungen von insgesamt € 262.000.000,00 zur Refinanzierung der A. C. H. GmbH und der Rechtsvorgängerin geleistet wurde.

Ob hier ein "unbedingter" Kapitalbedarf der einen oder der anderen Gesellschaft gegeben war, ist ohne Bedeutung. Wesentlich ist hier, dass ein Refinanzierungsprogramm zur Refinanzierung der A. C. H. GmbH und der Rechtsvorgängerin vorlag, womit die von der Bf. dargestellten Szenarien, die eine Refinanzierung der einen oder der anderen Gesellschaft unberücksichtigt lassen, unbeachtlich sind.

Die Zuschüsse erfolgten am Ende des Jahres 2007 und es wurde der Rechtsvorgängerin in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit den Zuschüssen ein Betrag von € 177.000.000,00, wenn auch vorerst als Darlehen, von der A. C. H. GmbH überwiesen und in der Folge mit Feststellung des Jahresabschlusses 2007 im Jahr 2008 letztlich vermögenswirksam im Wege der Ergebnisabfuhr ein Betrag aus den Großmutterzuschüssen von insgesamt € 170.000.000,00 von der A. C. H. GmbH im Rahmen des Refinanzierungsprogrammes des Gesamtkonzernes überlassen.

Wenn die Bf. einwendet, dass hier seitens der Leistenden und auch seitens der Rechtsvorgängerin keine Weisungen erfolgten, in welcher Form das Kapital aus dem Zuschuss zu verwenden sei, ist ungeachtet dessen, dass die Feststellung des Jahresabschlusses letztlich den Gesellschaftern oblag, zu sagen, dass daraus nur zu schließen ist, dass die Umsetzung des Refinanzierungsprogrammes innerhalb des Konzerns auch ohne formelle Weisungen erfolgte.

Eben weil in einem Konzern Vorgänge, die grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Kapitalansammlungsrichtlinie fallen, durchgeführt werden können, ohne dass darauf Gesellschaftsteuer erhoben würde und damit die praktische Wirksamkeit der Richtlinie beeinträchtigt werden könnte (vgl. EuGH 17. Oktober 2002, Rs C-339/99 ESTAG, RNr. 40) ist immer dann, wenn sich ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden, eine wirtschaftliche Betrachtung geboten.

Wenn die Bf. erklärt, dass es der A. C. H. GmbH mit dem von den Großmuttergesellschaften zur Verfügung gestellten Kapital möglich war, ihre gesamten Verbindlichkeiten von € 278 Millionen im Jahr 2006 auf ca. € 7,2 Millionen im Jahr 2008 zu reduzieren, so ist zu betonen, dass die A. C. H. GmbH in Folge dieser Zuschüsse - zusätzlich zur Abdeckung der eigenen Verbindlichkeiten - in der Lage war, der Rechtsvorgängerin sofort mit Leistung der Zuschüsse € 177 Millionen als Darlehen zu überweisen und letztlich mit Feststellung des Jahresabschlusses 2007 im Rahmen des Ergebnisabführungsvertrages der Rechtsvorgängerin neben dem Jahresüberschuss einen zusätzlichen Betrag von € 170.000.000,00 vermögenswirksam zukommen zu lassen.

Es ist auszuschließen, dass es die Absicht der Zuschussleistenden gewesen wäre, der A. C. H. GmbH um € 170.000.000,00 mehr zuzuschießen, als diese für die Abdeckung ihrer Verbindlichkeiten benötigte und trotz des Refinanzierungsprogrammes für die gesamte A. Gruppe die Rechtsvorgängerin unbedacht zu lassen.

Auf Grund der gegebenen Umstände ist hinsichtlich des Teiles der Zuschüsse von insgesamt € 262.000.000,00, der über den Umweg der Ergebnisabfuhr an

die Rechtsvorgängerin geflossen ist, nämlich € 170.000.000,00, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Rechtsvorgängerin eigentliche Empfängerin.

Dass es sich hier um freiwillige Leistungen handelt, ist unbestritten.

Zum Einwand, dass die Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte an der Rechtsvorgängerin eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung aufgrund der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte an der A. C. H. GmbH sei, ist zu sagen, dass der weitergeleitete Betrag von € 170.000.000,00 auf Grund der im Refinanzierungsprogramm bereits vorgesehenen Weiterleitung an die Rechtsvorgängerin den Wert des Gesellschaftsvermögens der A. C. H. GmbH nicht nachhaltig erhöht hat. Der im Rahmen des Refinanzierungsprogrammes letztlich der Rechtsvorgängerin zugekommene Betrag erhöhte somit den Wert der Gesellschaftsrechte an der Rechtsvorgängerin nicht als Nebenwirkung aufgrund der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte an der A. C. H. GmbH, sondern aufgrund des tatsächlichen Zuflusses an die Rechtsvorgängerin.

Dass es sich bei den gegenständlichen Zuschüssen um freiwillige Leistungen ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang handelt, ist unbestritten. Da diese geeignet sind den Wert der Gesellschaftsrechte an der Rechtsvorgängerin zu erhöhen und von der A. E. F. Limited in ihrer Eigenschaft als scheidende Gesellschafterin und der Bf. als neue Gesellschafterin an die Rechtsvorgängerin als eigentliche Empfängerin geleistet worden sind und es sich bei der Rechtsvorgängerin um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, unterliegen diese Zuschüsse in dem Umfang in dem diese der Rechtsvorgängerin zugekommen sind der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG.

Es liegen hier zwei gesonderte Zuschüsse an die Rechtsvorgängerin vor, nämlich ein Zuschuss von der scheidenden Gesellschafterin A. E. F. Limited und von der Bf. als neue Gesellschafterin, für die mit dem angefochtenen Bescheid die Gesellschaftsteuer in einem Betrag festgesetzt worden ist.

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

Jeder einzelne, einen Tatbestand im Sinne des § 2 Z 4 KVG erfüllende Vorgang unterliegt selbständig der Gesellschaftsteuer.

Da es sich hier um ein einheitliches Refinanzierungsprogramm für die A. C. H. GmbH und die Rechtsvorgängerin handelt, sind die Zuschüsse entsprechend aufzuteilen.

Somit entfällt vom Zuschuss der A. E. F. Limited auf die Rechtsvorgängerin ein Betrag von € 19.465.648,85 ($\text{€ } 170.000.000,00 \times \text{€ } 30.000.000,00 / \text{€ } 262.000.000,00$) und vom Zuschuss der Bf. ein Betrag von € 150.534.351,14 ($\text{€ } 170.000.000,00 \times \text{€ } 232.000.000,00 / \text{€ } 262.000.000,00$).

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

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

Die Richtigstellung des Spruches war im Rahmen der Abänderungsbefugnis des § 279 Abs. 1 BAO zulässig, zumal kein Zweifel bestehen konnte, welche Vorgänge das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden erfasste (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058; BFH 12.10.1983, II R 56/81) und hier über keine andere Sache als im angefochtene Bescheid abgesprochen worden ist.

Die Verbuchung des Betrages von € 33.700.000,00 vom 28. Dezember 2007 auf dem Konto der A. C. H. GmbH steht in keinem Zusammenhang mit den gegenständlichen Leistungen, sodass sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Es entspricht der Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes, dass anhand einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen ist, wer der eigentliche Empfänger eines Zuschusses ist (vgl. VwGH 21.11.2012, 2010/16/0136).

Wien, am 22. Mai 2017