



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adr, vertreten durch "Cura" Treuhand- und RevisionsgmbH, 1060 Wien, Gumpendorferstr.26, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 21. März 2006 zu ErfNr.xxx betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 12. Juni 2005 teilte die steuerliche Vertreterin der BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit, dass die Bw. von ihrer Gesellschafterin, der X, am 30. Juni 2004 einen freiwilligen Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 2.378.365,22 erhalten habe. Zur gleichzeitig überreichten Gesellschaftsteuererklärung in der der Rechtsvorgang wie Folgt beschrieben wurde:

"Gesellschafterzuschuss der X aufgrund des Beschlusses der X vom 17.3.1978 mit der uns auferlegten Verpflichtung, die Mittel für Zwecke bei der S zu verwenden"

wurde ausdrücklich angemerkt, dass die Einreichung der Abgabenerklärungen nur vorsorglich aus Gründen der Offenlegung erfolge und die Auffassung vertreten werde, dass durch diesen Zuschuss keiner der Tatbestände des § 2 KVG erfüllt sei, weil er mit der Verpflichtung verknüpft sei, ihn an eine Enkelgesellschaft, nämlich die S (kurz S.) weiterzuleiten.

Mit Bescheid vom 21. März 2006 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. unter Hinweis auf die Gesellschaftsteuererklärung Gesellschaftsteuer in Höhe von € 23.783,65 (1 % von € 2.378.365,22) fest. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

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

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde zunächst darauf verwiesen, dass beim unabhängigen Finanzsenat ein gleichgelagerter Rechtsstreit anhängig sei (Anmerkung: Hierbei handelt es sich um eine Berufung der S., in der die Festsetzung der Gesellschaftersteuer für einen Zuschuss der Bw. an die S. bekämpft wurde. Über diese Berufung wurde mittlerweile vom unabhängige Finanzsenat durch eine abweisende Berufungsentscheidung vom 11. August 2006 zu RV/1927-W/03 entschieden und ist dagegen beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2006/16/0154 ein Beschwerdeverfahren abhängig).

Eingewandt wurde im Wesentlichen, dass der Bescheid im Gegensatz zu der mit Erlass des BMF v. 14.3.2003, 105004/1-IV/10/03 (Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes) mitgeteilten, in AÖF Nr. 139 vom 24.7.2003 veröffentlichten Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen über die Rechtsfolgen bestimmter Urteile des EuGH und einschlägiger Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere zu dem unter 5.1 der Richtlinie angeführten Fall-Beispiel Nr. 2, stehe. Beim Beschluss vom 17. März 1978 der der Bw. in der Folge schriftlich zur Kenntnis gebracht worden sei, handle es sich um eine Gesellschafterweisung. Die Geschäftsführung der Bw. sei an diesen Beschluss gebunden und verpflichtet, ihn weisungsgemäß auszuführen. Ein Spielraum, mit den zugewendeten Mitteln anders zu verfahren, sei der Gesellschaft nicht eröffnet worden. Das von der Alleingesellschafterin X mit diesem Beschluss in Anspruch genommene Weisungsrecht gegenüber der Bw. sei aus der Sicht der letzteren nichts anderes als eine ihr auferlegte Verpflichtung zu verstehen. An dieser Beurteilung vermöge auch der Umstand, dass die zu den jeweiligen Bilanzstichtagen noch nicht bestimmungsgemäß weitergeleiteten Beträge in den Jahresabschlüssen der Bw. nicht unter den Verbindlichkeiten, sondern im Eigenkapital als "Sonderrücklagen" ausgewiesen seien, nichts zu ändern. Dieser den wirtschaftlichen Gehalt der Bilanzposition nicht ganz treffende Ausweis in den Jahresabschlüssen sei nur Ausfluss einer konsequenten Befolgung der der Bw. erteilten Gesellschafterweisung. Der Verpflichtungscharakter ergebe sich alleine auf Grund der Bindungswirkung des Beschlusses; die Form der Bilanzierung selbst habe keine rechtserzeugende Wirkung. Das weisungsgemäße Verhalten seit 1978 stelle überdies einen hinreichend aussagekräftigen Beweis dafür dar, dass sich die Bw. strikt an den Beschluss gehalten und die ihr zugewendeten Mittel mit relativ geringfügiger, meist nur technisch bedingter Verzögerung, insbesondere infolge der regelmäßig erst im jeweiligen Folgejahr möglichen Feststellung der Verlusthöhen der Vorjahre, weitergeleitet habe. Die reine Weiterleitungsfunktion werde dabei deutlich. Eine gesonderte Nachweisführung erübrige sich, da dem dortigen Finanzamt seit Anbeginn (1978) bis heute Abgabenerklärungen vorgelegt worden seien. Außerdem lasse sich aus den Jahresabschlüssen

der Bw. seit 1978 deutlich entnehmen, dass den jährlichen Gesellschafterzuschüssen der X jeweils entsprechende Weiterleitungen der geflossenen Mittel gegenüberstehen und dass sich die Bw. an den in Rede stehenden Zuwendungen nicht bereichert habe. Ganz im Gegenteil: Die weisungsgemäß auf Sonderrücklage gebuchten, jeweils noch nicht weitergeleiteten Beträge würde sogar zugunsten der S. verzinst. Man könne daher sagen, dass der Bw. nicht der geringste wirtschaftliche Vorteil aus der über sie geleisteten Mittelzufuhr gezogen habe und eine solche weiterhin nicht ziehe. Einschränkende Bestimmungen des Inhalts, dass die zugewendeten Mittel bei der Zwischengesellschaft nicht länger als eine gewisse Höchstdauer verbleiben dürfen, gebe es nicht. Es erscheine unzulässig, der Bw. etwa aus dem Grund, dass die Beträge nicht postwendend nach Einlangen, sondern meist nach Maßgabe des auftretenden Bedarfs weitergeleitet wurden, Gesellschaftsteuer zur Zahlung vorzuschreiben. Angesichts der dargelegten Sach- und Rechtslage sei die dem angefochtenen Bescheid zu entnehmende Begründung für die nunmehr erfolgte Gesellschaftsteuervorschreibung keine tragfähige Erklärung für das behauptete, aber nicht erwiesene Fehlen einer "zwingenden Weiterleitungsverpflichtung". Eine andere Begründung, warum der gegebene Tatbestand nicht unter den Ausnahmetatbestand des Punkt 5.1 der der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie betreffend die Auslegung des Urteils des EuGH vom 17.10.2002, C-339/99, subsumiert werden können soll, lasse sich dem Bescheid nicht entnehmen. Die EU-Widrigkeit des angefochtenen Bescheides sei insofern evident, als die in den Richtlinien zum Ausdruck gebrachte diesbezügliche Rechtsauffassung des BMF – welche wiederum die EuGH-Judikatur direkt umsetze – durch die Gesellschaftsteuervorschreibung groß missachtet erscheine.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem entgegen, dass der Beschluss eine grundsätzliche Finanzierungsgrundlage sei und die Zurverfügungstellung der erforderlichen Geldmittel, sowie deren Verwendung regle. Die Bw. entscheide im vorgegebenen Rahmen über die Verwendung. Das ergebe sich aus dem eigenständigen Aufgabenbereich der Bw., aus den Ausführungen des Wirtschaftsprüfers in den Jahresabschlüssen, in denen von zur Verfügung gestellten Beträgen gesprochen werde (das bedeute Dispositionsmöglichkeit) und in der gesamten bilanziellen Erfassung. Die Rücklagen seien als Eigenmittel ausgewiesen. Die Zuschussgewährung führe zu einer Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte. Eine Verpflichtung zur Weiterleitung mit der Folge, dass es zu einer bloßen Durchleitung der Mittel komme, liege nach dem Gesamtbild des Ablaufes nicht vor. Ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht sei nicht gegeben.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde ua. noch ergänzend vorgebracht, dass von den seit der Beschlussfassung im Jahr 1978 insgesamt zugewendeten Mitteln bis auf einen Restbetrag von € 74.946,62, der laut Bilanz vom 31.12.2005 als Stand der Sonderrücklage ausgewiesen sei, alle Beträge weisungsgemäß für

Zwecke der S. verwendet worden seien. Die Zuführung von Mitteln aufgrund des Beschlusses vom 17.3.1978 führe auch zu keiner Erhöhung des Werts der Gesellschaftsrechte an der Bw, weil diesen Mitteln aufgrund der von der X erteilten Verwendungsweisung keine werterhöhende Wirkung zukomme. Demgemäß sei bei der letzten Unternehmenswertermittlung der Bw. anlässlich der zum 31.12.2000 erfolgten Abspaltung von Vermögensteilen auf die Y gemäß Spaltungsplan vom 29.6.2001 die Passivpost "Sonderrücklage" von den an der Spaltung beteiligten Gesellschaftern einvernehmlich dem Fremdkapital zugeordnet, womit der betriebswirtschaftlichen Beurteilung dieses Bilanzansatzes Rechnung getragen gewesen sei. Zum Beweis wurde noch eine Kopie des Schreibens der X vom 13. Juli 2006 vorgelegt (Anm: Das Original wurde dem unabhängigen Finanzsenat im Verfahren zu RV/1927-W/03 vorgelegt).

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2006 nahm die Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in den Akt des unabhängigen Finanzsenates zu RV/1927-W/03 sowie in die Akten des Finanzamtes zu ErfNr.yyy.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Alleingesellschafterin der Bw. ist wirtschaftlich die X (99,99441% hält sie direkt und 0,00559% durch die T als Treuhänder).

Die Bw. ist seit 1974 Alleingesellschafterin der S..

Der Firmenwortlaut der Bw. wechselte mehrfach: zB lautete er auch: "X-GmbH", "X.-GmbH").

Der Firmenwortlaut der S. lautete neben "S " ua. auch "S.-GmbH". Bis zum Jahr 1974 war die X Alleingesellschafterin der S..

Der Beschluss vom 17. März 1978 hat folgenden Inhalt:

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

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

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

Seit dem Jahr 1978 erhält die S. jährlich über Anweisung der X Zuschüsse der BW aus Mitteln, die der BW von der X zukommen, zur Abdeckung von Verlusten sowie zur Finanzierung von bestimmten Investitionen. Die BW beschließt nach Vorliegen des jeweiligen Jahresabschlusses jeweils formell, der S. eine Gesellschafterzuwendung in Höhe des angefallenen Jahresverlustes zu gewähren und wird die S. gleichzeitig angewiesen, diese Zuwendung noch im betreffenden Jahresabschluss als Forderung einzubuchen, sodass die S. jeweils ausgeglichen bilanzieren kann.

In den Jahresabschlüssen der BW werden seit dem Jahr 1978 die von der X empfangenen Mittel, die noch nicht an die S. weitergereicht wurden, unter einer eigenen Position der Passiva mit der Bezeichnung "Sonderrücklage" ausgewiesen und der jeweilige Stand zu Lasten der BW (und zu Gunsten der S.) verzinst. Die Verzinsung hat ihre Grundlage nicht im Beschluss aus dem Jahr 1978, sondern erfolgt auf Eigeninitiative der BW. Die Verwaltung der noch nicht benötigten Mittel erfolgt durch die BW.

Die Jahr für Jahr geleisteten Zuschüsse wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien seit dem Jahr 1978 der Gesellschaftsteuer unterzogen, wobei jeweils von zwei gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgängen ausgegangen wurde (1.: freiwillige Leistung der X an die BW und 2: freiwillige Leistung der BW an die S.).

Am 30. Juni 2004 erhielt die BW von der X einen Zuschuss in Höhe von € 2.378.365,22 und ist Grundlage für diese Zuschussleistung der Beschluss aus dem Jahr 1978. Diese Leistung ist ein Teil des Gesamtzuschusses der X an die Bw. für 2004 und entspricht der jährliche Gesamtbetrag durch die mittlerweile eingetretene Wertsicherung dem im Beschluss aus dem Jahr 1978 genannten Betrag von S 35.000.000,00. Die erhaltenen Geldmittel wurden von der Bw. – ebenso wie die Zuschüsse der Vorjahre und der Folgejahre - zunächst der "Sonderrücklage" zugeführt und sodann bei Vorliegen des entsprechenden Bedarfs zur Abdeckung von Verlusten sowie zur Finanzierung von bestimmten Investitionen an die S. weitergeleitet. Zum 31. Dezember 2005 betrug der Stand der Sonderrücklage € 74.946,62.

Zu diesen Feststellungen gelangte der Senat durch folgende **Beweiswürdigung**:

Auf Grund der Vielzahl der in den vom Finanzamt im Verfahren zu RV/1927-W/03 vorgelegten Kapitalverkehrsteuerakten enthaltenen Jahresabschlüssen der S. und der BW und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. besteht für den unabhängigen Finanzsenat kein Zweifel, dass die BW die jährlich von der X erhaltenen Zuschüsse tatsächlich nur für Zwecke

der S. verwendet und die erhaltenen Beträge der S. bei Vorliegen eines entsprechenden Bedarfes der S. (für bestimmte Investitionen oder zur Verlustabdeckung) gemäß der im Beschluss der X enthaltenen Weisung in Teilbeträgen weiterleitet. Die Feststellungen über die Verzinsung und die Verwaltung der noch nicht benötigten Geldmittel durch die BW gründen sich im Wesentlichen auf das Vorbringen der S. während der mündlichen Senatsverhandlung im Verfahren zu RV/1927-W/03. Die Verzinsung der Geldmittel zu Gunsten der S. für jene Zeiten, in denen die Geldmittel von der Bw. verwaltet werden, ist den eingesehenen Jahresabschlüssen deutlich entnehmbar.

Aus dem festgestellten Sachverhalt folgt für die **rechtliche Beurteilung** Folgendes:

Gemäß § 2 Z. 2 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Leistungen, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt.

Weiters unterliegen nach der Bestimmung des § 2 Z. 4 KVG ua. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Gesellschaftsteuer:

a) Zuschüsse

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).

Bei Anwendung einer formalrechtlichen Betrachtungsweise liegen zwei getrennte Leistungen - eine von der X an die Bw. und eine zweite von der Bw. an die S. (die hier nicht verfahrensgegenständlich ist) - vor. Hinsichtlich des von der Bw. am 30. Juni 2004 erhaltenen Zuschusses in Höhe von € 2.378.365,22 war Leistende die X als unmittelbare Gesellschafterin. Dieser Leistung liegt keine vertragliche Vereinbarung zu Grunde, die den Charakter eines Gesellschaftsvertrages hat, weshalb hier innerstatlich kein Tatbestand iSd § 2 Z. 2 KVG, sondern nur ein solcher nach § 2 Z. 4 lit. a KVG in Betracht kommt.

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) unmittelbar anzuwenden.

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 Art. 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 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.

Übereinstimmung besteht mit der Bw. insofern, als im Bereich der Gesellschaftsteuer auf Grund der unmittelbaren Anwendbarkeit der Kapitalansammlungsrichtlinie seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist. 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).

Es ist daher der vorliegende Sachverhalt an Hand einer wirtschaftlichen und nicht rein formalen Betrachtungsweise rechtlich zu würdigen.

Im Urteil vom 12. Jänner 2006 in der Rs C-494/03 ("Senior Engineering Investments BV") war der EuGH mit der Zulässigkeit der Erhebung der Gesellschaftsteuer für Leistungen einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft befasst. Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens war Folgender:

Die Anteile einer "Muttergesellschaft" (Senior BV) mit Sitz in den Niederlanden wurde zur Gänze von einer englischen "Großmuttergesellschaft" (Senior Ltd) gehalten. Die "Muttergesellschaft" war Alleingesellschafterin einer "Enkelgesellschaft" (Senior GmbH) mit Sitz in Deutschland.

Am 8. Dezember 1997 erbrachte die "Großmuttergesellschaft" (Senior Ltd) eine Kapitaleinlage von DM 10.071.000,00 "auf das Agiokonto" der Enkelgesellschaft (Senior GmbH). Die Großmuttergesellschaft erhielt als Gegenleistung für die Kapitalzufuhr weder von der Tochtergesellschaft noch von der Muttergesellschaft Gesellschaftsrechte eingeräumt. Nach der

Fußnote 10 der Schlussanträge des Generalanwaltes vom 14.7.2005 handelte es sich um eine "formlose Kapitaleinlage" auf das Agiokonto der Enkelgesellschaft und wurde die Einlage nach dem Erwerb des Anteils "à fonds perdu" geleistet.

In Deutschland wurde auf diesen Vorgang keine Abgabe erhoben, da Deutschland die Gesellschaftsteuer mit Wirkung zum 1. Januar 1992 abgeschafft hat.

Die niederländischen Steuerbehörden gingen davon aus, dass 2 Vorgänge verwirklicht worden seien - einer zwischen Großmuttergesellschaft und Tochtergesellschaft und einer zwischen Muttergesellschaft und Enkelgesellschaft – und setzten gegenüber der in den Niederlanden ansässigen Tochtergesellschaft (Senior BV) Gesellschaftsteuer fest. Dies im Wesentlichen mit dem Argument, dass durch die Kapitalzufuhr der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft das Gesellschaftsvermögen der Tochtergesellschaft vermehrt worden sei und sich damit auch der Wert der Anteile der Tochtergesellschaft erhöht habe.

Dazu hat der EuGH im genannten Urteil unter RZ 23 ff Folgendes ausgeführt:

*"23 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 69/335 es unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einem Mitgliedstaat verbietet, von einer Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft) Gesellschaftsteuer für einen Beitrag zu erheben, den ihre Muttergesellschaft (Großmuttergesellschaft) an ihre Tochtergesellschaft (Enkelgesellschaft) geleistet hat.*

*24 Insoweit ist daran zu erinnern, dass die Richtlinie 69/335 in ihren Artikeln 1 bis 9 die Erhebung einer harmonisierten Gesellschaftsteuer auf Einlagen in Gesellschaften vorsieht.*

*25 Nach dem Aufbau der Richtlinie 69/335 und ihrer Systematik wird diese Gesellschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft erhoben, die Empfängerin der fraglichen Einlage ist. Dies ist gewöhnlich die Gesellschaft, der die in Rede stehenden Mittel oder Leistungen physisch übertragen werden. Nur ausnahmsweise kann es sich anders verhalten und muss der „eigentliche Empfänger“ der fraglichen Mittel oder Leistungen ermittelt werden (vgl. insbesondere im Fall eines Zuschusses an die Tochtergesellschaften der Gesellschaft, die ihr Kapital erhöht hat, Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-339/99, ESTAG, Slg. 2002, I-8837, Randnrn. 44 bis 47).*

*26 Überdies ergibt sich aus der sechsten Begründungserwägung und aus Artikel 2 der Richtlinie 69/335, dass Einlagen in Gesellschaften einmal (innerhalb der Gemeinschaft) besteuert werden (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 20. April 1993 in den Rechtssachen C-71/91 und C-178/91, Ponente Carni und Cispadana Costruzioni, Slg. 1993, I-1915, Randnr. 19, und vom 17. Dezember 1998 in der Rechtssache C-236/97, Codan, Slg. 1998, I-8679, Randnr. 27).*

*27 Für das Ausgangsverfahren ergibt sich aus der Sachverhaltsschilderung des vorlegenden Gerichts, dass der fragliche Beitrag als Einlage in die Enkelgesellschaft (Senior GmbH) geleistet wurde. Es spricht aber nichts dafür, dass unter den Umständen des Ausgangsverfahrens eine Ausnahmesituation vorläge, in der eine andere Gesellschaft, etwa die Tochtergesellschaft (Senior BV), als der „eigentliche Empfänger“ des Beitrags anzusehen wäre.*

*28 Daher ist zu prüfen, ob nach den Vorschriften der Richtlinie 69/335 der fragliche Beitrag bei der Enkelgesellschaft (Senior GmbH) gesellschaftsteuerpflichtig ist. Sollte dies der Fall sein, so könnte nämlich dieser Beitrag nicht mehr bei einer anderen Gesellschaft, hier der Tochtergesellschaft (Senior BV), besteuert werden.*



29 In diesem Zusammenhang führt Artikel 4 der Richtlinie 69/335 die Vorgänge auf, die die Mitgliedstaaten der Gesellschaftsteuer unterwerfen können oder müssen (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 18. März 1993 in der Rechtssache C-280/91, Viessmann, Slg. 1993, I-971, Randnr. 12, und vom 27. Oktober 1998 in der Rechtssache C-152/97, Agas, Slg. 1998, I-6553, Randnrn. 19 und 20).

30 Da es sich bei dem im Ausgangsverfahren fraglichen Vorgang um eine Kapitalzuführung einer Großmuttergesellschaft (Senior Ltd) an ihre Enkelgesellschaft (Senior GmbH) handelt, könnte er grundsätzlich entweder unter Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c oder unter Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 fallen.

31 Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 wird Gesellschaftsteuer erhoben auf die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art.

32 Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 können die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer erheben auf die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters (oder eines Aktionärs), die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile (oder der Aktien) zu erhöhen.

33 Ein Vergleich dieser beiden Bestimmungen ergibt, wie von der niederländischen Regierung ausgeführt, dass „Erhöhung des Kapitals“ im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 eine förmliche Erhöhung des Kapitals der Gesellschaft impliziert, und zwar entweder durch Ausgabe neuer Anteile oder Aktien oder Erhöhung des Nennwerts der bereits ausgegebenen Anteile oder Aktien (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81, Felicitas, Slg. 1982, 2771, Randnr. 15, und vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86, Dansk Sparinvest, Slg. 1988, 409, Randnr. 13).

34 Da unter Gesellschaftsvermögen die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses zu verstehen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. März 1990 in der Rechtssache C-38/88, Siegen, Slg. 1990, I-1447, Randnr. 12), umfasst die „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie indessen grundsätzlich jede Form der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft. So hat der Gerichtshof als „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ im Sinne dieser Vorschrift beispielsweise folgende Vorgänge angesehen: eine Gewinnabführung (vgl. Urteil vom 13. Oktober 1992 in der Rechtssache C-49/91, Weber Haus, Slg. 1992, I-5207, Randnr. 10), die Gewährung eines zinslosen Darlehens (vgl. insbesondere Urteil vom 17. September 2002 in der Rechtssache C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Slg. 2002, I-7397, Randnr. 18), eine Übernahme von Verlusten (vgl. Urteil Siegen, Randnr. 13) und den Verzicht auf eine Forderung (vgl. Urteil vom 5. Februar 1991 in der Rechtssache C-15/89, Deltakabel, Slg. 1991, I-241, Randnr. 12).

35 Im Ausgangsverfahren wurde der fragliche Beitrag „auf das Agio“ der Enkelgesellschaft (Senior GmbH) eingezahlt. Da jedoch eine Einzahlung „auf das Agio“ keine „Erhöhung des Kapitals“ der Gesellschaft mit sich bringt, fällt dieser Beitrag nicht unter Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335.

36 Der fragliche Beitrag fällt hingegen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335.

37 Die fragliche Kapitalzuführung führte nämlich erstens zu einer „Erhöhung des Gesellschaftsvermögens“ der Enkelgesellschaft (Senior GmbH).

38 Zweitens war dieser Beitrag „geeignet, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen“. Nach Erbringung dieses Beitrags sind die Gesellschaftsanteile an der Enkelgesellschaft (Senior GmbH) tatsächlich mehr wert.

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

40 Folglich ist der im Ausgangsverfahren streitige Beitrag nach den Vorschriften der Richtlinie 69/335 bei der Enkelgesellschaft (Senior GmbH) gesellschaftsteuerpflichtig.

41 Da jedoch Einlagen in Gesellschaften gemäß Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 in Verbindung mit deren sechster Begründungserwägung nur einmal (innerhalb der Gemeinschaft) besteuert werden können, kann der fragliche Beitrag nicht ein weiteres Mal bei der Tochtergesellschaft (Senior BV) besteuert werden.

42 In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass der fragliche Beitrag etwa auch das Gesellschaftsvermögen der Tochtergesellschaft (Senior BV) erhöht haben könnte. Eine solche Erhöhung könnte nämlich, wie der Generalanwalt in Nummer 21 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, nicht mehr als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung der zugunsten der Enkelgesellschaft (Senior GmbH) erbrachten Einlage darstellen. Sie wäre also nicht auf eine zweite, gesonderte Einlage, die als solche steuerbar wäre, zurückzuführen.

43 Ferner ist es unerheblich, dass der gemäß Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 für die Besteuerung der Enkelgesellschaft (Senior GmbH) zuständige Mitgliedstaat, also die Bundesrepublik Deutschland, diese Gesellschaft in Wirklichkeit nicht besteuert hat, weil dort die Gesellschaftsteuer seit dem 1. Januar 1992 abgeschafft ist. Die Mitgliedstaaten können nämlich gemäß Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 Einlagen in Gesellschaften von der Gesellschaftsteuer befreien, ohne dass dies etwa zur Folge hätte, dass sie von einem anderen Mitgliedstaat besteuert werden können. Vielmehr fördert die Richtlinie 69/335 punktuelle Befreiungen von der Gesellschaftsteuer (Artikel 7 Absätze 1 und 3 sowie Artikel 8 und 9) sowie deren vollständige Abschaffung (Artikel 7 Absatz 2) und regt die Mitgliedstaaten hierzu an. Die Richtlinie kann daher nicht so ausgelegt werden, dass einem Mitgliedstaat gestattet wird, die steuerrechtliche Enthaltensamkeit eines anderen Mitgliedstaats dazu auszunützen, seine eigenen Steuereinnahmen zu erhöhen.

44 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b in Verbindung mit Artikel 2 Absatz 1 und der sechsten Begründungserwägung der Richtlinie 69/335 es unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einem Mitgliedstaat verbietet, von einer Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft) Gesellschaftsteuer für einen Beitrag zu erheben, den ihre Muttergesellschaft (Großmuttergesellschaft) an ihre Tochtergesellschaft (Enkelgesellschaft) geleistet hat."

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ergibt sich aus diesem Urteil sowie den dort zitierten Schlussanträgen des Generalanwaltes vom 14. Juli 2005 und der Vorjudikatur des EuGH für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes Folgendes:

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.

Aus der im Jahr 1978 erfolgte Anweisung der X an die BW, die jährlich von der X erhaltenen Beträge ausschließlich für die effektiven Erfordernisse bei der S. zu verwenden, ergibt sich, dass der Erhalt der finanziellen Mittel durch die BW und die nach Bedarf (und deshalb mit Zeitverzögerung) erfolgende Verwendung der Mittel für die S. in einem untrennbaren Zusammenhang stehen. Die beiden Leistungen stellen daher einen einheitlichen Vorgang dar und ist der Vorgang nur einmal der Gesellschaftsteuer zu unterziehen.

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.

Im vorliegenden Fall wurden der Bw. von ihrer Gesellschafterin zwar physisch Geldmittel in Höhe von € 2.378.365,22 übergeben. Diese Mittel dürfen aber nur für Zwecke der S. verwendet werden und sind die Geldmittel von der Bw. bei Vorliegen eines entsprechenden Bedarfs an die S. weiterzuleiten. Deshalb ist nicht die Bw., sondern die S. als "eigentliche Empfängerin" der Leistung anzusehen.

Die Kapitalzuführung muss außerdem 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.

Selbst wenn man die Bw. als "eigentliche Empfängerin" der Leistung ansehen würde (zB weil sie die Geldmittel physisch von der X entgegen nimmt und sie bis zur Weiterleitung an die S. verwaltet), so liegt hier aus folgenden Gründen nur eine indirekte Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte der Bw. vor:

Mit der Leistung der X an die BW erhöht sich der Wert der Gesellschaftsrechte der BW nur indirekt. Bis zur Weiterleitung des Betrages an die S. weist die Bw. die erhaltenen Geldmittel zwar in der Sonderrücklage (und damit in den Eigenmitteln der Gesellschaft) aus. Diese Sichtweise berücksichtigt aber nicht, dass die Bw. die Geldmittel von ihrer Gesellschafterin unter einer Auflage erhält. Der Bw. ist zu folgen, dass die Bw. an die Weisungen ihrer Gesellschafterin gebunden ist. Durch den Erhalt des Zuschusses wird das Gesellschaftsvermögen der Bw. nicht um den Nennbetrag des Kapitals erhöht, weil dem Erhalt der Geldmittel die – zeitversetzte - Verpflichtung zur Weiterleitung gegenübersteht. Die Bw. hat die Geldmittel zu verwalten und ist sie auf Grund der Zweckbindung nur für eine begrenzte Zeit (nämlich bis zur Notwendigkeit der Abdeckung von Verlusten oder zur Finanzierung bestimmter Investitionen der S.) berechtigt, die Geldmittel für andere Zwecke zu nutzen. Würde diese zwischenzeitige Nutzung der Geldmittel durch die Bw. ohne

entsprechende Verzinsung erfolgen, so könnte der Wert der ersparten Zinsen eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung darstellen (siehe dazu zB UFS 28.9.2004, RV/2490-W/02 und VwGH 18.10.2005, 2004/16/0243). Im vorliegenden Fall leistet die Bw. Zinsen an die S.. Dem Wert der Nutzung der Geldmittel durch die Bw. steht ein entsprechender Aufwand der Bw. (für Zinsen) gegenüber, sodass das Wirtschaftspotential durch die vorübergehende Nutzung der Geldmittel nicht gestärkt wird.

Mit der Weiterleitung des Betrages an die S. wird deren Gesellschaftsvermögen verstärkt und erhöht sich damit der Wert der Gesellschaftsanteile der S.. Da die Bw. die Alleingesellschafterin der S. ist, hat die Werterhöhung der Anteile der S. auch eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Bw. zur Folge. Eine derartige Werterhöhung stellt jedoch nach der Judikatur des EuGH nur eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung dar (siehe dazu RZ 42 des Urteiles des EuGH vom 12.1.2006, RS C-494/03, "Senior Engeneering Investments BV" mit Hinweis auf RZ 21 der Schlussanträge des Generalanwalts vom 14.7.2005). Diese Werterhöhung der Anteile der Bw. ist nur als Auswirkung eines einheitlichen Vorganges anzusehen. Ein steuerpflichtige Vorgang wird nicht durch die indirekte Werterhöhung der Anteile der Bw., sondern durch die Werterhöhung der Anteile der S. bewirkt (siehe dazu auch die Berufungsentscheidung des UFS vom 10.8.2006, RV/1927-W/03).

Der Zuschuss der X an die Bw. vom 30. Juni 2004 in Höhe von € 2.378.365,22 stellt daher keinen Vorgang im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 dar. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Jänner 2007