

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder Ri2, Ri3 und Ri4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache der BF, ADR, vertreten durch Cura Treuhand u Revisions GmbH, Gumpendorfer Straße 26, 1060 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 01.07.2011, ErfNr***, StNr*** betreffend Gesellschaftsteuer nach durchgeführter mündlicher Verhandlung am 22.12.2015 zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO insofern abgeändert, als die Gesellschaftsteuer für die nachstehend angeführten Zuschüsse mit 1 % der angeführten Bemessungsgrundlage mit folgenden Abgabenbeträgen festgesetzt wird:

Datum der Leistung	Leistender Gesellschafter	Bemessungsgrundlage	Abgabenbetrag
04.11.2004	GESELLSCHAFTER1	€ 2.050.000,00	€ 20.500,00
26.11.2004	GESELLSCHAFTER1	€ 2.050.000,00	€ 20.500,00
26.01.2005	GESELLSCHAFTER1	€ 2.650.000,00	€ 26.500,00
26.01.2005	GESELLSCHAFTER2	€ 2.650.000,00	€ 26.500,00
29.06.2005	GESELLSCHAFTER1	€ 1.925.000,00	€ 19.250,00
29.06.2005	GESELLSCHAFTER2	€ 1.925.000,00	€ 19.250,00
31.08.2005	GESELLSCHAFTER1	€ 1.290.000,00	€ 12.900,00
31.08.2005	GESELLSCHAFTER2	€ 1.290.000,00	€ 12.900,00
31.08.2005	GESELLSCHAFTER1	€ 2.625.000,00	€ 26.250,00
31.08.2005	GESELLSCHAFTER2	€ 2.625.000,00	€ 26.250,00
14.03.2006	GESELLSCHAFTER1	€ 5.410.000,00	€ 54.100,00
14.03.2006	GESELLSCHAFTER2	€ 5.410.000,00	€ 54.100,00
15.03.2006	GESELLSCHAFTER3	€ 475.000,00	€ 4.750,00
15.03.2006	GESELLSCHAFTER3	€ 4.460.000,00	€ 44.600,00
Summe		€ 36.835.000,00	€ 368.350,00

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Gegenstand des Verfahrens vor dem BFG

Gegenstand des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist die Beschwerde (vormals Berufung) der BF (kurz BF-KG oder Bf.) gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) vom 1. Juli 2011 zu ErfNr*** betreffend Gesellschaftsteuer.

II. Inhalt des angefochtenen Bescheides

Der an die Bf. gerichtete Bescheid vom 1. Juli 2011 enthält folgenden Betreff:

"Gesellschaftsteuer 2004 bis 2006 vom 23. März 2009"

Der Spruch lautet:

" Die Gesellschaftsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit € 517.550,00.

Dieser Betrag ist am 8. August 2011 fällig.

Berechnung der festgesetzten Gesellschaftsteuer:

Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z. 2 bis 4 KVG in Höhe von € 51.755.000,00 (gerundet gemäß § 204 BAO) € 517.550,00."

Die Begründung hat folgenden Inhalt:

" Gesellschaftsteuerpflichtige Leistung gem. § 2 Z. 2 KVG aus dem mit dem Gesellschaftsvertrag verbundenen Rahmenvertrag vom 28.06.2004.

Die Leistungsverpflichtung aus diesem Vertrag ist, soweit sie nicht von einem Gesellschafter erfüllt wurde, gesellschaftsteuerpflichtig, da sie vom Gesellschafter des Gesellschafters für diesen übernommen wurde.

Wird ein unter § 2 KVG subsumierender Vorgang zwischen der Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft verwirklicht und erbringt die Großmutter diese Leistung, dann ist diese Leistung der Muttergesellschaft zuzurechnen und begründet, da sie unmittelbare Gesellschafterin ist, die Gesellschaftsteuerpflicht.

Leistungen 2004-2006	€	53.525.000,00
davon § 207 Abs. 2 BAO	€	1.770.000,00
Bemessungsgrundlage	€	51.755.000,00

III. Rechtsmittelverfahren vor dem Finanzamt

1. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Bf. die ersatzlose Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheids, da die Tatbestandsmerkmale des § 2 Z 2 KVG durch die gegenständlichen Zuschüsse nicht erfüllt seien. In Bezug auf den Sachverhalt werde auf die als Beilage angefügte umfassende Darlegung, welche die steuerliche Vertretung dem Finanzamt namens der GROSSMUTTER1 in Beantwortung eines Vorhaltes mit Schreiben vom 5. März 2010 vorgelegt habe, verwiesen.

Vorweg sei in diesem Zusammenhang klarzustellen, dass die in der Bescheidbegründung gewählte Formulierung, "der mit dem Gesellschaftsvertrag verbundene Rahmenvertrag" eine in realita nicht in dieser Form bestehende Verknüpfung der beiden Verträge unterstellt. Allenfalls lasse sich eine zeitliche Nähe der Unterfertigung der beiden Verträge konstatieren; inhaltlich seien der Gesellschaftsvertrags der BF-KG und der Rahmenvertrag jedoch klar voneinander zu trennen:

- Der Gesellschaftsvertrag behandle die im Rahmen der Gründung der Kommanditgesellschaft elementaren Regelungen, darunter Firma, Gegenstand, Gesellschafter, Einlageverpflichtung der Kommanditisten von je € 100.000,00, Geschäftsführung, Vertretung. Einen Verweis auf den Rahmenvertrag umfasse der Gesellschaftsvertrag nicht.
- Der Rahmenvertrag enthalte grundlegende Aussagen zu dem gemeinsamen Projekt, welches im Wege einer zu gründenden bzw. bereits gegründeten Kommanditgesellschaft verwirklicht werden sollte. Ein konkreter Verweis auf den Gesellschaftsvertrag der BF-KG sei im Rahmenvertrag nicht enthalten.

Von einem "mit dem Gesellschaftsvertrag verbundenen Rahmenvertrag" könne daher nicht die Rede sein.

Der Belastung der gegenständlichen Zuschüsse liege die vom dortigen Finanzamt getroffene Annahme zugrunde, es lägen Pflichtleistungen iSd § 2 Z 2 KVG vor. Diese Annahme decke sich jedoch nicht mit dem tatsächlich vorliegenden Sachverhalt.

Weder dem Gesellschaftsvertrag noch dem Rahmenvertrag sei eine Verpflichtung der Gesellschafter der BF-KG, dieser über das vereinbarte Kommanditkapital hinausgehende Eigenmittel zuzuführen, zu entnehmen.

Die einzigen, die Gesellschafter der BF-KG treffenden Verpflichtungen, der Gesellschaft Eigenmittel zuzuführen, seien den Punkten 3.3 bis 3.5 des Gesellschaftsvertrages der Kommanditgesellschaft vom 12.05.2004 zu entnehmen, wonach je Kommanditist eine Kommanditeinlage iHv € 100.000,00 zu erbringen ist.

Die betreffenden Eigenkapitalzuführungen seien im Rahmen der Gründung erfolgt und seien korrekterweise als Pflichtleistungen iSd § 2 Z 2 KVG der Gesellschaftsteuer unterzogen worden.

Die Bestimmung, aus welcher die Abgabenbehörde offensichtlich die der Gesellschaftsteuerbelastung zugrunde gelegte Verpflichtung ableiten zu können vermeint, dürfte Punkt 3. (Finanzierung) des Rahmenvertrags vom 28.6.2004 sein:

"Die Kosten für die Verwirklichung des Projekts einschließlich Kosten für die Anlauffinanzierung werden voraussichtlich rund EUR 52 Millionen betragen. Die Kosten werden nach dem Abschluss des Generalunternehmervertrags genauer feststehen.

Die Vertragsparteien verpflichten sich, diese Kosten wie folgt zu übernehmen

- Kapitaleinlagen
- Stammkapital
- Gesellschafterdarlehen (Großmutterdarlehen)
- Haftung für Kredite der Gesellschaft

Die Vertragsparteien verpflichten sich im Verhältnis ihrer Beteiligung (Punkt 1.1.) an der Finanzierung mitzuwirken und entsprechende Verpflichtungen zu übernehmen."

Die "Verpflichtung" der Vertragsparteien beschränke sich unmissverständlich auf die aliquote Mitwirkung an der Finanzierung des im Rahmenvertrag umrissenen Projekts - der Errichtung eines XXX.

Eine Vorbestimmung, in welchem Ausmaß die Projektfinanzierung im Wege von Eigen- oder Fremdmitteln erfolgen solle, sei weder dem Wortlaut des Rahmenvertrags noch der seinerzeitigen Intention der Vertragsparteien zu entnehmen.

Über das Kommanditkapital der BF-KG hinausgehende Finanzierungsbeiträge hätten folglich anstelle der Zufuhr von (Großmutter-)Zuschüssen auch auf jede andere der in Punkt 3 des Rahmenvertrags genannten Formen erfolgen können, etwa durch Überlassung von Fremdkapital durch unmittelbare oder mittelbare Gesellschafter oder durch die Übernahme von Haftungen.

Darüber hinaus sei klarzustellen, dass die BF-KG nicht Vertragspartner des Rahmenvertrags ist. Ansprüche aus diesem Vertragswerk hätten daher allenfalls die Vertragspartner ableiten und von einem säumigen Vertragspartner die aliquote Mitwirkung an der Finanzierung fordern können.

In diesem Falle wäre es den Vertragspartnern - ohne die Regelungen des Rahmenvertrags zu verletzen – wiederum offen gestanden, eine Fremdfinanzierung oder Haftungsübernahme anzubieten.

Auf Seiten der BF-KG habe zu keinem Zeitpunkt ein durchsetzbarer Rechtsanspruch bestanden, von ihren Gesellschaftern eine über das Kommanditkapital hinausgehende Eigenmittelzuführung zu fordern.

Ein solcher Anspruch stelle jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH eine grundlegende Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 2 Z 2 KVG dar:

VwGH 30.3.1998, 97/16/0004: "[...] Weitere Voraussetzung der Erfüllung des § 2 Z 2 KVG ist, daß es sich um eine Pflichtleistung handelt, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird, daß also die Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf die Leistung hat und das Gesellschaftsverhältnis für die Rechtspflicht zur Leistung kausal ist (Hinweis Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz/4, RZ 34 zu § 2 KVG). [...]"

Da weder durch den Abschluss von Gesellschafts- noch Rahmenvertrag ein den unmittelbaren Gesellschaftern gegenüber bestehender, über die Einzahlung der Kommanditeinlagen hinausgehender Rechtsanspruch der BF-KG begründet wurde könne durch die Muttergesellschaften kein weiterer unter § 2 KVG zu subsumierender Tatbestand verwirklicht worden sein.

Die berufungsgegenständlichen Zuschüsse der Großmuttergesellschaften GROSSMUTTER1 und GROSSMUTTER2 seien folglich nicht in Erfüllung von Verpflichtungen der unmittelbaren Gesellschafter erbracht worden und stellen daher auch keine den Muttergesellschaften zuzurechnenden Leistungen dar.

Mangels Zulässigkeit einer Zurechnung der Zuschüsse zu den unmittelbaren Gesellschaftern sei der Tatbestand des § 2 Z 2 KVG nicht erfüllt, da es sich bei den Zuschüssen nicht um "Leistungen von den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft" handelt.

Vielmehr handle es sich um "echte" Großmutterzuschüsse, welche, da sie eben nicht von den unmittelbaren Gesellschaftern stammen und diesen auch nicht zuzurechnen sind, nicht der Gesellschaftsteuer zu unterziehen seien.

Der berufungsgegenständliche Bescheid stehe daher im Widerspruch zu den Bestimmungen des § 2 KVG und sei demgemäß als rechtswidrig ergangen zu erachten.

Das in der Beschwerde genannte Schreiben vom 5. März 2010 wurde von der steuerlichen Vertreterin namens der GROSSMUTTER1 beim Finanzamt eingebracht und hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"I. Sachverhalt

Die GROSSMUTTER1 (kurz 1) hat ihrer Enkelgesellschaft, der BF (kurz BF-KG) in den Jahren 2004 bis 2006 sieben Zuschüsse iHv insgesamt € 36 Mio gewährt.

Die Zuschüsse gehen auf das zwischen 1 und der . GROSSMUTTER2 (kurz 2) lancierte Projekt, gemeinsam ein XX zu errichten, zurück.

Angesichts dessen, dass die Zuschüsse nicht von den unmittelbaren Gesellschaftern der BF-KG geleistet wurden und auch keine Gründe für eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung iSd Erlass des BMF vom 14.03.2003, GZ 10 5004/1-IV/10/03, vorlagen, wurden sie als steuerfreier Großmutterzuschuss keiner gesellschaftsteuerrechtlichen Würdigung unterzogen.

Folgend erlauben wir uns, den Sachverhalt auf Basis der im Zusammenhang mit dem Projekt XX sowie der Zuschussleistung errichteten Urkunden umfassend offenzulegen und damit die Tatsache des Nichtvorliegens eines Vorgangs iSd § 2 Z 4 KVG zu belegen.

II. Errichtete Urkunden

1. Im Jahr 2003 hat die 1 mit der 2 Gespräche über die gemeinsame Planung und Errichtung eines XXX in Y aufgenommen.

Die Errichtungsabsicht, die Rahmenbedingungen des Projekts, sowie die den Vertragspartnern zugewiesenen Aufgaben wurden zwischen 1 und 2 in Form eines Letter of Intent vom 28. Mai 2003 (Beilage 1) konkretisiert und dokumentiert. Zur Intention der 1 wird darin Folgendes ausgeführt:

*"Als **Holding im **Konzern leitet sie die Unternehmen GESELLSCHAFTER2, A, GES-ER1 sowie C. Strategischer Fokus ist die erfolgreiche Ausrichtung des gesamten Konzerns auf Auswirkungen der, sowie die Weiterentwicklung und der Aufbau strategischer Partnerschaften. ist vordringlichstes Konzernziel."*

Der Plan der 1, ein XX zu errichten, geht dabei auf eine von D und 1 im Jahr 2001 durchgeführte Machbarkeitsstudie zurück. Das Finanzierungserfordernis wurde damals auf insgesamt rd. € 42 Mio eingeschätzt.

Bereits im Rahmen des Letter of Intent hat die 1 festgelegt, ihre 100 %-igen Tochtergesellschaften GES-ER1 (B.) und GESELLSCHAFTER2 (E) in die Umsetzung des Projekts einzubeziehen, um deren "Erfahrungen im bereits in der Initialphase der Zusammenarbeit zur Verfolgung der gemeinsamen Interessen nutzen" zu können.

2. Die Kooperation zur Umsetzung des von 1 und 2 beschlossenen und im Letter of Intent dargelegten Projekts wurde im Wege eines Rahmenvertrags (Notariatsakt vom 28. Juni 2004, Beilage 2, samt Deckblatt mit Inhaltsverzeichnis der mit der Kooperation zwischen 1 und 2 in Zusammenhang stehenden Schriftstücke) verankert.

Die Vertragsparteien - die "Großmutter1 Gesellschaften" E und die B., sowie 2 und 2 Bet - legten im Rahmenvertrag unter anderem folgende Eckpunkte des Projekts fest:

- Gesellschaftsrechtliche Struktur,*
- Wirtschaftlichkeitsrechnung,*
- Finanzierung,*
- Zeitplan,*
- Personal,*
- Standort,*
- Ersatz der Aufwendungen,*
- Umsetzung des gemeinsamen Projekts,*
- Verschwiegenheit,*
- Vertragsdauer ...*

Im Punkt Finanzierung verpflichten sich die Vertragsparteien, an der Projektfinanzierung mitzuwirken:

"Die Kosten für die Verwirklichung des Projekts einschließlich Kosten für die Anlauffinanzierung werden voraussichtlich rund EUR 52 Millionen betragen. Die Kosten werden nach dem Abschluss des Generalunternehmervertrages genauer feststehen. Die Vertragsparteien verpflichten sich, diese Kosten wie folgt zu übernehmen

- Kapitaleinlagen*
- Stammkapital*
- Gesellschafterdarlehen (Großmutterdarlehen)*
- Haftung für Kredite der Gesellschaft*

Die Vertragsparteien verpflichten sich im Verhältnis ihrer Beteiligung (Punkt 1.1.) an der Finanzierung mitzuwirken und entsprechende Verpflichtungen zu übernehmen."

Klarzustellen ist diesbezüglich, dass den Vertragsparteien verschiedene Formen der Eigen- als auch Fremdfinanzierung offen gestellt werden; eine Verpflichtung der unmittelbaren Gesellschafter der BF-KG zur Leistung von Eigenmitteln kann folglich aus dem Rahmenvertrag nicht abgeleitet werden.

3. Die BF-KG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11.5.2004 (Notariatsakt selben Datums, Beilage 3) in der Rechtsform einer GmbH & Co KG gegründet, Kommanditisten sind - wie im Letter of Intent vorgesehen - B., E und 2 (Abtretung an 2 Bet im Oktober 2004); Komplementärin ist die zeitgleich gegründete KOMPLEMENTÄRIN (F. GmbH), an der wiederum B., E und 2 Bet zu je einem Drittel beteiligt sind.

In Punkt 3.3 bis 3.5 des KG-Vertrags verpflichten sich die Kommanditisten zur Leistung einer Einlage von je € 100.000,00.

z.B. Punkt 3.3: " Die GESELLSCHAFTER2 hat eine Kapitaleinlage (Vermögenseinlage von EUR 100.000,-- (Euro einhunderttausend) zu leisten. Die Kapitaleinlage entspricht der Pflichteinlage und der in das Firmenbuch einzutragenden Hafteinlage."

Eine über die Hafteinlage von € 100.000,00 hinausgehende Nachschuss- oder Einlageverpflichtung ist im Gesellschaftsvertrag nicht begründet. (Auch wäre andernfalls die Unterfertigung des Gesellschaftsvertrags nicht durch die zu diesem Zweck ausgestellten Vollmachten gedeckt gewesen.)

4. Mit Geschäftsführungsbeschluss der 1 vom 21. September 2004 (Beilage 4) hat die 1 - in Umsetzung des Letter of Intent sowie des Rahmenvertrags - beschlossen, der BF-KG einen Großmutterzuschuss in Höhe von € 36 Mio zu gewähren.

"Zur Finanzierung der Investitionen der Enkelgesellschaft BF wurde seitens der Gesellschafter beschlossen, diese mit entsprechenden Eigenmitteln auszustatten. Aus steuerlicher Sicht bietet sich seitens der Großmutter1 an, diese Mittel unter Vermeidung einer 1%igen Gesellschaftsteuerpflicht durch einen Großmutterzuschuss zuzuführen. Eine Rückführung dieser Mittel ist durch entsprechende Gewinnausschüttungsbeschlüsse bei ihren Tochterunternehmen GESELLSCHAFTER2 und GES-ER1 möglich.

Die Geschäftsführung der GROSSMUTTER1 beschließt daher, der Enkelgesellschaft BF einen Großmutterzuschuss in Höhe von 36 Mio EUR zu gewähren. (Der auf die GESELLSCHAFTER2 und GES-ER1 entfallende Anteil entspricht in Entsprechung der Anteilsverhältnisse an der Gesellschaft jeweils 18 Mio EUR.)"

In Bezug auf die allenfalls missverständliche Formulierung, die Gesellschafter hätten beschlossen, die BF-KG mit Eigenmitteln auszustatten, ist klarzustellen, dass ein solcher Beschluss der B. oder der E nicht vorliegt. Die unmittelbaren Gesellschafter haben sich lediglich verpflichtet, der BF-KG Eigenmittel iHv € 100.000,00 zuzuführen (Haftkapital lt. Gesellschaftsvertrag), sowie die Finanzierung des Projekts XX mit Eigen- oder Fremdmitteln zu betreiben (Rahmenvertrag).

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass die angeführte Möglichkeit der 1, sich über künftige Gewinnausschüttungen refinanzieren zu können, in keinem unmittelbaren wirtschaftlichem Zusammenhang mit der beschlossenen Zuschussgewährung steht. Die 1 hat - unabhängig von der Gewährung eines Großmutterzuschusses an die BF-KG - als Alleingesellschafterin von B. und E das Recht, von diesen eine Ausschüttung der Gewinne zu fordern. In der Entscheidung, wofür die 1 die betreffenden Mittel verwendet oder in welcher Höhe sie Gewinnausschüttungen beschließt, ist sie nicht eingeschränkt. (Auch hat die 1 von der Möglichkeit, Gewinne der B. und E auszuschütten, trotz der Großmutterzuschussgewährung nicht über Gebühr Gebrauch gemacht.)

Aus dem Geschäftsführungsbeschluss der 1 ist weiters der Wille der 1 abzuleiten, der BF-KG die für die Umsetzung des Projekts erforderlichen Mittel im Wege eines steuerfreien Großmutterzuschusses zuzuwenden. Auch wird die Beurteilung der Zuschussgewährung als nicht der Gesellschaftsteuer unterliegende Maßnahme klar dokumentiert.

Die beabsichtigte und explizit erwähnte Vermeidung der Belastung mit Gesellschaftsteuer im Wege der Gewährung eines Großmutterzuschusses ist dabei als legitime und rechtlich zulässige Gestaltung einzustufen.

5. Die Zuschüsse der 1 an die BF-KG erfolgten in den Jahren 2004 bis 2006 in sieben Teilbeträgen:

<i>Buchungsdatum</i>	<i>Beleg Nr.</i>	<i>Betrag</i>	<i>Text</i>
04.11.2004	6000007	4.100.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 27.10.2004 6/0001
26.11.2004	6000020	4.100.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 25.11.2004 12/0001
26.01.2005	6000035	5.300.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 25.1.2005 6/0001
29.06.2005	6000102	3.850.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 28.6.2005 43/0001
31.08.2005	6000125	2.580.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 31.8.2005, 64/0001
31.08.2005	6000126	5.250.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 31.8.2005, 64/0001
14.03.2006	6000053	10.820.000	BANK 015/0001 14.3.2006 GROSSMUTTER1, Zuschuss
		36.000.000,00	

Die Überweisungen erfolgten durch die 1 direkt an die BF-KG (Zahlungsbelege lt. Beilage 5).

Auf Ebene der 1 wurden die Zuschüsse in Umsetzung des Geschäftsführungsbeschlusses der 1 vom 21.9.2004, je zur Hälfte auf die Beteiligung an der B. und der E gebucht.

In B. und E erfolgte entsprechend den Grundsätzen der Verbuchung von Großmutterzuschüssen je eine Aktivierung auf die Beteiligung an der BF-KG sowie eine Erhöhung der Kapitalrücklage.

III. Zusammenfassung, steuerliche Würdigung

1. Die 1 hat im Zuge der Umsetzung des von ihr initiierten und gemeinsam mit 2 in Gang gesetzten Projekts, der Errichtung eines XXX in Y, ihrer Enkelgesellschaft BF-KG sieben Zuschüsse iHv insgesamt € 36 Mio gewährt.

2. Die betreffenden Zuschüsse wurden seitens der 1 als Großmutterzuschüsse ausgestaltet.

Die BF-KG als Empfängerin hat die Zuwendungen als steuerfrei beurteilt; für eine gesellschaftsteuerliche Würdigung bestand keine Veranlassung.

3. Die damals getroffene rechtliche Beurteilung ist darin begründet, dass die gegenständlichen Zuschüsse weder bei zivilrechtlicher Betrachtung noch in Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des BMF-Erlasses vom 14.3.2003, GZ 10 5004/1-IV/10/03, als von den unmittelbaren Gesellschaftern stammend einzustufen sind.

4. Vielmehr handelt es sich - wie aus dem oben dargestellten Sachverhalt klar abzuleiten ist - um freiwillige Zuschüsse der 1, deren zentrales eigenes Interesse an der Umsetzung des von ihr initiierten Kraftwerksprojekts im Letter of Intent klar dokumentiert ist.

5. Auf Ebene der 100 % Tochtergesellschaften B. und E, welche zwecks Nutzung von Know-how und Synergieeffekten zur Umsetzung des Projekts mit herangezogen wurden, bestehen hingegen keinerlei derartige Eigeninteressen; die Gesellschaften sind vielmehr der Muttergesellschaft weisungsunterworfen.

Auch war eine Verpflichtung der B. bzw. E, eine über die Hafteinlage hinausgehende Zufuhr mit Eigenmitteln vorzunehmen, zu keinem Zeitpunkt gegeben.

6. Ein Anwendungsfall des o.g. BMF-Erlasses aus 2003 ist folglich nicht gegeben, da zwischen B. bzw. E einerseits und BF-KG andererseits kein unter § 2 KVG zu subsumierender Vorgang gesetzt wurde.

Weder liegt eine freiwillige Leistung von B. oder E vor, noch waren diese zu entsprechenden Leistungen verpflichtet. Eine Leistung der 1 in Erfüllung etwaiger von B. und E gesetzter Tatbestände iSd § 2 Z 4 KVG kann daher nicht unterstellt werden.

Auch im Sinne der mit Erkenntnis des EuGH vom 12.01.2006, C-494/03, weiterentwickelten wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt keine Zuschussleistung "vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters" [Anm: hier sinngemäß B. und E]

vor. Das primäre Interesse an der Umsetzung des Projekts und der dazu erforderlichen Zuschussgewährung liegt auf Ebene der 1 oder allenfalls bei deren Eigentümerin, der G bzw. der D, nicht aber bei den direkten Gesellschaftern der BF-KG.

7. Die Zuschüsse der 1 sind daher als eigenständige freiwillige Zuschüsse der Großmutter- an die Enkelgesellschaft einzustufen und wurden daher zurecht als nicht der Gesellschaftsteuer unterliegende Großmutterzuschüsse eingestuft."

2. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2012 hielt das Finanzamt den Berufungsausführungen Folgendes entgegen:

"Den Zusammenhang mit dem Gesellschaftsvertrag stellt der Rahmenvertrag in Punkt 1. selbst her. Die Vereinbarungen des Rahmenvertrages ergänzen die Bestimmungen der Gesellschaftsverträge. Die Bestimmungen des Rahmenvertrages haben die gleiche Wirksamkeit wie im Fall der Aufnahme in die Gesellschaftsverträge. Die Finanzierungsverpflichtung wird selbst in der Berufung genannt. Im Beschluss der Geschäftsführung der GROSSMUTTER1 v. 21.9.2004 ist fest gehalten, dass die Gesellschafter beschlossen haben, die Berufungswerberin mit Eigenmitteln auszustatten. Dort ist auch der Hinweis auf den Großmutterzuschuss zur Vermeidung der Gesellschaftsteuer festgeschrieben. Weitere Leistungen aus dem Gesellschaftsverhältnis fallen unter § 2 Z 2 KVG."

5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bf. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Zur Begründung wurde auf das Vorbringen in der seinerzeitigen Rechtsmittelschrift verwiesen. Die in der Berufung vorgebrachte Argumentation, wonach keine Verpflichtung der Gesellschafter zur Zufuhr von Eigenmitteln bestanden habe, sei durch die widersprüchlichen Aussagen der Begründung der BVE nicht entkräftet worden.

Weder durch Dritte geschlossene Rahmenverträge hätten einen Gesellschaftsverträgen gleichzusetzenden Charakter, noch könne eine allgemeine Zusage zur Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital einer Verpflichtung zu weiteren Einzahlungen oder Nachschüssen iSd § 2 Z 2 KVG gleichgestellt werden.

IV. Verfahren vor dem UFS und dem BFG

1. Vorlage der Berufung an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 31. Mai 2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

2. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher 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.

3. Ermittlungen seitens des BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt ErfNr*** und in den über Anforderung vom Finanzamt vorgelegten Arbeitsbogen mit der GZ. ABNr **** sowie durch Firmenbuchabfragen.

4. Vorhalteverfahren des BFG

4.1.1. Vorhalt ans FA vom 19.12.2014

Am 19. Dezember 2014 richtete das Bundesfinanzgericht einen Vorhalt mit folgendem Inhalt an das Finanzamt:

"Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde für mehrere an die BF in den Jahren 2004 bis 2006 erbrachte Leistungen von einer Bemessungsgrundlage von € 51.755.000,00 Gesellschaftsteuer festgesetzt und wird dabei im Betreff auf das Datum "23. März 2009" Bezug genommen.

*Aus den im Bemessungsakt ErfNr*** befindlichen Ausdrucken aus dem AIS ist ersichtlich, dass es ein "Schriftstück vom 23.03.2009" geben muss. Auf dieses Schreiben wurde offensichtlich vom Finanzamt im Vorhalt vom 16. Juni 2009 an die GESELLSCHAFTER1 Bezug genommen.*

*Im Bemessungsakt ErfNr*** (zumindest jenem Teil der dem BFG vorliegt) ist jedoch kein Schriftstück vom 23. März 2009 enthalten (der Bemessungsakt beginnt mit einem Firmenbuchauszug der GESELLSCHAFTER1 vom 17.4.2009). Auch im bereits angeforderten Arbeitsbogen ABNr. **** befindet sich kein Schreiben mit dem genannten Datum.*

Aus der Begründung des Bescheides ergibt sich, dass das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass zu unterschiedlichen Zeitpunkten gesellschaftsteuerpflichtige Vorgänge verwirklicht worden sind. Für diese mehreren Vorgänge nahm das Finanzamt offensichtlich eine Zurechnung an den/die Gesellschafter iSd KVG als Leistende vor.

Es ist zwar nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 30.5.1994, 93/16/0093) nicht zweifelhaft, dass mehrere Besteuerungsfälle formularmäßig in einem (Sammel-)Steuerbescheid zusammengefasst werden können. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 198 Abs. 2 BAO, wonach Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten haben, sind aber bei einer solchen formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegender Vorgänge die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen. Jeder Rechtsvorgang bildet nämlich einen in sich geschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsvoraussetzungen je für sich gesondert zu würdigen sind (vgl. dazu VwGH 26.1.1995, 94/16/0058, 0059).

Der UFS hat in der Berufungsentscheidung vom 21.12.2012, RV/0377-S/10, darauf hingewiesen, dass bei Sammelbescheiden das Vorliegen mehrerer Bescheide eindeutig erkennbar sein müsse. Jeder dieser Bescheide müsse für sich allein alle gesetzlich vorgeschriebenen Bestandteile enthalten, er habe sein eigenes Schicksal und sei für sich bekämpfbar. Damit müssen dem Bescheid die Art und Höhe jeder Abgabe und deren Bemessungsgrundlage zu entnehmen sein. Dabei ist es zulässig, dass diese Bestandteile nicht im Spruch eines Bescheides, sondern in einer Beilage (zB einem Außenprüfungsbericht) aufscheinen und die Bezeichnung als Bescheid, der Bescheidadressat und die Rechtsmittelbelehrung nur einmal angeführt werden.

Der angefochtene Bescheid nennt im Spruch die Bemessungsgrundlage nur in einer Summe und ist weder aus der Begründung, noch aus einer Beilage oder sonst aus einem Schriftstück, auf das im Bescheid Bezug genommen wird (zB eine Steuererklärung, in der vom Steuerpflichtigen mehrere Vorgänge zusammengefasst wurden) ersichtlich, für welche konkreten Vorgänge das Finanzamt Gesellschaftsteuer festgesetzt hat. Nach Ansicht der Berichterstatterin erweist sich der angefochtene Bescheid daher insofern als rechtswidrig.

Sollte sich eine entsprechende Aufgliederung aus dem "Schriftstück vom 23.3.2009" ableiten lassen, wird um Übermittlung jenes Aktes (jener Aktenteile) gebeten, in dem sich das Schriftstück befindet."

4.1.2. Stellungnahme des Finanzamtes vom 23.1.2015

Das Finanzamt gab mit Schreiben vom 23. Jänner 2015 dazu eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

*"Der gegenständliche Bemessungsakt wurde am 23.03.2009 mit der Bezeichnung "Schriftstück vom 23.03.2009" zur Erfassungsnummer *** aufgenommen (Akt Bl. 3).*

Unter "Schriftstück vom 23.03.2009" sind die Bilanzen inklusive Anhänge zum 30.09.2005, zum 30.09.2006 und zum 30.09.2007 zu verstehen (Akt Bl. 15-121).

Ein konkretes Schriftstück vom 23.3.2009 existiert nicht.

Im angefochtenen Bescheid wurden "Leistungen 2004 - 2006" angeführt.

Die einzelnen Leistungen wurden namens der GROSSMUTTER1 mit Schreiben vom 5.3.2010 dem Finanzamt bekannt gegeben (Akt Seite 173). Demnach wurden in den Jahren 2004 - 2006 Zuschüsse in Höhe von insgesamt € 36.000.000,00 an die Beschwerdeführerin geleistet.

Auf dieses Schreiben wird in der Beschwerde ausdrücklich hingewiesen (Punkt III/1 der Beschwerde). Zu diesen Beträgen kommt der von der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 27.5.2011 (Akt Seite 415) angeführte Großmutterzuschuss in Höhe von € 15.755.000,00 hinzu, sodass sich insgesamt ein Betrag in Höhe von € 51.755.000.- ergibt.

Die Entscheidung des UFS vom 21.12.2012, RV/0377-S/10 kann mit gegenständlichem Fall nicht verglichen werden, war doch der dieser Entscheidung zu Grunde liegende, mit

Berufung bekämpfte Bescheid "mit so vielen Fehlern und Unklarheiten behaftet, dass es nicht möglich ist, die zu entscheidende "Sache" ausreichend zu konkretisieren".

Auch wenn der Erwerbsvorgang im Bescheid unrichtig bzw ungenau bezeichnet worden sein sollte, erweist sich der Bescheid dennoch nicht als rechtswidrig. Gemäß § 279 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruches als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern.

Das Finanzamt hat im Bescheid als Betreff nicht "Schriftstück vom 23.3.2009" angeführt, sondern "Gesellschaftsteuer 2004 bis 2006" und hat in der Begründung ausgeführt "Leistungen 2004 bis 2006".

Damit hat die Abgabenbehörde doch deutlich gemacht, welche Vorgänge mit gegenständlichem Bescheid besteuert wurden, zu mal die einzelnen Leistungen dem Finanzamt mit Schriftsätzen bekannt gegeben wurden."

Mit dem in der Stellungnahme des Finanzamtes erwähnten Schreiben vom 27. Mai 2011 (Bemessungsakt ErfNr***, Seite 415) hat die steuerliche Vertreterin namens und auftrags der Bf. dem Finanzamt folgende Unterlagen übermittelt:

- Kontoauszug WJ 2005/06 des Kontos 926000 Kapitalrücklagen
- Saldenliste Aktiva/Passiva zum 30.9.2006

Weiters heißt es in dem Schreiben vom 27. Mai 2011 wie Folgt:

"Die Saldenliste dient der Ergänzung der dem SAP-Kontenblatt zu entnehmenden Zahlen um den dort nicht angedruckten Eröffnungsbilanzsaldo.

Unter Berücksichtigung des Anfangsbestandes an Kapitalrücklagen von € 37.770.000,00 sowie der im betreffenden Wirtschaftsjahr 2005/2006 erhaltenen Großmutterzuschüsse iHv € 15.755.000,00 ergibt sich folglich der Endstand nicht gebundener Kapitalrücklagen von € 53.525.000,00."

Aus dem Kontoauszug ergibt sich, dass sich die Erhöhung der Kapitalrücklage im Zeitraum 30.9.2005 und 30.9.2005 um insgesamt € 15.755.000,00 aus folgenden Teilbeträgen zusammensetzt:

Datum	Betrag	Text laut Buchhaltung der Bf.
13.3.2006	€ 10.820.000,00	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 015/0001 14.3.2006
15.3.2006	€ 475.000,00	2 AG, Zuschuss, BANK 016/0001 15.3.2006
15.3.2006	€ 4.460.000,00	2 AG, Zuschuss, BANK 016/0001 15.3.2006
Summe	€ 15.755.000,00	

4.2.1. Vorhalt des BFG vom 23.3.2015

Mit Vorhalt vom 23. März 2015 teilte die Berichterstatterin des BFG der Bf. mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie zum damaligen Zeitpunkt darstellte und räumte der Bf.

die Gelegenheit ein, noch vor Anberaumung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat eine schriftliche Stellungnahme abzugeben, weitere Beweismittel zu nennen oder die bisherigen Anträge zu modifizieren.

4.2.2. Stellungnahme der Bf., datiert mit 10.6.2015 – eingebracht am 14.8.2015

Die dazu von der Bf. am 14. August 2015 eingebrachte Stellungnahme (datiert mit 10. Juni 2015) hat folgenden Inhalt:

"I. In Bezug auf den zugrundeliegenden Sachverhalt sowie die materiell-rechtlichen Fragestellungen verweisen wir unsere Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren.

Wir bekräftigen unsere Rechtsansicht, dass die geleisteten Zuschüsse keinen Tatbestand nach § 2 Z 2 Kapitalverkehrssteuergesetz (KVG) und auch keinen Tatbestand iSd § 2 Z 4 KVG darstellen.

Auch eine Betrachtungsweise unter Zugrundelegung der im Sinne der mit den Erkenntnissen des EuGH weiterentwickelten wirtschaftlichen Betrachtungsweise führt zu keinem anderen Ergebnis.

Es liegt somit keine Zuschussleistung im Interesse der unmittelbaren Gesellschafter vor, welche eine Umqualifikation unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu rechtfertigen vermöge.

Darüber hinaus erachten wir den gegenständlichen Gebührenbescheid infolge nicht ausreichender Begründung als mit einem nicht sanierbaren Formmangel und damit Rechtswidrigkeit belastet.

Auf die formellen und materiellen Aspekte der Rechtswidrigkeit erlauben wir uns folgend näher einzugehen.

II. Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Fragestellung sind wir der Auffassung, dass der berufungs- (beschwerde-) gegenständliche Bescheid nicht den durch Gesetz und Judikatur vorgegebenen Anforderungen an die Bescheidebegründung genügt und erlauben uns hiezu Folgendes auszuführen:

1. Abgabenbescheide haben gem. § 93ff BAO unter anderem den Spruch, welcher Art und Höhe der Abgabe, den Zeitpunkt der Fälligkeit und die Bemessungsgrundlage umfasst, sowie die Begründung zu enthalten.

" Für die Bedeutung einer Aussage im Spruch ist maßgebend wie deren Inhalt objektiv zu verstehen ist, und nicht wie ihn die Behörde verstanden wissen wollte oder wie ihn der Empfänger verstand" (vgl. VwGH 15.12.1994, 93/15/0243).

*Die **Bescheidebegründung** ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung (vgl Ritz, BAO §93 Tz 10). Die Begründung muss daher derart gestaltet sein, dass der Bescheid für den Abgabepflichtigen **nachvollziehbar** und **kontrollierbar** ist.*

Dabei stellt der jeweilige **Sachverhalt** ein zentrales Element der Bescheidbegründung dar. Dementsprechend müssen Bescheide den Sachverhalt, über den sie absprechen, ausreichend konkretisieren.

Ein Verweis auf bekannte Akteninhalte kann die der Behörde obliegende **zusammenhängende Darstellung des Sachverhalts** nicht ersetzen (vgl. VwGH 12.1.1994, 91/13/0272).

Die Begründung soll es ermöglichen, die für die behördliche Entscheidung maßgeblichen **Überlegungen nachzuvollziehen**.

Die Abgabenbehörde ist verpflichtet, in der Begründung des Bescheids in eindeutiger einer nachprüfenden Kontrolle zugänglichen Weise aufzuzeigen, von welcher konkreten Sachverhaltsannahme sie bei ihrem Bescheid ausgegangen ist und worauf sich die getroffenen Feststellungen im Einzelnen stützen. Dieser Rechtspflicht nicht entsprechend gestaltete Bescheide hindern im Falle seiner Anrufung auch den VwGH, seiner **Rechtskontrollaufgabe** zu entsprechen (vgl. VwGH 26.1.1996, 94/17/0169).

Zur Begründung **genügt es nicht**, die angewendeten **Gesetzesbestimmungen anzuführen** (VwGH 8.11.1983, 83/11/0070).

2. Der **Bescheid** der Abgabenbehörde vom **1. Juli 2011** führt in der **Begründung** einleitend Folgendes aus:

"Gesellschaftsteuerpflichtige Leistung gem. 2 2 Z. 2 KVG aus dem mit dem Gesellschaftsvertrag verbundenen Rahmenvertrag vom 28.6.2004. Die Leistungsverpflichtung aus diesem Vertrag ist, soweit sie nicht von einem Gesellschafter erfüllt wurde, gesellschaftsteuerpflichtig, da sie vom Gesellschafter des Gesellschafters für diesen übernommen wurde. Wird ein unter § 2 KVG subsumierender Vorgang zwischen der Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft verwirklicht und erbringt die Großmutter diese Leistung, dann ist diese Leistung der Muttergesellschaft zuzurechnen und begründet, da sie unmittelbare Gesellschafterin ist, die Gesellschaftsteuerpflicht."

Die der Besteuerung unterzogenen Großmutterzuschüsse und damit die Bemessungsgrundlage "konkretisiert" die Bescheidbegründung wie folgt:

"Leistungen 2004 - 2006: € 53.525.000,00
davon § 207 Abs. 2 BAO: € 1.770.000,00
Bemessungsgrundlage: € 51. 755.000,00"

Darüber hinausgehende Ausführungen zum Sachverhalt, zur Zusammensetzung der Beträge oder zur Begründung des Rechtsstandpunktes der Abgabenbehörde finden sich im Bescheid nicht.

Tatsächlich wurden im Zeitraum 2004 bis 2006 die nachfolgend angeführten Einzeltvorgänge realisiert.

Die Aufstellung ist dabei nach dem Zeitpunkt der jeweiligen Großmutterzuschüsse sowie der - aus unserer Sicht nicht anwendbaren - Zuordnung im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufgegliedert.

	GROSSMUTTER1 (Gesellschafter1)	GROSSMUTTER1 (GESELLSCHAFTER2)	2 AG 2 Beteiligungs GmbH)
27.10.2004			2.134.000,00 vj.
04.11.2004	2.050.000,00	2.050.000,00 vj.	
26.11.2004	2.050.000,00	2.050.000,00 vj.	
30.11.2004			1.966.000,00 vj.
26.01.2005	2.650.000,00	2.650.000,00	
27.01.2005			2.650.000,00 vj.
29.06.2005	1.925.000,00	1.925.000,00	
29.06.2005			1.925.000,00 vj.
29.08.2005			3.915.000,00 vj.
31.08.2005	1.290.000,00	1.290.000,00	
31.08.2005	2.625.000,00	2.625.000,00	
14.03.2006	5.410.000,00	5.410.000,00	
15.03.2006			475.000,00
15.03.2006			4.460. 000,00
	18.000.000,00	18.000.000,00	17.525.000,00
			53.525.000,00

vj.: verjährt

3. Die Gegenüberstellung der Bescheidbegründung vom 1. Juli 2011 mit den tatsächlich verwirklichten Sachverhalten ergibt folgende Ungereimtheiten:

a) In der Bescheidbegründung wird ein Betrag in der Höhe von € 1.770.000,00 als gem. § 207 Abs. 2 BAO verjährt bezeichnet, welcher auf Grund der tatsächlich verwirklichten Sachverhalte nicht nachvollziehbar ist;

b) Demgegenüber umfassen die nach unserer Beurteilung tatsächlich verjährten Beträge (in obiger Tabelle kurz mit "vj . " gekennzeichnet) einen Betrag in der Höhe von € 16.690.000,00 und betreffen die Zuschüsse der GESELLSCHAFTER2 des Jahres 2004 und die Zuschüsse der 2 AG bzw. der GESELLSCHAFTER3 der Jahre 2004 und 2005, welche zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits verjährt waren.

Die Gegenüberstellung zeigt plastisch, dass die gesetzliche Verpflichtung, wonach Bescheide den Sachverhalt, den sie betreffen, ausreichend konkretisieren müssen, im

konkreten Fall nicht erfüllt wurde und dementsprechend kein effizienter Rechtsschutz des Abgabepflichtigen vorliegt.

Es ist auf Basis des Bescheids überhaupt nicht erkennbar, welche konkreten Vorgänge vom Finanzamt der Gesellschaftsteuer unterzogen wurden und welche Einzelvorgänge in die Berechnung der Bemessungsgrundlage von € 51.755.000,00 einbezogen wurden.

Ein Nachvollziehen und Nachkontrollieren ist daher weder dem Abgabepflichtigen noch dem BFG bzw. in weiterer Folge dem VwGH möglich.

4. Der Verweis der Berichterstatteerin auf die im Berufungsschriftsatz enthaltene Auflistung von 7 Zuschüssen (Schreiben der Großmutter¹ vom 05.03. 2010) in der Gesamthöhe von € 36.000.000,00, sowie die am 27.05. 2011 übermittelte Auflistung von 3 Zuschüssen in der Gesamthöhe von € 15.755.000,00, welche in Summe € 51.755.000,00 ergeben, ist als Grundlage für die Nachvollziehbarkeit, welche Einzelvorgänge vom Finanzamt der Gesellschaftsteuer unterzogen wurden, nicht ausreichend und nicht geeignet.

Dies einerseits da ein erst nach dem Bescheid ergangener Schriftsatz (Berufung) des Abgabepflichtigen keinesfalls dazu geeignet sein kann, Mängel an der Bescheidebegründung zu sanieren. Die Kernfrage ist vielmehr, ob aus dem Bescheid selbst der Sachverhalt ausreichend klar hervorgeht, um die Gedankengänge der Abgabenbehörde nachvollziehen und nachprüfen zu können.

Darüber hinaus zeigt sich, dass die beiden Auflistungen einen Betrag von € 10.820.000,00 (Zuschuss GROSSMUTTER¹ vom 14.3.2006) doppelt erfassen.

Sollte sich somit die Bemessungsgrundlage des Bescheids vom 01.07.2011 tatsächlich aus den angeführten 10 Zuschüssen errechnen, welche in Summe € 51.755.000,00 ergeben, wäre diese Bemessungsgrundlage ohne Berücksichtigung der eingetretenen Verjährungen bereits auf Grund der Doppelerfassung eines Zuschussfalles unrichtig und die nicht ausreichende Konkretisierung damit nicht abzustreiten.

5. Die mangelnde Bescheidkonkretisierung kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass es sich bei den Tatbeständen des § 2 KVG nicht um zeitraum-, sondern um zeitpunktbezogene Sachverhalte handelt. Die Steuerschuld entsteht jeweils in dem Kalendermonat, in welchem der einzelne Rechtsvorgang stattgefunden hat.

"Für die Frage des Entstehens der Steuerschuld im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes ist die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO anzuwenden. Danach entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft" (vgl. VwGH 30. 04. 2003, 2002/16/02 71)

Auf Grund der Maßgeblichkeit des Stichtags für die Entstehung der Steuerschuld ist keine dynamische Betrachtungsweise vorzunehmen. Daher ist "die einzelne Abgabe nur in wenigen Ausnahmefällen mit einer Zeitraumangabe unmissverständlich konkretisierbar" (vgl. Schwaiger, SWK 25/2010, S 777). Das KVG knüpfte die steuerlichen Folgen an jede einzelne Eigenkapitalzuführung, welche somit die einzeln zu beurteilenden Sachverhalte darstellen.

An diesen Feststellungen ändert auch der Umstand, dass Abgabenbescheide im Wege von Sammelbescheiden erlassen werden dürfen, nichts.

"Es trifft zwar zu, dass Abgabenbescheide im Wege von Sammelbescheiden erlassen werden können. Dabei sind aber die essenziellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen, da jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen für sich anfechtbar ist" (vgl. VwGH 09.08.2001, 2001/16/0243).

"Allerdings hat die belangte Behörde dabei nicht beachtet, dass bei einer - an sich zulässigen - formularmäßigen Zusammenfassung mehrere der Besteuerung unterliegender Vorgänge die essenziellen Spruchbestandteile für sich gesondert angeführt werden müssen" (vgl. VwGH 26.01.1995, 94/16/0058).

"Es ist zwar nicht zweifelhaft, dass mehrere Besteuerungsfälle formularmäßig in einem (Sammel-) Steuerbescheid zusammengefasst werden können. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 198 Abs. 2 BAO, wonach Abgabenbescheide im Spruch die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten haben, sind aber bei einer solchen formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegender Vorgänge die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen" (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0093).

Die Notwendigkeit einer ausreichenden Konkretisierung besteht somit auch bei Sammelbescheiden. Nach der Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes dürfen mehrere Gesellschaftsteuerfälle nicht unaufgegliedert zusammengefasst werden, eine Aufgliederung wäre nur dann nicht erforderlich, wenn zwischen den Beteiligten keinerlei Streit darüber besteht, welche Steuerfälle zusammengefasst worden sind (vgl. BFH 12.10.1983, II R 56/81, BStBl. 1984 II S 140).

Ebendies trifft im konkreten Fall unzweifelhaft nicht zu.

6. Als weiterer gravierender Mangel in der der Bescheidbegründung obliegenden Sachverhaltsdarstellung ist die nicht erfolgte Trennung der von verschiedenen Zuschussleistenden (vermeintlich) verwirklichten Sachverhalten zu nennen.

Die gegenständlichen Großmutterzuschüsse erfolgten durch die GROSSMUTTER1 einerseits und die 2 AG andererseits an ihre gemeinsame Enkelgesellschaft.

Weder ist der Bescheidbegründung zu entnehmen, welche Teilbeträge des der Gesellschaftsteuer unterzogenen Gesamtbetrags von den beiden die Zahlungen leistenden Großmuttergesellschaften erbracht wurden, noch welche Beträge den drei unmittelbaren Gesellschaftern der Beschwerdeführerin - der GESELLSCHAFTER2, der GESELLSCHAFTER1 oder der 2 Beteiligungs GmbH - in welchem Ausmaß zugerechnet wurden.

Ein Nachvollziehen oder Nachprüfen des Bescheids ist alleine schon durch diesen Mangel unterbunden.

Wir verweisen hier nochmals auf die seitens des VwGH an einen Bescheid gestellte Anforderung:

Die Begründung eines Bescheids muss vielmehr erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet hat. (VwGH 21.2.1989, 87/15/0033)

7. Die mangelhafte Darstellung des Sachverhalts manifestiert sich weiters in der Nennung eines verjährten Teilbetrags von € 1.770.000,00 ohne Angabe welchen Gesellschafter und welches Jahr dieser betrifft (siehe oben).

Wie oben ausgeführt war es uns nicht möglich, einen oder mehrere Zuschüsse mit diesem Betrag ausfindig zu machen; auch der Sachverhaltsdarstellung der Berichterstatterin ist nicht zu entnehmen, dass sie den Betrag hätte nachvollziehen können.

Wie der VwGH im konkreten Fall seinem Prüfungsauftrag nachkommen sollte, bleibt fraglich.

8. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass der Bescheidbegründung und der darin vorgesehenen Sachverhaltsdarstellung - auch keinerlei Ausführungen zu entnehmen sind, auf Basis welcher Bestimmungen des Syndikatsvertrags eine wirtschaftliche Zurechnung iSd EuGH dem Finanzamt als geboten erscheint.

Über die Nennung des Syndikatsvertrags hinaus ist dem Bescheid kein Hinweis auf die vom Finanzamt angestellten Überlegungen zu entnehmen.

Damit ist nicht nur die Bemessungsgrundlage nicht nachvollziehbar, auch ein Nachprüfen der Rechtsfrage wird dem Abgabepflichtigen - wie auch den Folgeinstanzen - durch die gegenständliche Bescheidbegründung nicht ermöglicht.

Die Vorgabe, dass die Bescheidbegründung auf jede strittige Sachfrage und Rechtsfrage von Relevanz einzugehen hat (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0016), ist damit als keinesfalls erfüllt zu erachten.

III. Die bereits in Sachverhaltsdarstellung und Berufung vorgebrachten Argumente aufgreifend erlauben wir uns insbesondere nochmals darauf hinzuweisen, dass eine Belastung der gegenständlichen Großmutterzuschüsse mit Gesellschaftsteuer abgesehen vom oben dargestellten formellen (Begründungs-) Mangel, mit dem der Bescheid belastet ist - auch in materieller Hinsicht nicht rechtens ist.

1. Eine von Gesellschaftern aufgrund einer "im Gesellschaftsverhältnis begründete Verpflichtung" bewirkte Leistung iSd § 2 Z 2 KVG liegt nicht vor. Weder wurden die Zahlungen in zivilrechtlicher Hinsicht von den unmittelbaren Gesellschaftern geleistet, noch lassen sich die von den Großmuttergesellschaften erbrachten Leistungen in Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtung den unmittelbaren Gesellschaftern zurechnen.

Diesbezüglich deckt sich unsere Sichtweise mit den Erwägungen aus Sicht der Berichterstatterin, welche auf den Seiten 22f zu selbiger Schlussfolgerung gelangt.

2. In Bezug auf den erst durch die Berichterstatterin ins Spiel gebrachten Tatbestand des § 2 Z 4 KVG erlauben wir uns klarzustellen, dass ein für die wirtschaftlich abweichende Zurechnung erforderliches Eigeninteresse der unmittelbaren Gesellschafter an einer (freiwilligen) Zuschussleistung der Großmuttergesellschaften im konkreten Fall zu keinem Zeitpunkt vorlag.

Das unmittelbar von GROSSMUTTER1 und Österreichische GROSSMUTTER2 - von den Großmuttergesellschaften - ausgehende Interesse an der Verwirklichung des gegenständlichen Projekts ist im Letter of Intent vom 28.5.2003 unmissverständlich dargelegt.

Die unmittelbaren Gesellschafter hingegen sind die Beteiligung nicht aufgrund eines Eigeninteresses eingegangen, sondern haben diese in Umsetzung der von Gesellschafterseite vorgegebenen Zielsetzung übernommen. Die Entscheidung, die Beteiligungen auf Ebene der GESELLSCHAFTER1, der GESELLSCHAFTER2 und der GESELLSCHAFTER3 zu etablieren, geht nicht auf wirtschaftliche Argumente, sondern unmittelbar auf die auf diesen Ebenen angesiedelte und für das Projekt essentielle technische Kompetenz zurück.

Wir verweisen diesbezüglich insbesondere auch auf die umfassenden Ausführungen in der Sachverhaltsdarstellung vom 5.3.2010.

Es handelt sich daher bei den gegenständlichen Großmutterzuschüssen keineswegs um Leistungen, die gezahlt wurden, um den Wert der Gesellschaftsanteile an der neu gegründeten Enkelgesellschaft zu erhöhen, welche vor allem im Interesse der GESELLSCHAFTER1, der GESELLSCHAFTER2 und der GESELLSCHAFTER3 lagen.

Die (gemäß EuGH als unzweifelhaft gegeben zu erachtende) Tatsache einer Werterhöhung der Enkelgesellschaft alleine kann unserer Überzeugung nach nicht ausreichen, um eine abweichende Zurechnung zu rechtfertigen. Schließlich wären bei einer solchen Auslegung sämtliche Großmutterzuschüsse grundsätzlich der Tochtergesellschaft zuzurechnen und als in deren Interesse liegend gesellschaftsteuerpflichtig zu erachten. Eine so weitreichende Aufweichung des Gesetzeswortlauts des § 2 KVG kann weder im Sinne des EuGH noch der nationalen Gerichte sein. Vielmehr setzt der EuGH unzweifelhaft die der Zuschussgewährung zugrundeliegende Motivlage in den Mittelpunkt.

Und eben jene Voraussetzung für eine abweichende wirtschaftliche Zurechnung - eine Zuwendung der Großmuttergesellschaften zur Werterhöhung der Enkelgesellschaften vor allem im Interesse der Tochtergesellschaften - liegt im konkreten Fall nicht vor.

Vielmehr liegt das unmittelbare und weitaus überwiegende Interesse an der Verwirklichung des Projekts auf Ebene der Großmuttergesellschaften GROSSMUTTER1 und Österreichische GROSSMUTTER2.

Eine abweichende Beurteilung wäre - nicht zuletzt angesichts der klaren Dokumentation der Genesis des Projekts im Letter of Intent - als aktenwidrig zu erachten.

3. Zum Hinweis der Berichterstatterin, dass die betragliche Zurechnung des Großmutterzuschusses der GROSSMUTTER1 zu deren Tochtergesellschaften im Rahmenvertrag festgelegt wurde, erlauben wir anzumerken, dass diese Zuordnung für eine buchmäßig korrekte Abbildung in den betreffenden Jahresabschlüssen unabdingbar ist, nichts jedoch über ein vermeintliches Interesse der Tochtergesellschaften auszusagen vermag.

4. Die vom EuGH vorgezeichneten Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Zurechnung der Leistungen zu den unmittelbaren Gesellschaftern sind daher unserer Überzeugung nach im gegenständlichen Fall keinesfalls gegeben.

5. Abschließend weisen wir darauf hin, dass die Begründung des gegenständlichen Gesellschaftsteuerbescheids ausschließlich auf das Vorliegen einer Pflichtleistung iSd § 2 Z 2 KVG Bezug nimmt. Eine Abänderung der Bescheidebegründung ist dem BFG gem. § 279 Abs 1 BAO – wie die Berichterstatterin korrekt ausführt - nur innerhalb des unveränderten Sachverhaltskomplexes gestattet.

Ungeachtet der Ausführungen des VwGH vom 19.2.1998, 97/16/0405, wonach es sich bei § 2 KVG um einen einheitlichen Tatbestand handle, sehen wir in der Heranziehung grundsätzlich verschiedener für die Begründung der Z 2 leg.cit. durch das Finanzamt (Verpflichtung aus dem Rahmenvertrag) und der Z 4 leg.cit. durch das BFG (Interesse an Werterhöhung) herangezogener Sachverhaltselemente sehr wohl ein Überschreiten der Grenzen des beurteilten Sachverhaltskomplexes – und damit im Schwenk auf die gänzlich neue Begründung ein Überschreiten der Grenzen des § 279 Abs 1 BAO.

IV. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass einerseits die von der Berichterstatterin gewählte Formulierung (vgl. das VwGH Erkenntnis vom 26.01.1995, Zl. 94/16/0058), nach welcher die belangte Behörde **"gerade noch deutlich gemacht hat, welche Erwerbsvorgänge im Einzelnen besteuert werden"**, als nicht zutreffend zurückzuweisen ist.

Angesichts der gravierenden Mängel in der Bescheidebegründung, welche nicht - wie vorgesehen - Klarheit über die zum Bescheid führenden Annahmen der Behörde und ihre rechtlichen Erwägungen zu schaffen vermag (vgl. VwGH 26.5.1997, 96/17/0459), ist der Bescheid mit einem gravierenden - auch nicht durch folgende Instanzen zu sanierenden - Mangel belastet und ist daher aufzuheben.

Wir regen daher an, das BFG möge den Gesellschaftsteuerbescheid vom 1.7.2011 aufgrund der Mängel in der Bescheidebegründung, welche die von Gesetz und Judikatur geforderte Möglichkeit der Kontrolle von Sachverhalt und rechtlicher Würdigung unmöglich machen, ersatzlos aufheben.

Andererseits weisen wir darauf hin, dass weder eine Verpflichtung der unmittelbaren Gesellschafter zur Zuschussleistung vorlag, noch ein Interesse an der Umsetzung des F-Projekts durch die Großmuttergesellschaften **vor allem** auf Ebene der GROSSMUTTER1, GESELLSCHAFTER2 und GESELLSCHAFTER3 unterstellt werden kann.

Eine Belastung der Großmutterzuschüsse mit Gesellschaftsteuer ist daher - ungeachtet der Einordnung in § 2 Z 2 oder Z 4 KVG - als rechtswidrig zu erachten.

Unsere Beschwerdeanträge betreffend die Aufhebung infolge materieller Rechtswidrigkeit halten wir daher vollinhaltlich aufrecht."

4.2.3 Gegenäußerung des Finanzamtes vom 18.9.2015

Der Vorhalt des BFG sowie die Stellungnahme der Bf. wurden dem FA noch vor der Anberaumung der mündlichen Verhandlung übermittelt und gab das FA dazu mit Schriftsatz vom 18. September 2015 eine Gegenäußerung mit folgendem Inhalt ab:

"In der Stellungnahme v. 10.6.2015 (mit Eingangsstempel BFG 20.8.2015) zum Vorhalt der Berichterstatterin v. 23.3.2015 greift die Bf. die formalrechtlichen Ausführungen auf und gibt sie großteils bloß wieder. Obwohl die Berichterstatterin die Sache des Verfahrens als gerade noch ausreichend konkretisiert sieht, wird von der Bf. ein umfangreiches Vorbringen betreffend Bescheidebegründung erstattet. Diesem ist jedoch entgegen zu treten. Muss doch hier berücksichtigt werden, dass die Bf. durch Vorhalte und deren Beantwortung vom Inhalt des Verfahrens exakt informiert war und auch in der Berufung diesbezüglich nichts eingewendet wird. Nicht einmal wurde die Mitteilung einer Bescheidebegründung beantragt. Die VwGH-Judikatur ist wohl einzelfallbezogen zu sehen und es kommt darauf an, um welche Behörde (Abgaben- oder Rechtsmittelbehörde) es geht. Grundsätzlich sind Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren sanierbar.

Im Vorhalt der Berichterstatterin v. 23.3.2015 wird die Steuerpflicht auf § 2 Z 4 gestützt.

Der VwGH führt im Erkenntnis vom 11. September 2014, 2013/16/0025 aus: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne des § 21 Abs. 1 BAO 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 Verkehrsteuerrechts 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. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, 2001/16/0273, mwN). Nach der Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden - Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. die Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002 in den Rs. C- 339/99 [Energie Steiermark Holding AG], Rn 37 und 38, und C-71/00; [Develop], Rn25, sowie das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2013, 2012/16/0104, und das bereits erwähnte Erkenntnis vom 21. November 2012).

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 12. Jänner 2006, C-494/03, Senior Engineering Investments BV damit ausgesprochen, dass eine Erhöhung des Wertes von Gesellschaftsanteilen vor allem im Interesse der Gesellschafter liegt. Dass neben der

Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und damit des Wertes der Geschäftsanteile ein zusätzliches Interesse der Gesellschafter gegeben sein müsste, um einen Großmutterzuschuss diesen als Leistende zuzurechnen, kann der obigen Aussage des EuGH, wie auch dem Urteil insgesamt, nicht entkommen werden UFS 9.10.2013, RV/2691-W/09, VwGH 28.3.2014, 2013/16/0214).

Das FAGVG teilt die Ansicht der Berichterstatterin, dass nicht nur aus dem Rahmenvertrag, sondern auch aus dem Beschluss v. 21.9.2004 sich deutlich ergibt, dass von der GROSSMUTTER¹ erfolgte Zuschüsse an die Bf. jeweils zur Hälfte der GESELLSCHAFTER² und der GESELLSCHAFTER¹ als Leistende zuzurechnen sind. Hier liegt genau der den Rechtsansichten des EuGH und VwGH zugrundeliegende Sachverhalt vor: Die Gesellschafter verpflichten sich zur Kapitalausstattung und deren Gesellschafter leistet; hinzu kommt noch das missbräuchliche Element der Steuervermeidung.

Ein Überschreiten der Grenzen des beurteilten Sachverhaltskomplexes, wie die Bf. meint, liegt nicht vor. Zum einen lagen alle Unterlagen sowohl dem FAGVG als auch dem BFG vor und zum anderen sind Gegenstand der Festsetzung die erfolgten Zuschüsse. Eine Änderung, wie in VwGH 27.09.2012, 2010/16/0206, (Änderung von Erwerb oder Besitz auf Verhalten/Verbringen) ist nicht gegeben. Denn der Grundsachverhalt ist völlig derselbe; Leistungen von Nichtgesellschaftern erfolgt, unterliegen diese der Gesellschaftsteuer.

Im Vorhalt der Berichterstatterin v. 23.3.2015, Seite 34, müsste die Jahreszahl für die verjährten Zuschüsse der GESELLSCHAFTER² nach Ansicht des FAGVG 2004 lauten."

5. Mündliche Verhandlung

In der am 22. Dezember 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Senat berichtete die Vorsitzende (= Berichterstatterin) unter Hinweis auf den Vorhalt des BFG vom 23. März 2015 und die Stellungnahmen den beiden Parteien über den bisherigen Verfahrensablauf sowie über die bisher vom BFG aufgenommenen Beweise. Nach Vortrag des Sachverhaltes wie in der Beilage 1./ (die allen Anwesenden am Beginn der Verhandlung ausgehändigt wurde) erklärten die Vertreter der beiden Parteien (Vertreter der Bf. = PV / Vertreter des Finanzamtes = FA) auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gebe, Folgendes:

PV: Es gibt keine Ergänzungen.

FA: Es gibt ebenfalls keine Ergänzungen.

Zur rechtlichen Beurteilung führte der PV aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und in der mit E-Mail vom 21.12.2015 übermittelten Stellungnahme die als Beilage 2./ zum Protokoll genommen wurde. Das Finanzamt bestätigte, dass sie die Stellungnahme heute am Vormittag erhalten hat. Die Stellungnahme hat folgenden Inhalt:

"A. Verfahrensrechtliche (formale) Aspekte

Ungeachtet der Tatsache, dass wir den gegenständlichen Bescheid auch materiell für rechtswidrig erachten (wir verweisen dazu unter anderem auch auf unser bisheriges Vorbringen im Beschwerdeverfahren), regen wir **vorrangig** an, das BFG möge den Bescheid vom 1.7.2011 infolge formeller Mängel wie auch infolge gravierender Versäumnisse der ersten Instanz bei der Feststellung des zu steuernden Sachverhalts als Nichtbescheid identifizieren bzw gemäß **§ 278 BAO** aufheben und die Sache an die erste Instanz zurückverweisen.

Im Detail begründen wir dies wie folgt:

1. Zentrale Elemente eines Bescheids sind **Spruch und Begründung**. Während der Spruch die Willenserklärung der Behörde darstellt und Adressat des Bescheids, Art und Höhe der Abgabe, Bemessungsgrundlage und Fälligkeit abzubilden hat, dient die Begründung dazu, die mit dem Spruch gesetzte Entscheidung der Abgabenbehörde nachvollziehbar zu machen, den der Entscheidung zugrunde gelegten Gedankengang zu dokumentieren.

2. Die **Begründung ist damit ein wesentliches Element des Rechtsschutzes und hat auch im verfassungsrechtlich verankerten rechtsstaatlichen Prinzip ihre Grundlage bzw Vorgabe**. Sie kann nur ausnahmsweise entfallen, etwa bei vollinhaltlich stattgebenden Bescheiden.

3. **Die drei (kumulativen) Elemente der Begründung** sind (vgl. etwa VwGH Ro 2014/03/0076):

a. eine eindeutige, eine Rechtsverfolgung durch die Partei ermöglichende und einer nachprüfenden Kontrolle durch Gerichte zugängliche **konkrete Feststellung des zugrunde gelegten Sachverhalts**, welchen die Behörde als erwiesen annimmt,

b. die **Beweiswürdigung** in schlüssiger (und für den Bescheidadressaten nachvollziehbarer) Form und

c. die **Darstellung der rechtlichen Erwägungen**, deren Ergebnisse zum Spruch des Bescheides geführt haben.

4. Eine **mangelhafte Begründung** kann im Rechtsmittelverfahren innerhalb gewisser Grenzen **nachgeholt** werden. Dies jedoch nur **innerhalb der gleichen Sache**.

5. Bei dem Bescheid handelt es sich um einen **Sammelbescheid**, welcher mehrere Besteuerungsfälle in einem Bescheid zusammenfasst.

Um zu gewährleisten, dass der Steuerpflichtige gegen jeden in den Sammelbescheid einbezogenen Steuerfall rechtlich vorgehen kann, sind die **einzelnen Zuschussfälle** in einer Form **gesondert anzuführen**, dass jeder einzelne Zuschuss als in sich geschlossener Steuerfall gesondert gewürdigt wird (zB VwGH 26.1.1995, 94/16/0058, 0059).

Ein **Unterlassen dieser Aufgliederung** – wie im vorliegenden Fall – hat die **Nichtigkeit des Bescheides** zur Folge (BFH 20.1.2010, II R 54/07).

Ein **Verzicht** auf die genaue **Aufgliederung** ist bei **Sammelbescheiden** **nur dann zulässig**, wenn zwischen den **Beteiligten** **keinerlei Streit** darüber besteht, welche **Steuerfälle** zusammengefasst werden (BFH 12.10.1983, II R 56/81).

Ein solcher Fall eines „unstrittigen Sachverhalts“ liegt hier jedoch unzweifelhaft (und unstrittig) nicht vor.

Dass der Sachverhalt inhaltlich wie betraglich keineswegs klar feststeht, bringt auch die **Berichterstatte** **in** **unmissverständlich** zum Ausdruck. Einerseits kommt sie – trotz eines doppelt erfassten „Zuschusses“ – zu einem vermeintlich korrekten Endbetrag und kann, wie ihren Ausführungen zu entnehmen, selbst lediglich **Vermutungen** zu einer allenfalls seitens des FA angestellten Differenzrechnung anstellen.

Andererseits führt sie auch aus, dass es **"nicht nachvollziehbar"** sei, wie das FA den verjährten Betrag hergeleitet habe. Wörtlich heißt es dazu in der Stellungnahme der **Berichterstatte** **in** (Zitat):

("Es wird davon ausgegangen, dass die restlichen € 12.590.000,00 aus Zuschüssen der OBf Beteiligungen GmbH bzw. aus sog. Großmutterzuschüssen der 2 AG stammen, **wobei auf Grund des Inhalts der vom Finanzamt vorgelegten Akten nicht festgestellt werden kann, wann diese Leistungen konkret erfolgten.**", "Von der **Berichterstatte** **in** nicht nachvollziehbar ist ...", Vermutet wird, dass der Betrag ... nur eine Differenz ist")

Zum Zwecke der **Feststellung des vorliegenden Sachverhalts** dürfte sich das Finanzamt darauf beschränkt haben, den Kapitalrücklagenstandes zum 30.9.2006 und die Summe der zwei nicht zusammenhängenden Schriftsätzen entnommenen Zuschüsse (Sachverhaltsdarstellung vom 5.3.2010 und ein der Vorhaltsbeantwortung vom 27.5.2011 beigelegter Kontoauszug) gegenüberzustellen und den Differenzbetrag undifferenziert als wohl verjährt anzunehmen. Mangels Dokumentation in Spruch, Begründung oder Akteninhalt können Steuerpflichtiger und BFG diesbezüglich nur Vermutungen anstellen!

Tatsache ist, dass seitens der Abgabenbehörde damit **ein Zuschuss** – jener vom 14.3.2003 über € 10.820.000,00 – in beiden Aufstellungen enthalten ist und damit **doppelt erfasst** wurde. Damit sind sowohl die dem Bescheid zugrunde gelegte **Bemessungsgrundlage** als auch der – nur im Umkehrschluss ermittelte – **verjäherte Betrag falsch**.

Davon, dass im Sinne der o.g. BFH # Judikate **zwischen den Beteiligten** **keinerlei Streit** bestünde, welche Steuerfälle im gegenständlichen Sammelbescheid zusammengefasst wurden, **kann daher keinesfalls die Rede sein**.

Mangels Einzelnennung der der Besteuerung unterzogenen wie auch der als verjährt beurteilten Zuschüsse **erfüllt der gegenständliche Bescheid nicht die an Sammelbescheide gestellten Anforderungen** und ist damit als **Nichtbescheid** zu beurteilen.

Eine **Einzelnennung** hätte ferner sowohl die der Besteuerung unterzogenen als auch die als verjährt steuerfrei bleibenden Zuschussfälle umfassen müssen. **Unstrittigkeit** –

als Rechtfertigung für einen Verzicht auf die Einzelnennung – müsste sich ebenso auf beide genannten Größen beziehen und **kann** daher – nicht zuletzt infolge der erfolgten Doppelerfassung – **nicht unterstellt werden**.

6. Zurückzuweisen ist die Sichtweise des FA, das in seiner Stellungnahme vom 18.9.2015 darauf verweist, dass die der Gesellschaftsteuer unterzogenen Zuschüsse ohnehin aus den zum **Akteninhalt** gehörenden Schriftsätzen der Beschwerdeführerin ersichtlich seien – die Berichterstatteerin erachtet unter Verweis auf den Akteninhalt die Sache ebenfalls als "gerade noch ausreichend konkretisiert".

Dieser Beurteilung ist nicht zu folgen und entschieden zu widersprechen, da der „Akteninhalt“ keineswegs mit dem seitens des FA „festgestellten Sachverhalt“ gleichgesetzt werden kann und auch nicht gleichgesetzt werden darf.

Akteninhalt festgestellter Sachverhalt

7. Eine **Aufgliederung** der im Sinne eines Sammelbescheids gemeinsam **besteuerten Zuschüsse** ist damit im gegenständlichen Fall **nicht Teil des Spruches oder der Begründung** und damit nicht Teil des angefochtenen Bescheids.

Ein bloßer Verweis auf den Akteninhalt reicht gemäß ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht aus, die Definition der Sache im Bescheid zu ersetzen. Dies ergibt sich auch schon aus verfassungsrechtlichen (rechtsstaatlichen) Erwägungen.

8. Auch ist klarzustellen, dass eine den Ansprüchen an einen Sammelbescheid genügende Aufgliederung sich nicht nur auf Details zur Gesamtbemessungsgrundlage zu beschränken hätte, sondern vielmehr auch die Darlegung, welche der Einzelzuschüsse als zwischenzeitlich der Verjährung anheimgefallen behandelt wurden, einzubeziehen hätte. Eine solche Aufgliederung ist nicht dem Bescheid, mehr noch, nicht einmal dem Akteninhalt zu entnehmen, wäre aber für das Nachvollziehen und Nachprüfen des Bescheids, mehr noch für die Möglichkeit einer Rechtsmittelführung gegen Einzelzuschüsse unverzichtbar.

9. Damit ist aber die **Sache** bzw. der Sachverhalt im gegenständlichen Fall **nicht ausreichend definiert**.

Streng genommen ist die Sache in Spruch und Begründung – abgesehen von einem Verweis auf den Rahmenvertrag, dem aber keine Details zu den erfolgten Zuschüssen, geschweige denn irgendwelche nachvollziehbaren Schlussfolgerungen des Finanzamtes zu entnehmen sind – **überhaupt nicht definiert**.

Der gegenständliche Bescheid ist daher **kein ordnungsgemäßer Sammelbescheid iSd Rechtsprechung** (vgl zB UFS 21.12.2012, RV/0377 # S/10), es fehlt ihm jedenfalls und insbesondere an der ausreichenden Definition der **Sache**.

Angesichts der Unzulänglichkeiten in Spruch und Begründung ist der Bescheid daher gemäß § 278 BAO aufzuheben – mehr noch, er ist (vgl BFH 20.1.2010, II R 54/07) **mit Nichtigkeit belastet**.

10. Letztlich erweist sich der Bescheid unserer Beurteilung nach daher als einer **Sanierung nicht zugänglicher Nichtbescheid**.

Eine Entscheidung des BFG "in der Sache" (§ 279 BAO) steht angesichts des nicht abschließend geklärten und im Bescheid nicht definierten Sachverhaltskomplexes nicht offen. Ein allfälliger Versuch der **Sanierung der Begründung** durch das BFG **überschreitet** daher infolge der nicht ausreichend definierten Sache **die von der Rechtsprechung, der Lehre und letztlich auch die von der Verfassung (als Grundbaustein und Basis der Rechtsordnung) aufgezeigten bzw gesetzten Grenzen**.

11. Wir **regen** daher höflich an, das BFG möge entweder

die Nichtigkeit des gegenständlichen Sammelbescheids infolge unzulänglicher Aufgliederung der einbezogenen Einzelsachverhalte aufzeigen, oder aber

über die Beschwerde gem. § 278 BAO kassatorisch entscheiden und die – nicht ausreichend konkretisierte – Sache an die erste Instanz zurückverweisen.

12. Die gesetzliche Voraussetzung des § 278 BAO – die Unterlassung von Ermittlungen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können – ist hier unzweifelhaft gegeben.

Eine im Übrigen nur grundsätzlich und im Regelfall bestehende Entscheidungspflicht des BFG "in der Sache" iSd § 279 BAO ist im konkreten Fall – mangels ausreichender Definition der Sache – aus den angeführten Gründen nicht gegeben.

13. Der Vollständigkeit halber ist noch anzumerken, dass die Tatsache der im Falle der Rückverweisung einer neuerlichen Abgabenbelastung entgegenstehenden Verjährung an der Entscheidung des BFG nichts ändern kann und darf, da dieses als unabhängiges Gericht im Rahmen des kontradiktorischen Verfahrens die Rechtmäßigkeit des Abgabenverfahrens und nicht die Einbringung einer allenfalls (hier ohnedies nicht) zu Recht bestehenden Abgabe zu wahren hat.

14. Es ist nicht Aufgabe des BFG, gravierende Mängel im erstinstanzlichen Abgabenverfahren behelfsmäßig zu sanieren. Im Sinne einer Verdeutlichung der unterlaufenen Fehlleistungen des Finanzamtes erlauben wir uns nachfolgend eine nur beispielhafte "**Mängelliste zum Gesellschaftsteuerbescheid vom 1.7.2011**" aufzustellen, der nur die wichtigsten Mängel umfasst:

- Verweis des Spruchs auf ein inexistentes (nicht einmal aktenkundiges) Schriftstück vom 23.3.2009
- Keine Nennung der bzw. Trennung nach den zuschussleistenden Gesellschafter(n) bzw. Zurechnungssubjekte(n) – dies wäre zentrales Element der Sachverhaltsdarstellung / Sachverhaltsfeststellung
- **Nicht nachvollziehbare und aktenwidrige Bemessungsgrundlage** von € 51.755.000,00, basierend auf der **Doppelerfassung eines** in zwei gesonderten Schriftstücken genannten **Zuschussfalles** – damit liegt **kein unstrittiger Sachverhalt** vor.

- Keine Aufstellung der einzelnen im Sammelbescheid zusammengefassten Zuschüsse, damit **fehlende Definition der Sache** – dies hat gemäß der Rechtsprechung des BFG eine Nichtigkeit zur Folge
- Keine Darlegung der rechtlichen Erwägungen, warum eine vom zivilrechtlichen Zahlungsfluss abweichende Zurechnung geboten wäre.
- Bezugnahme auf den **falschen Tatbestand des § 2 KVG** und Begründung der vermeintlichen Abgabepflicht mit einer vermeintlich bestehenden Leistungsverpflichtung.
- Der abstrakte, nicht auf den konkreten Fall bezogene Stehsatz zur angeblichen Zulässigkeit der Zurechnung von Zuschüssen zur Zwischengesellschaft bezieht sich auf Pflichtleistungen iSd § 2 Z 2 KVG und kann daher nicht als Begründung herangezogen werden.
- Bloß pauschaler Verweis auf eine vermeintliche Leistungsverpflichtung aus dem Rahmenvertrag.
Wie von der Berichterstatterin klargestellt wird, existiert eine solche Verpflichtung nicht. Die Begründung des Bescheids ist damit nicht nur mangelhaft, sondern enthält **aktenwidrige Elemente**.

15. Die (de facto nicht vorhandene) „Begründung“ des Gesellschaftsteuerbescheids vom 1.7.2011 vermag daher den Denkprozess des FA nicht zu vermitteln.

Mehr noch zeigt sie auf, dass das FA unter Zugrundelegung aktenwidriger Sachverhaltselemente zu einer grundlegend falschen Schlussfolgerung gelangt ist. Das BFG als zweite Instanz vermag zum tatsächlichen Sachverhalt selbst nur Vermutungen anzustellen. Infolge unzureichender Definition der Sache ist der gegenständliche Sammelbescheid ferner auch mit Nichtigkeit belastet.

16. Der Vollständigkeit halber sei angeführt, dass Verwaltungsakte auf Basis unzulänglich begründeter Bescheide einen Eingriff in die Verfassungssphäre darstellen ("Willkür"). Der VfGH sieht in ständiger Rechtsprechung darin den Gleichheitsgrundsatz als verletzt an.

"Ein willkürliches Verhalten, das in die Verfassungssphäre eingreift, liegt unter anderem in einer gehäuften Verkennung der Rechtslage, aber auch im Unterlassen jeglicher Ermittlungstätigkeit in einem entscheidenden Punkt oder dem Unterlassen eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens überhaupt, insbesondere in Verbindung mit einem Ignorieren des Parteivorbringens und einem leichtfertigen **Abgehen vom Inhalt der Akten** oder dem **Außer-Acht-Lassen des konkreten Sachverhaltes** (zB VfSlg 15.451/1999, VfSlg 15.743/2000, VfSlg 16.354/2001, VfSlg 16.383/2001 oder erst jüngst VfGH 21.11.2013, U1900/2013). Ein willkürliches Vorgehen liegt insbesondere dann vor, wenn die Behörde den Bescheid mit Ausführungen begründet, denen jeglicher Begründungswert fehlt oder wenn dem Bescheid die gesetzliche Grundlage fehlt (VfSlg 13.302/1992; VfSlg 14.421/1996 oder VfSlg 15.743/2000)."

17. Auch kann nicht zuletzt angesichts der exorbitanten Höhe der Abgabe und dem damit verbundenen Eingriff in das verfassungsrechtlich geschützte Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums (Vermögens) erwartet werden, dass seitens der Finanzverwaltung eine

zum Eingriff verhältnismäßige Sorgfalt an den Tag gelegt wird (vgl. VfSlg 16.505/2002; Öhlinger, Verfassungsrecht⁶, Rz 871ff zur behördlichen Vorschreibung einer Abgabe als Eigentumseingriff).

Im gegenständlichen Fall ist ebendiese gebotene Sorgfalt angesichts der langen Liste an Verfehlungen durch das Finanzamt keinesfalls als gegeben zu erachten. Gegen den erstinstanzlichen Bescheid des Finanzamtes bestehen somit auch erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken.

Eine Sanierung solcher gravierender Verfahrensmängel ist nicht Aufgabe des BFG.

B. Inhaltliche Aspekte:

Zu den Inhaltlichen Aspekten gestatten wir uns für den Fall, dass der gegenständliche Bescheid nicht bereits aus formellen Gründen aus dem Rechtsbestand tritt (siehe dazu oben), folgende, wenn auch in Teilbereichen bereits mehrfach vorgebrachte, Anmerkungen:

1. Die Aussage des EuGH, wonach im Fall Senior Engineering das Interesse an der Werterhöhung der Gesellschaftsanteile an der Enkelgesellschaft "überwiegend im Interesse des einzigen Gesellschafters lag", kann nur als **auf den konkreten Einzelfall bezogene Aussage** gewertet werden.

Eine **pauschale Verallgemeinerung kann aus diesem Judikat keinesfalls abgeleitet werden**, hätte sie doch eine unmittelbare umfassende Abschaffung jeglicher Form von (steuerfreien) Großmutterzuschüssen zur Folge haben müssen, wenn immer eine überwiegendes Interesse der Zwischengesellschaft unterstellt werden müsste.

Viel mehr zeigt der EuGH auf, dass in jenen Fällen, in denen das Interesse – nach Maßgabe und auf Basis des konkreten Sachverhalts – überwiegend auf Ebene der Zwischengesellschaft liegt, eine entsprechende Zurechnung geboten ist.

Das Vorliegen eines überwiegend auf Ebene der Zwischengesellschaft liegenden Interesses wäre aber folglich im Einzelfall konkret zu begründen.

Eine solche Begründung, warum ein überwiegendes Interesse auf Ebene der gegenständlichen Zwischengesellschaften liegen soll, ist dem Bescheid nicht zu entnehmen. Eine Behauptung die Verwirklichung des Projekts und damit auch dessen Finanzierung wären – ungeachtet des klar dokumentierten Interesses der GROSSMUTTER¹ und der 2 AG # überwiegend bei den Zwischengesellschaften gelegen, ist als aktenwidrig zu erachten.

Eine Zurechnung im Sinne und auf der Grundlage des EuGH Judikats Senior Engineering ist daher im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

2. Die Anmerkung des FA in der Stellungnahme vom 18.9.2015, der Beschluss vom 21.9.2004, wonach die von der GROSSMUTTER¹ erfolgten Zuschüsse jeweils zur Hälfte der GESELLSCHAFTER² und der GESELLSCHAFTER¹ zuzurechnen seien, ergebe „deutlich“, dass auf Ebene der Zwischengesellschaften eine Verpflichtung zur

Kapitalausstattung bestehe, welche von der Großmutter erfüllt wurde, zeugt ebenfalls von einer grundlegend falschen Auffassung von Sachverhalt und Rechtslage.

Einerseits ist bereits seitens der Berichterstatteerin unmissverständlich klargestellt worden, dass eine Verpflichtung zur Ausstattung der Bf mit Eigenmitteln nicht besteht oder bestanden hat. Ungeachtet dessen bringt das Finanzamt weiterhin aktenwidrige Verweise – noch dazu zu dem nicht aufrecht zu haltenden Tatbestand des § 2 Z 2 KVG – vor.

Andererseits ist die anteilige Zuordnung eines Großmutterzuschusses im Falle mehrerer Zwischengesellschaften eine zwingende **Voraussetzung für die ordnungsgemäße Abbildung des durchzubuchenden Zuschusses in den Büchern** der Zwischengesellschaften. Wie aus dieser buchtechnisch notwendigen Klarstellung eine vermeintliche Kapitalausstattungsverpflichtung abgeleitet werden könnte, ist nicht nachvollziehbar (ebenso wie im Übrigen der gesamte angefochtene Bescheid des Finanzamtes).

3. Auf den seitens des FA in der o.g. Stellungnahme ohne jegliche Begründung erhobenen „**Missbrauchsvorwurf**“, der auf das Entschiedenste zurückzuweisen ist, möchten wir nicht näher eingehen, da er **jeglicher sachlicher Grundlage entbehrt** und auch seitens des FA ohne weitere Argumente, warum ein Fall des § 24 BAO vorliegen soll, einfach in den Raum gestellt wird.

Klarzustellen ist in diesem Zusammenhang, dass das gegenständliche Projekt wie auch die Wahl der **Finanzierungsform keinesfalls auf rein steuerliche Motive zurückgeführt** werden kann. Die mit dem „Missbrauchsvorwurf“ aufgestellte Behauptung des FA, das Projekt würde unter Wegdenken der steuerlichen Motive jeglicher wirtschaftlicher Begründung entbehren, ist nicht haltbar und schlichtweg (sowohl sachverhaltsmäßig als auch rechtlich) falsch.

Weiters ist festzuhalten, dass es **dem Abgabepflichtigen freisteht** und auch freistehen muss, **aus den möglichen Gestaltungsweisen die für ihn günstigste zu wählen**. Die Tatsache, dass diese Argumente im konkreten Fall auch tatsächlich bedacht wurden und eine (vermeintlich) die Gesellschaftsteuer nicht auslösende Finanzierungsform gewählt wurde, ist als zulässige und auch steuerlich anzuerkennende unternehmerische Entscheidung anzuerkennen. Auch wenn das Wort „Steuervermeidung“ allenfalls negativ konnotiert ist, weisen wir die Unterstellung eines Missbrauchs durch das FA, die ohne jedes sachliche Substrat erfolgt, nochmals entschieden zurück.

Im Falle einer meritorischen Erledigung regen wir daher unter Einbeziehung aller im Verfahren vorgebrachten Argumente an, mangels eines überwiegend bei den Zwischengesellschaften liegenden Interesses von der Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd EuGH abzusehen und die gegenständlichen Zahlungsflüsse als echte Großmutterzuschüsse steuerfrei zu belassen.

Abschließend dürfen wir nochmals auf das bisherige Vorbringen im Beschwerdeverfahren und die gestellten Anträge verweisen, die vollinhaltlich aufrechterhalten werden."

Dazu erwiderte das FA Folgendes:

"Es wurden massive Vorwürfe gegen das Finanzamt erhoben. Man könnte glauben, dass es gar keinen Bescheid gibt. Die Ausführungen vermögen nicht zu überzeugen. Interessant finde ich, dass bis zum Vorhalt der Berichterstatteerin die Sache und der Sachverhalt für die Bf. völlig klar war. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortungen an das Finanzamt sind die Zuschüsse aufgegliedert worden. In der Beschwerde war keine Rede davon, um welche Zuschüsse es sich handelt. Es wurden nur zum Thema Großmütterzuschüsse Ausführungen getätigt. Ebenso im Vorlageantrag. Die Bemessungsgrundlage im angefochtenen Bescheid wurde ausgehend vom Stand der Kapitalrücklage ermittelt. Den Stand der Kapitalrücklage zum 30.9.2006 hat uns die Bf. bekanntgegeben. Dem haben wir gegenüber gestellt: den Stand der Kapitalrücklage zum 30.9.2005 mit 37.770.000,00 und den bekannt gegebenen Zuschüssen in Höhe von gesamt 36 Millionen. So wurde der Differenzbetrag von 1,770.000,00 ermittelt, der als verjährt betrachtet wurde. Die Problematik mit den rund 10 Millionen (Doppelerfassung eines Zuschusses) ist dann "hineingerutscht". In den im Bescheid ausgewiesenen Betrag sind alle Zuschüsse drin, sodass bei einer gesonderten Anführung der einzelnen Zuschüsse es zu keiner Festsetzung einer Abgabe für bisher nicht besteuerte Zuschüsse käme. Damit ist klar, was Sache des Bescheides ist. Das sind die von der Bf. in den Vorhaltsbeantwortungen angeführten Zuschüsse. Zumindest von dieser Sache her, ist der Sachverhalt ganz klar. In den Vorhalten des BFG ist das BFG selbst davon ausgegangen, dass der Bescheid den gesetzlichen Bestimmungen entspricht. Man muss unterscheiden: welche Zuschüsse liegen vor und welche steuerlichen Auswirkungen knüpfen sich daran. Die Bemessungsgrundlage ist nie näher hinterfragt worden im Beschwerdevorbringen. Die steuerlichen Auswirkungen sind davon streng zu trennen. Die Anforderungen, die das Gesetz an einen Bescheid des Finanzamtes stellt, sind durchaus andere als jene die für ein Erkenntnis des BFG gelten, sodass die höchstgerichtliche Judikatur die primär die Entscheidungen seinerzeit der FLD, des UFS zum Gegenstand haben, nur bedingt anwendbar sind auf erstinstanzliche Bescheide. So können erstinstanzliche Bescheide durchwegs ergänzt und abgeändert werden. Es können Berichtigungen vorgenommen werden. Es können Begründungen neu hinzugefügt, abgeändert oder verändert werden. Auch ein Umfang einer Bescheidbegründung ist gesetzlich nicht richtig vorgesehen, sodass auch kurz gehaltene, knappe Begründungen voll auf den Gesetzesvorschriften entsprechen. Zum Bescheidspruch: In der letzten Eingabe (vom 21.12.2015) wird unter Punkt 14. ausgeführt, Schriftstückvom 23.3.2009, der Begriff Schriftstück findet sich im Bescheid nicht, auch nicht im Betreff, dort steht nur das Datum 23.3.2009. Wir haben im Betrefftext "Gesellschaftsteuer 2004-2006" und wenn dann darunter steht "23.3.2009", dann ergibt das gar keinen Sinn mehr.

Zum Vorwurf der nicht nachvollziehbaren und aktenwidrigen Bemessungsgrundlage: Die Bemessungsgrundlage ist voll nachvollziehbar. Eine Aktenwidrigkeit liegt überhaupt nicht vor. Die Bemessungsgrundlage geht auf die Vorhaltsbeantwortungen der Bf. zurück, die allesamt in dem Akt liegen. Die bisher angestellten Vermutungen, wie das Finanzamt

zur Bemessungsgrundlage gekommen ist, sind durch das Vorbringen des Finanzamtes ausgeräumt. Zum Datum 23.3.2009: das war das Datum in dem der Fall EDV mäßig erfasst wurde (Aufnahme einer Erfassungsnummer)."

Zur Gesellschaftsteuer verwies das Finanzamt auf seine Ausführungen in den bisherigen Stellungnahmen. Zu dem Missbrauchsvorwurf in dem Schriftsatz vom 21.12.2015 stellte das Finanzamt klar, dass dieser Missbrauchsvorwurf nicht vom Finanzamt erhoben worden sei, sondern in einem Vorhalt des BFG bereits bezüglich Missbrauch aufgrund der schriftlichen Unterlagen argumentiert worden sei. Daher sei dieser Vorwurf an die Adresse des Finanzamtes schlichtweg überzogen. Es sei heute im Sachverhalt bereits vorgetragen worden, in der Textierung des Beschlusses vom 21. September 2004. Von einer missbräuchlichen Gestaltung spreche auch der Verwaltungsgerichtshof. Es gebe auch ein Erkenntnis des BFG zur Gesellschaftsteuer, die Zahl habe der Vertreter leider nicht bei der Hand, indem erst unlängst der Missbrauchstatbestand herangezogen worden sei. Es ergebe sich im vorliegenden Fall in Anwendung der Judikatur des VwGH und EUGH unter Beachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise: gesellschaftsteuerpflichtige Leistungen der Gesellschafter an ihre Gesellschaft.

PV: Es sei richtig, dass in der Beschwerde keine Ausführungen zum Thema Sache getätigt wurden, weil der Fokus auf dem Nichtvorliegen einer Verpflichtung gem. § 2 Z. 2 KVG lag. Ergänzende Vorbringen seien aber bis zur Entscheidung der 2. Instanz zulässig und nicht ungewöhnlich. Zur Herleitung der Bemessungsgrundlage seitens des Finanzamtes: die 37,770.000,00 Stand der Kapitalrücklage zum 30.9.2005 beinhalte sowohl Zuschüsse der Großmutter2, als auch der Großmutter1, der gegenübergestellte Betrag von 36 Mill. entspreche der Summe der Zuschüsse der Großmutter1 im Zeitraum 2004 bis 2006. Somit würden sich weder die Person des Zuschießenden, noch der Zeitraum decken.

Nach dem im Protokoll festgehalten wurde, dass keine Beweisanträge mehr offen sind, ersuchte das Finanzamt abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen unter Berücksichtigung der Bedenken des BFG bezüglich Verjährung. Der Bescheid entspreche den gesetzlichen Vorgaben auch als Sammelbescheid und würden von der Sache her (was ist Gegenstand des Bescheides) keine Bedenken obwalten.

Der PV ersuchte abschließend, der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid aufzuheben bzw. festzustellen, dass es sich um einen Nichtbescheid handelt.

V. Sachverhalt

Am 28. Mai 2003 schlossen die Österreichische GROSSMUTTER2 (FN***1, kurz 2 AG) und die GROSSMUTTER1 (FN***2, kurz 1 GmbH) einen "Letter of Intent" über die Zusammenarbeit bei der Planung und Errichtung eines Biomassekraftwerkes ab, in dem ua. festgehalten wurde, dass die Vertragsparteien beabsichtigen, eine gemeinsame Gesellschaft für die Errichtung und den Betrieb der Anlage zu gründen und dass die Vertragsparteien dabei die Möglichkeit vorsehen können, die Gesellschafterstellung einer oder zwei unmittelbaren Tochtergesellschaften, an denen sie mehr als 75%

der Geschäftsanteile halten, zu übertragen, sofern nicht bereits die Gründung der gemeinsamen Gesellschaft durch derartige Tochtergesellschaften gemeinsam erfolgt. Die Geschäftsanteile der 2 AG bzw. ihrer Töchter an der gemeinsamen Gesellschaft sollen mindestens 25,1% und höchstens 33,3% betragen.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Mai 2004 wurde die Beschwerdeführerin, die BF (FN 248418 x , kurz BF-KG oder Bf.) gegründet. Einzige Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin der Bf. ist seither die Großmutter1 Großmutter2 F. *GmbH (FN***4 , kurz Komplementärin). Als Kommanditisten beteiligten sich bei der Gründung jeweils mit einer Pflichteinlage und Haftenlage iHv von € 100.000,00 die 2 AG, die GESELLSCHAFTER2 (FN***5) und die GES-ER1 (FN***6 , kurz Gesellschafter1). Im Oktober 2004 trat die Österreichische GROSSMUTTER2 (FN7) ihren Kommanditanteil an die 2 Beteiligungs GmbH (FN8 , kurz 2 GmbH) ab.

Die Komplementärin wurde ebenfalls mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Mai 2004 von der 2 Beteiligungs GmbH, der GESELLSCHAFTER2 und der Gesellschafter1 gegründet und leisteten die 3 Gesellschafter jeweils eine zur Gänze einbezahlte Stammeinlage von € 12.000,00.

Am 28. Juni 2004 schlossen die GESELLSCHAFTER2, die Gesellschafter1, die 2 AG und die 2 GmbH den in der Begründung des angefochtenen Bescheides erwähnten „Rahmenvertrag“ mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

*"Die GESELLSCHAFTER2 und die Gesellschafter1 werden nachfolgend gemeinsam " Großmutter1 Gesellschaften " genannt, da ihre Alleingesellschafterin jeweils die GROSSMUTTER1 ist. Die Österreichische GROSSMUTTER2 und die 2 Beteiligungs GmbH werden nachfolgend gemeinsam " **gesellschaften " genannt. Alle vier Parteien dieses Vertrages werden nachfolgend gemeinsam "die Vertragsparteien" genannt.*

PRÄAMBEL

Die Großmutter1 Gesellschaften beabsichtigen, auf dem Gelände des ein XX in Form einer Anlage zu errichten und zu betreiben (nachfolgend kurz "das Projekt").

Da die F. von der 2 AG aufgrund des abzuschließenden Vertrages geliefert werden soll, begründen die Vertragsparteien eine Partnerschaft zur Verwirklichung des Projekts, wobei die Großmutter1 Gesellschaften die Führerschaft in technischer, ökologischer und wirtschaftlicher Hinsicht haben, die Großmutter2 Gesellschaften die Führerschaft hinsichtlich Beschaffung der F. und Logistik. Grundlage dieser Partnerschaft ist der gegenständliche Rahmenvertrag, auf dessen Grundlage die vorgesehenen Verträge mit dem vereinbarten Inhalt abgeschlossen werden.

1. Gemeinsame Gesellschaften zur Projektverwirklichung

Die Vertragsparteien haben bzw werden zur Verwirklichung des Projekts eine Kommanditgesellschaft als operative Gesellschaft (nachfolgend kurz "Kommanditgesellschaft") und eine Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, welche die Komplementärin der Kommanditgesellschaft sein wird (nachfolgend kurz

"Komplementärin"), gründen. Die Kommanditgesellschaft und die Komplementärin werden nachfolgend gemeinsam auch kurz als die "Gesellschaften" bezeichnet.

Die Vereinbarungen dieses Rahmenvertrages ergänzen die Bestimmungen der Gesellschaftsverträge. Es ist wohlverstanden, dass die Bestimmungen dieses Rahmenvertrages die gleiche Wirksamkeit wie im Fall der Aufnahme in die Gesellschaftsverträge selbst haben sollen; bei einem Widerspruch mit den Gesellschaftsverträgen geht diesen der gegenständliche Rahmenvertrag vor.

Die Vertragsparteien verpflichten sich, dafür zu sorgen, dass die Bestimmungen dieses Rahmenvertrages von ihnen selbst, ihren Organen sowie ihren Konzerngesellschaften im Sinne von Punkt 1.2. eingehalten werden.

1.1 Beteiligungsverhältnisse

Die GESELLSCHAFTER2, die Gesellschafter1 und die 2 AG sollen wirtschaftlich sowohl an der Kommanditgesellschaft als auch an der Komplementärin im folgenden Ausmaß beteiligt sein:

GESELLSCHAFTER2: 1/3 (ein Drittel)

Gesellschafter1: 1/3 (ein. Drittel)

2 AG: 1/3 (ein Drittel)

In den Gesellschaftsverträgen sind daher diesem Beteiligungsverhältnis entsprechende Beteiligungen an den Gesellschaften vorgesehen.

Soweit die Vertragsparteien Leistungen zur Verwirklichung des Projektes erbringen oder erbringen sollen, ist das vorstehende Verhältnis für die Aufteilung solcher Leistungen mangels ausdrücklicher abweichender Vereinbarung maßgeblich. Das Beteiligungsverhältnis ist auch für die Verteilung der wirtschaftlichen Vorteile aus der Beteiligung, insbesondere auch für jene des Gewinnes, maßgeblich.

1.2. Beteiligung von Konzerngesellschaften

Sowohl an der Kommanditgesellschaft als auch an der Komplementärin sollen dieselben Gesellschaften im selben Ausmaß beteiligt sein. Zulässig ist jedoch, dass Gesellschafter der Kommanditgesellschaft und der Komplementärin verschiedene Gesellschaften sind, sofern diese verschiedenen Gesellschaften mit der G bzw der 2 AG konzernmäßig verbunden sind. Eine konzernmäßige Verbindung liegt dann vor, wenn die G oder die 2 AG unmittelbar oder mittelbar mehr als 75 % des Kapitals und der Stimmrechte halten (nachfolgend kurz "Konzerngesellschaften"). Voraussetzung für die Zulässigkeit der Übertragung auf eine Konzerngesellschaft ohne Zustimmung durch Gesellschafterbeschluss ist weiters, dass die Konzerngesellschaft vorher diesem Rahmenvertrag beitrifft und alle aus den Gesellschaftsverträgen resultierende Verpflichtungen akzeptiert.

Im Sinne der vorstehenden Regelung wird die 2 AG Kommanditistin der Kommanditgesellschaft werden und die 2 GmbH Gesellschafterin der Komplementärin.

Die Beteiligung von Konzerngesellschaften darf nicht dazu führen, dass die Willensbildung oder die Beschlussfassung in den Gesellschaften erschwert wird. Demgemäß verpflichten sich die 2 AG, die GESELLSCHAFTER2 und die Gesellschafter1, im Falle der Beteiligung einer Konzerngesellschaft dafür zu sorgen, dass keine solchen Erschwernisse eintreten.

1.3. Entscheidungen der Gesellschafter

...

1.4. Geschäftsführung

...

1.5. Aufsichtsrat

....

1.6. Gesellschafterausschuss

....

1.7 Mehrheiten für Gesellschafterbeschlüsse

.....

1.8. Übertragung und Belastung von Gesellschaftsanteilen

.....

1.9. Interne Revision

....

1.10. Verbot von Treuhandschaften

.....

2. Wirtschaftlichkeitsberechnungen

.....

3. Finanzierung

Die Kosten für die Verwirklichung des Projekts einschließlich der Kosten für die Anlauffinanzierung werden voraussichtlich rund EUR 52 Millionen betragen. Die Kosten werden nach dem Abschluss des Generalunternehmervertrags genauer feststehen. Die Vertragsparteien verpflichten sich diese Kosten wie folgt zu finanzieren:

- Kapitaleinlagen*
- Stammkapital*
- Gesellschafterdarlehen (Großmutterdarlehen)*
- Haftung für Kredite der Gesellschaft*

Die Vertragsparteien verpflichten sich im Verhältnis ihrer Beteiligung (Punkt 1.1.) an der Finanzierung mitzuwirken und entsprechende Verpflichtungen zu übernehmen.

4. Zeitplan und Absehen von der Projektverwirklichung

....

5. Personal der Kommanditgesellschaft

.....

6. Standort und Betriebsgelände

.....

7. Ersatz von Aufwendungen der Vertragsparteien zur Projektverwirklichung

Soweit die Vertragsparteien bereits Arbeiten zur Planung und Verwirklichung des Projekts geleistet oder Aufwendungen getragen haben, haben sie gegenüber der Kommanditgesellschaft Anspruch auf Ersatz; zu diesen Arbeiten und Aufwendungen gehören insbesondere

8. Umsetzung des gemeinsamen Projektes

.....

9. Verschwiegenheitsverpflichtung

.....

10. Vertragsdauer

.....

11. Schiedsklausel

.....

12. Schlussbestimmungen

12.1. Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages ganz oder teilweise unwirksam oder undurchführbar sein, beeinträchtigt dies die Wirksamkeit sowie die Durchführung der übrigen Vertragsbestimmungen nicht. Die Vertragsparteien werden die unwirksame oder undurchführbare Bestimmung durch eine wirksame oder durchführbare Bestimmung ersetzen, die wirtschaftlich der unwirksamen oder undurchführbaren Bestimmung möglichst nahe kommt.

12.2. Dieser Rahmenvertrag und die in seiner Ausführung abzuschließenden Verträge enthalten nach der Ansicht der Vertragsparteien keine Regelungen, die kartell- oder wettbewerbsrechtlich zu beanstanden sind. Sollte entgegen der Ansicht der Vertragsparteien eine Regelung kartell- oder wettbewerbsrechtlich unzulässig sein oder (insbesondere durch eine Änderung der Rechtslage) unzulässig werden, gilt Punkt 12.1 ausdrücklich auch für diesen Fall.

12.3. Dieser schriftliche Vertrag enthält alle zwischen den Vertragsparteien getroffenen Regelungen; mündliche Abreden wurden nicht getroffen. Alle bisher zwischen den Vertragsparteien mündlich, schriftlich oder in einer sonstigen Form getroffenen Vereinbarungen verlieren mit der Unterfertigung dieses Vertrages ihre Wirksamkeit.

12.4. Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform; dies gilt auch für ein Abgehen vom Schriftformerfordernis.

12.5. Mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages allenfalls verbundene Gebühren oder Abgaben werden von den Vertragsparteien im Verhältnis ihrer Beteiligung gemäß Punkt 1.1. getragen; dies gilt auch für die Gebühren des Notars für die Errichtung des Vertrages in Form eines Notariatsaktes. Die Kosten der rechtsfreundlichen Beratung trägt jede Vertragspartei selbst.

12.6. Durch diesen Vertrag und die darin geregelte Kooperation wird zwischen den Parteien kein Gesellschaftsverhältnis, insbesondere auch nicht in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, begründet. Die Vergesellschaftung erfolgt ausschließlich im Rahmen der gemäß Punkt 1. zu gründenden Gesellschaften."

Im maßgeblichen Zeitraum 2004 bis 2006 waren Gesellschafter der GESELLSCHAFTER2 (FN***5) die GROSSMUTTER1 (FN***2) mit einer Stammeinlage von € 1.000,00 und die G (FN9) mit einer Stammeinlage von € 129.999.000,00.

Gesellschafter der GES-ER1 (FN10) waren 2004 bis 2006 die GROSSMUTTER1 (FN***2) mit einer Stammeinlage von € 99.999.000,00 und die G (FN9) mit einer Stammeinlage von € 1.000,00.

Alleingesellschafterin der GROSSMUTTER1 (FN***2) war im Zeitraum 2004 bis 2006 die G (FN9).

Die Geschäftsführung der GROSSMUTTER1 fasst am 21. September 2004 einen Beschluss mit folgendem Inhalt:

"Zur Finanzierung der Investitionen der Enkelgesellschaft BF wurde seitens der Gesellschafter beschlossen, diese mit entsprechenden Eigenmitteln auszustatten. Aus steuerlicher Sicht bietet sich seitens der Großmutter1 an, diese Mittel unter Vermeidung einer 1%igen Gesellschaftsteuerpflicht durch einen Großmutterzuschuss zuzuführen. Eine Rückführung dieser Mittel ist durch entsprechende Gewinnausschüttungsbeschlüsse bei ihren Tochterunternehmen GESELLSCHAFTER2 und GES-ER1 möglich.

Die Geschäftsführung der GROSSMUTTER1 beschließt daher, der Enkelgesellschaft BF einen Großmutterzuschuss in Höhe von 36 Mio EUR zu gewähren. (Der auf die GESELLSCHAFTER2 und GES-ER1 entfallende Anteil entspricht in Entsprechung der Anteilsverhältnisse an der Gesellschaft jeweils 18 Mio EUR.)"

Auf Grundlage dieses Beschlusses überwies die GROSSMUTTER1 in den Jahren 2004 bis 2006 folgende Beträge an die Bf.:

Buchungsdatum	Betrag	Buchungstext
04.11.2004	€ 4.100.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 27.10.2004 6/0001
26.11.2004	€ 4.100.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 25.11.2004 12/0001
26.01.2005	€ 5.300.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 25.1.2005 6/0001

29.06.2005	€ 3.850.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 28.6.2005 43/0001
31.08.2005	€ 2.580.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 31.8.2005, 64/0001
31.08.2005	€ 5.250.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 31.8.2005, 64/0001
14.03.2006	€ 10.820.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss BANK 015/0001 14.3.2006
Summe	€ 36.000.000,00	

In den Büchern der GROSSMUTTER1 wurden die Zuschüsse je zur Hälfte auf die Beteiligung an der GES-ER1 und auf die Beteiligung an der GESELLSCHAFTER2 gebucht.

In den Büchern der GES-ER1 und der GESELLSCHAFTER2 wurden jeweils die Hälfte der Zuschussbeträge auf die Beteiligung an der Bf. aktiviert und erhöhte sich im selben Ausmaß jeweils die Kapitalrücklage dieser beiden Gesellschaften.

Weiters erhielt die Bf. im Zeitraum 2004 - 2006 Zuschüsse von der 2 AG im Gesamtbetrag von € 17.525.000,00, die bei der GESELLSCHAFTER3 auf die Beteiligung an der Bf. aktiviert wurden. Im Jahr 2006 erfolgten 2 Zuschüsse, einer iHv € 475.000,00 und einer iHv € 4.460.000,00. Die für die GESELLSCHAFTER3 erfolgte Mittelzufuhr an die Bf. stellt sich insgesamt wie Folgt dar:

Datum	Betrag	Buchungstext
27.10.2004	€ 2.134.000,00	
26.11.2004	€ 1.966.000,00	
27.01.2005	€ 2.650.000,00	
29.06.2005	€ 1.925.000,00	
29.08.2005	€ 3.915.000,00	
Summe 2004 bis 2005	€ 12.590.000,00	
15.03.2006	€ 475.000,00	2 AG, Zuschuss BANK 016/0001 15.03.2006
15.03.2006	€ 4.460.000,00	2 AG, Zuschuss BANK 016/0001 15.03.2006
Summe 2006	€ 4.935.000,00	
Gesamtbetrag	17.525.000,00	

In den Büchern der Bf. wurden sämtliche erhaltenen Zuschüsse auf das Konto "926000 nicht gebundene Kapitalrücklagen" gebucht. In den (abweichenden) Wirtschaftsjahren 30.9.2004 bis 30.9.2005 bzw. 30.9.2005 bis 30.9.2006 erhöhte sich daher bei der Bf. der Saldo auf dem Konto "926000 nicht gebundene Kapitalrücklagen" bzw. wurde die Beteiligung an der Bf. bei den 3 Kommanditistinnen mit den nachstehend angeführten Beträgen aktiviert:

Datum	Überweisung von	überwiesener Betrag	Saldo Kto 926000	Beteiligung an der Bf. aktiviert bei	mit Euro
30.09.2004			€ 0,00		
27.10.2004	2 AG	2.134.000,00		2 GmbH	2.134.000,00
04.11.2004	1 GmbH	4.100.000,00		Gesellschafter1 GESELLSCHAFTER2	2.050.000,00 2.050.000,00
26.11.2004	1 GmbH	4.100.000,00		Gesellschafter1 GESELLSCHAFTER2	2.050.000,00 2.050.000,00
30.11.2004	2 AG	1.966.000,00		2 GmbH	1.966.000,00
26.01.2005	1 GmbH	5.300.000,00		Gesellschafter1 GESELLSCHAFTER2	2.650.000,00 2.650.000,00
27.01.2005	2 AG	2.650.000,00		2 GmbH	2.650.000,00
29.06.2005	1 GmbH	3.850.000,00		Gesellschafter1 GESELLSCHAFTER2	1.925.000,00 1.925.000,00
29.06.2005	2 AG	1.925.000,00		2 GmbH	1.925.000,00
29.08.2005	2 AG	3.915.000,00		2 GmbH	3.915.000,00
31.08.2005	1 GmbH	2.580.000,00		Gesellschafter1 GESELLSCHAFTER2	1.290.000,00 1.290.000,00
31.08.2005	1 GmbH	5.250.000,00		Gesellschafter1 GESELLSCHAFTER2	2.625.000,00 2.625.000,00
30.09.2005			37.770.000,00		
14.03.2006	1 GmbH	10.820.000,00		Gesellschafter1 GESELLSCHAFTER2	5.410.000,00 5.410.000,00
15.03.2006	2 AG	475.000,00		2 GmbH	475.000,00
15.03.2006	2 AG	4.460.000,00		2 GmbH	4.460.000,00
30.09.2006			53.525.000,00		

VI. Beweiswürdigung

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangte der Senat auf Grund der eingesehenen Unterlagen sowie dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde in der mündlichen Verhandlung vorgetragen und erklärten beide Parteien, dass dieser nicht ergänzungsbedürftig sei.

VII. Rechtslage und Erwägungen

1. Zur Gesellschaftsteuerpflicht der sog. "Großmutterzuschüsse"

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. Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt.

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.

Gemäß § 3 KVG wird die Steuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass Leistungen (§ 2) nicht von Gesellschaftern bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen oder Körperschaften, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind.

Dieser Ergänzungstatbestand knüpft an das Vorliegen einer Leistung iS des § 2 KVG an und wurde zur Verhinderung von Steuerumgehungen geschaffen. Damit sollen Leistungen iS des § 2 KVG erfasst werden, die nicht von den Gesellschaftern selbst bewirkt, sondern von Personenvereinigungen oder Körperschaften erbracht werden, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind (vgl. VwGH 17.2.1994, 92/16/0089).

Auf Grund der verbindlichen Auslegung des Artikel 4 Abs 2 lit b Kapitalansammlungs-RL durch den EuGH ist § 3 KVG einschränkend auszulegen. Das KVG dient jedenfalls seit der Novelle BGBl Nr 1994/629 auch der Umsetzung dieser Richtlinie. Daher ist davon auszugehen, dass § 3 KVG nur in dem Umfang anwendbar ist, als eine Besteuerung nach der Richtlinie möglich ist. Der EuGH hat die Möglichkeit einer Besteuerung von Leistungen zwischen zwei Gesellschaften, welche unter der Kontrolle eines gemeinsamen Gesellschafters stehen, zwischen denen aber kein direktes Gesellschafterverhältnis besteht, nicht prinzipiell verneint. Allerdings wird dafür gefordert, dass es sich nach den Umständen des Einzelfalles eindeutig um eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handelt (vgl. VwGH 19.9.2001, 2000/16/0628).

Gemäß § 4 Abs. 2 Z. 1 KVG gelten Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört, als Kapitalgesellschaft iSd KVG. Diese Voraussetzungen liegen bei der Bf. vor.

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten nach § 5 Abs. 1 Z. 1 KVG Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft.

Als Gesellschafter gelten nach § 5 Abs. 2 KVG die Personen, denen die in § 5 Abs. 1 KVG bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Erster Erwerber iSd § 2 Z 1 KVG ist derjenige, in dessen Hand die Gesellschaftsrechte erstmals als Gesellschaftsrechte iSd 5 KVG gelten (vgl. Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, § 2 Rz. 6). Gesellschafter und „erste Erwerber“ der Bf. im Sinne des KVG sind daher die drei Kommanditisten Österreichische GROSSMUTTER2 (FN7), Großmutter1 Stromnetz GmbH (FN***5) und GES-ER1 (FN10). Auf Grund der im Oktober 2004 erfolgten Abtretung ist nunmehr anstelle der Österreichische GROSSMUTTER2 (FN7) die 2 Beteiligungs GmbH (FN8) eine Gesellschafterin der Bf. im Sinne des KVG.

Nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet. Die Bargründung einer Kommanditgesellschaft kann durch Geldleistungen der Kommanditisten erfolgen. In diesem Fall bilden die Barmittel die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG (vgl. Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, § 7 Rz. 14).

Weder aus dem Gesellschaftsvertrag noch aus dem Rahmenvertrag ergeben sich Hinweise, dass bei der Gründung der Bf. und dem damit verbundenen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd KVG über die Leistung der Pflichteinlagen von jeweils € 100.000,00 hinausgehenden Leistungen zu erbringen waren und ist daher insgesamt ein Betrag von € 300.000,00 nach § 2 Z. 1 KVG iVm § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG der Gesellschaftsteuer zu unterziehen.

Die sonstige, über die Einzahlung der Pflichteinlage hinausgehende Zufuhr von Eigenkapital durch Kommanditisten (= Gesellschafter iSd KVG) ist demgegenüber allenfalls unter die Gesellschaftsteuertatbestände des § 2 Z 2 bis 4 KVG zu subsumieren.

Bei Leistungen iSd § 2 Z. 2 bis 4 KVG wird gemäß § 7 Z. 2 KVG die Steuer vom Wert der Leistung berechnet.

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).

Die Verwirklichung eines Tatbestandes iSd § 2 Z. 2 KVG setzt voraus, dass die Leistung auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird.

Als freiwillig (iSd § 2 Z 3 und 4 KVG) sind vor allem 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 25.3.1993, 92/16/0146).

Der Bf. ist beizupflichten, dass durch die Leistung der sog. „Großmutterzuschüsse“ kein Tatbestand nach § 2 Z. 2 KVG verwirklicht wurde. Der Rahmenvertrag wurde zwar zwischen den Gesellschaftern der Bf. abgeschlossen und ergänzt dieser ausdrücklich die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages (siehe Punkt 1. der Präambel). Der Rahmenvertrag enthält jedoch keine Verpflichtung der Kommanditisten, der Bf. Eigenkapital in bestimmter (oder auch nur bestimmbarer) Höhe zuzuführen. In Punkt 3. des Rahmenvertrages wurde nur festgelegt, dass die 3 Kommanditisten im Verhältnis ihrer Beteiligung von je einem Drittel an der Finanzierung der Projektkosten in der geschätzten Höhe von € 52 Mio. mitzuwirken haben. Es wurde aber offen gelassen, in welchem Ausmaß die Finanzierung durch die Zufuhr von Eigenkapital und in welchem Ausmaß durch die zur Verfügungstellung von Fremdkapital zu erfolgen hat. Zur Finanzierung der Projektkosten werden im Punkt 3. neben Kapitaleinlagen (und Stammkapital – dies kann sich wohl nur auf die finanzielle Ausstattung der Komplementärin der Bf. beziehen) ausdrücklich auch die Hingabe von Gesellschafterdarlehen (Großmutterdarlehen) und die Übernahme der Haftung für Kredite der Gesellschaft vorgesehen.

Die an die Bf. geleisteten Zuschüsse sind daher dahingehend zu überprüfen, ob Tatbestände nach § 2 Z. 4 lit. a KVG verwirklicht wurden.

Bei der Auslegung des Tatbestandes des § 2 Z. 4 KVG sind auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG) zu beachten.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstoßen würden (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

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).

In der Entscheidung des EuGH vom 8.11.2007, C-251/06 (Rechtssache "Ing. Auer", RN 47) wurde ausgesprochen, dass durch die Auslegung des Gemeinschaftsrechtes nicht Verhaltensweisen begünstigt werden dürfen, die durch die Errichtung künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Erlangung eines Steuervorteils gekennzeichnet sind. Damit wurde vom EuGH erstmals klargestellt, dass missbräuchliche Konstruktionen zur Umgehung einer Kapitalverkehrssteuerpflicht nicht beachtlich sind, sondern der dahinter stehende wahre Sachverhalt zu besteuern ist (vgl. UFS 07.05.2008, RV/0296-L/06 sowie UFS 03.02.2010, RV/0652-L/06).

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (UFS 3.02.2010, RV/0652-L/06).

Die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Artikel 4 der Richtlinie 69/335/EWG fällt, ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen, indem untersucht wird, wem die Zahlung der Einlagen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. dazu ua EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 "ESTAG", RNr 37 und 38, und EuGH C-71/00, "Develop" RNr 25).

Auch vor der Entscheidung des EuGH wurde im Bereich der Gesellschaftsteuer bereits die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen. Es war bereits ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.1975, 607-633/74, VwGH 14.5.1975, 531,532/74 und VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273), dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Stets wurde aber dem aber angefügt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch im Bereich der Verkehrsteuern immer dann gilt, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebietet etwa bei Treuhandverhältnissen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040).

Auch wenn die Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft von einer Beteiligungsholding gehalten werden, die Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes aber aus dem Vermögen der die Beteiligungsholding

beherrschenden Konzernmutter bestritten wird, gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von einer Gesellschafterleistung auszugehen. Dieser Fall ist durchaus mit einer Treuhandkonstellation vergleichbar ist, in welcher ein Treuhänder zivilrechtlich über das Gesellschaftsrecht verfügt, die Kapitalausstattung aber durch freiwillige Leistungen, die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen, unmittelbar aus dem Vermögen des Treugebers erfolgt (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0040 sowie UFS 24.2.2010, RV/0215-S/08).

Nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes sind Leistungen, deren Zweck in der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers erfolgen, wenn diese Erhöhung vor allem im Interesse des Gesellschafters liegt, dem unmittelbaren Gesellschafter als Leistendem zuzurechnen (vgl. dazu EuGH 21.1.2006, RS C-494/2003, Senior Engineering Investments BV). Da ansonsten die praktische Wirksamkeit der Richtlinie 69/335 beeinträchtigt wäre genügt es bei Gesellschaften, die zu einem Konzern gehören, nicht allein die formelle Herkunft einer Einlage festzustellen (vgl. dazu EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 ESTAG, Randnummer 40).

In seinem Urteil vom 12.1.2006, C-494/03, Senior Engineering Investments BV hat der EuGH zu einer freiwilligen Leistung einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft ohne Einbindung der Muttergesellschaft ua. Folgendes ausgeführt:

"39. Drittens stellt sich der fragliche Beitrag als "Leistung eines Gesellschafters" dar. Er wurde zwar nicht vom Gesellschafter der Senior GmbH (Senior BV), sondern von deren Muttergesellschaft (Senior Ltd) geleistet, also vom Gesellschafter des Gesellschafters. Der Gerichtshof folgt jedoch hinsichtlich der Herkunft einer Kapitalzuführung nicht einem förmlichen Ansatz, sondern fragt nach der tatsächlichen Zurechnung (vgl. in diesem Sinne Urteile Weber Haus, 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."

Der EuGH hat damit ausgesprochen, dass eine Erhöhung des Wertes von Gesellschaftsanteilen vor allem im Interesse der Gesellschafter liegt. Dass neben der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und damit des Wertes der Geschäftsanteile ein zusätzliches Interesse der Gesellschafter gegeben sein müsste, um einen Großmutterzuschuss diesen als Leistende zuzurechnen, kann der obigen Aussage des EuGH, wie auch dem Urteil insgesamt, nicht entnommen werden (vgl. UFS 09.10.2013, RV/2691-W/09, Anmerkung: Die Behandlung der gegen diese Entscheidung eingebrachten Beschwerde wurde vom VwGH mit Beschluss vom 28.3.2014, 2013/16/0214 abgelehnt).

Im Schreiben vom 5. März 2010 gab die GROSSMUTTER¹ gegenüber dem Finanzamt an, dass der Beschluss über die Leistung eines "Großmutterzuschusses" in Höhe von € 36 Mio in Umsetzung des Letter of Intent sowie des Rahmenvertrags beschlossen wurde. Die Textierung des Beschlusses vom 21. September 2004 legt es nahe, dass die Leistung von sog. "Großmutterzuschüssen" nur aus steuerlichen Gründen vorgesehen wurde, wird doch im Beschluss ausdrücklich auf die „Vermeidung der Gesellschaftsteuer“ hingewiesen. Ebenso spricht der Hinweis im Beschluss auf die Möglichkeit der Rückführung der Mittel durch entsprechenden Gewinnausschüttungsbeschlüsse bei den Tochterunternehmen (= Gesellschafterinnen der Bf.) dafür, dass wirtschaftlich gesehen die Eigenmittelzufuhr von den Kommanditistinnen vorgenommen wurde.

Zum Vorwurf der Bf., dass das Finanzamt aktenwidrig von einer Verpflichtung der Gesellschafterinnen ausgegangen sei, wird bemerkt, dass im Beschluss vom 21. September 2004, der namens der GROSSMUTTER¹ dem Finanzamt vorgelegt wurde, ausdrücklich davon die Rede ist, dass die "Gesellschafter beschlossen haben" die Bf. mit entsprechendem Eigenmitteln auszustatten. In der Zusammenschau mit dem Rahmenvertrag konnte das Finanzamt daher durchaus von einer Leistungsverpflichtung der Gesellschafterinnen - basierend auf dem Gesellschaftsvertrag - ausgehen. Auch wenn nunmehr klagestellt ist, dass im den Gesellschaftsvertrag ergänzenden Rahmenvertrag (noch) keine Verpflichtung zur Zufuhr von Eigenmittel an die Bf. in bestimmter Höhe enthalten ist, so wurde dort doch verbindlich festgelegt, dass jede der 3 Kommanditistinnen an der Finanzierung der Gesamtprojektkosten in der damals geschätzten Höhe von € 52 Mio. zu einem Drittel entweder durch die Zufuhr von Eigenkapital oder Hingabe eines Darlehens oder eine Haftungsübernahme mitzuwirken hat und wurden die Gesellschafterinnen iSd KVG durch die Leistung der "Großmutterzuschüsse" doch von "eigenen" Verpflichtungen befreit. Die gegenständliche Kapitalzufuhr lag somit hier vor allem im Interesse der Gesellschafterinnen iSd KVG. Der im Bescheid vom Finanzamt zum Ausdruck gebrachten Ansicht, dass die von der "Großmutter" an die Bf. erfolgten Leistungen den unmittelbaren Gesellschafterinnen als Leistende zuzurechnen sind, ist insbesondere auch wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zuzustimmen. Der erkennende Senat ist daher zur Überzeugung gelangt, dass es sich bei der sog. "Großmutterzuschüssen" um freiwillige Leistungen der Gesellschafterinnen an eine Kapitalgesellschaft iSd § 2 Z 4 KVG handelt.

Nicht nur aus dem Rahmenvertrag, sondern auch aus dem Beschluss vom 21. September 2004 ergibt sich deutlich, dass von der GROSSMUTTER¹ vorgenommenen Zuschüsse an die Bf, jeweils zur Hälfte und damit jeweils mit einer Summe von € 18 Mio der GESELLSCHAFTER² und der GES-ER¹ als Leistende zuzurechnen sind.

Auf Grund des Rahmenvertrages ist klar, dass mit Leistungen der 2 AG (nur) Verpflichtungen der GESELLSCHAFTER³ (und nicht auch der beiden anderen Kommanditistinnen) erfüllt werden sollen und sind daher die beiden im Jahr 2006 erfolgten Zuschüsse von in Summe € 4.935.000,00 der GESELLSCHAFTER³ als Leistende zuzurechnen.

2. verfahrensrechtliche Erwägungen

2.1. Gegenstand der Abgabenfestsetzung durch das Finanzamt

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. Die einmal entstandene Steuerpflicht soll durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden (sog. Stichtagsprinzip; vgl. VwGH 20.12.2007, 2004/16/0118).

Wegen der Maßgeblichkeit des Stichtags der Entstehung der Steuerschuld ist keine "dynamischen Betrachtungsweise" über einen längeren Zeitraum vorzunehmen (vgl. VwGH 30.04.2003 2002/16/0271), sondern ist jeder Rechtsvorgang, der die in § 2 KVG genannten Tatbestandsmerkmale aufweist, gesondert der Gesellschaftsteuer zu unterziehen (vgl. UFS 30.10.2012, RV/0674-W/08).

Für jeden, einen Tatbestand iSd KVG erfüllenden Rechtsvorgang, besteht eine Erklärungspflicht gegenüber dem Finanzamt nach § 10 KVG. Diese Erklärungspflicht entfällt nur dann, wenn eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer nach § 10a KVG vorgenommen wird.

Eine Gesellschaftsteuererklärung wurde von der Bf. nur für die Leistung der Kommanditeinlagen iHv € 300.000,00 abgegeben (elektronische Abgabenerklärung vom 15. Dezember 2005, erfasst beim Finanzamt unter ErfNr. 260.639/2005 – Festsetzung der Gesellschaftsteuer iHv € 3.000,00 mit Bescheid vom 2. Mai 2006).

Für die in den Jahren 2004 bis 2006 erhaltenen Zuschüsse nahm die Bf. weder eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer vor, noch wurden dem Finanzamt Abgabenerklärungen vorgelegt. Erst auf Grund wiederholte Anfragen, und zwar
16.06.2009 - Anfrage an die GESELLSCHAFTER1 (Bemessungsakt S. 123-125)
26.08.2009 - Anfrage an die GROSSMUTTER1 (Bemessungsakt S. 143)
27.01.2010 - Anfrage an die GROSSMUTTER1 (Bemessungsakt S. 161)
23.03.2011 - Anfrage an die Bf. (Bemessungsakt S. 405)

erfuhr das Finanzamt durch die Antwortschreiben vom
20.07.2009 der GESELLSCHAFTER1 (Bemessungsakt S. 127)
01.10.2009 der GROSSMUTTER1 (Bemessungsakt S. 145)
05.03.2010 der GROSSMUTTER1 (Bemessungsakt S. 165)
27.05.2011 der Bf. (Bemessungsakt S. 415),
dass mehrere, sogenannte "Großmutterzuschüsse" an die Bf. geleistet wurden.

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] 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.

Das Verwaltungsgericht kann seine Entscheidung originär neu gestalten, das Ergebnis seiner Entscheidung kann von dem des erstinstanzlichen Bescheides abweichen (vgl. dazu VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143). Die Abänderungsbefugnis ist jedoch durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁵, § 279 BAO, Tz 38 f).

Das Verwaltungsgericht darf daher ein und dieselbe Abgabe (das ist die im bekämpften Bescheid vorgeschriebene Abgabe) in veränderter Höhe (auch von veränderten Grundlagen und anders beurteilten Sachverhalten ausgehend) festsetzen (vgl. VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055). Einen anderen Sachverhaltskomplex darf das Verwaltungsgericht dabei allerdings nicht annehmen (vgl. VwGH 27.9.2012, 2010/16/0206). Ein Erkenntnis darf nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben (Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 10 mit weiteren Judikaturnachweisen).

Bescheide müssen somit die "Sache", über die sie absprechen, ausreichend konkretisieren, weil damit für das Verwaltungsgericht der Rahmen der Änderungsbefugnis iSd § 279 Abs 1 BAO festgelegt wird.

Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (vgl. ua VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257).

§ 198 BAO normiert:

„(1) Soweit in Abgabenvorschriften nicht anders vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

(2) Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabebescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.“

Abgabenbescheide können auch im Wege von Sammelbescheiden erlassen werden. Dabei sind aber die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen, da jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen für sich anfechtbar ist (vgl. VwGH 9.8.2001, 2001/16/0243; VwGH 17.2.2000, 99/16/0027).

Hat die Abgabenbehörde - wie aus dem Zusammenhalt mit dem in den Akten erliegenden Berechnungsbogen ersichtlich ist - offenkundig irrtümlich als der Besteuerung unterliegenden Vorgang jeweils eine "Schenkung vom 16. Oktober 1991" angeführt, hat die Abgabenbehörde lediglich den Gedanken, den sie offenbar aussprechen wollte, unrichtig wiedergegeben. Zur Berichtigung eines derartigen Fehlers – der an sich auch den Berichtigungstatbestand im Sinne des § 293 BAO erfüllt – ist die Berufungsbehörde jedenfalls berechtigt. Dabei kann - - insbesondere unter Bedachtnahme darauf, dass Spruch und Begründung eines Bescheides als Einheit zu betrachten

sind - davon ausgegangen werden, dass die Berufungsbehörde durch Anführung der einzelnen Anmeldungen und Abgabenerklärungen gerade noch deutlich gemacht hat, welche Erwerbsvorgänge im einzelnen besteuert wurden. Allerdings hat die belangte Behörde dabei nicht beachtet, dass bei einer - an sich zulässigen - formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegender Vorgänge die essentiellen Spruchbestandteile (vgl. § 198 Abs. 2 BAO) für sich gesondert angeführt werden müssen (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058).

Bei einem Kapitalertragsteuerbescheid müssen verdeckte Ausschüttungen so individualisiert werden, dass das Verwaltungsgericht erkennen kann, was Sache des abgabenbehördlichen Bescheides war. Das Verwaltungsgericht darf nicht erstmals über neue Zuwendungen, die bisher nicht im Kapitalertragsteuerbescheid erfasst waren, absprechen (BFG 17.11.2014, RV/7101772/2012). Fehlt der Name des Empfängers des Kapitalertrages oder auch die Beschreibung des zugeflossenen Vorteils, wurde die Abgabe nicht ausreichend konkretisiert. Ein solcher Bescheid ist im Rechtsmittelverfahren regelmäßig aufzuheben. Die Angabe eines Zeitraumes kommt nur dann in Frage, wenn es sich wirklich um einen dauerhaft gleichbleibenden Zufluss handelt. Das wäre etwa bei im Kleid von Dauerschuldverhältnissen zufließenden verdeckten Ausschüttungen der Fall (z. B. unterlassene oder zu niedrige Verzinsung einer Gesellschafterverbindlichkeit, überhöhte Dauermiete, Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezug nach Überschreiten der angemessenen Gesamtausstattung, dauernde private Nutzung eines Pkw etc.). Diese Darstellung hat entweder im Spruch selbst oder in einer gesonderten Begründung bzw. in einem Außenprüfungsbericht zu erfolgen, auf die/den im Bescheid (Spruch) hingewiesen wird (vgl. Schwaiger, SWK 25/2010, S 777). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus der Begründung der Bescheide des Finanzamtes, von welchem Sachverhalt das Finanzamt ausgegangen ist, wenn angeführt wird, dass die mitbeteiligte Privatstiftung (konkret bezeichnete) Privatschulden ihrer vier (namentlich genannten) Stifter getilgt habe, und zwar in den Jahren 2003 bis 2005 mit jeweils 25.000 EUR pro Stifter und Jahr und in der Bescheidbegründung weiters festgehalten ist, dass das Finanzamt diesen Vorgang als einkommensteuerlich relevante Zuwendung einer Privatstiftung (hier an die Stifter) ansehe und sich weiters aus den Bescheiden die Ansicht des Finanzamtes ergibt, dass diese Zuwendungen Kapitalertragsteuer von 25% auslösten, und welcher Betrag an Kapitalertragsteuer auf die einzelnen Vorteilsempfänger entfällt (vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0182).

Nach der Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes ist unter einem bestimmten Sachverhalt der einzelne Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Bezogen auf die Gesellschaftsteuer ist Sachverhalt, an den das Kapitalverkehrsteuergesetz steuerliche Folgen knüpft, jede einzelne Form der Eigenkapitalzuführung durch die Gesellschafter an die inländische Kapitalgesellschaft in tatsächlicher Hinsicht (BFH 22.8.1990, I R 42/88, BStBl. 1991 II S. 387).

Die Rechtsprechung, nach der die unaufgegliederte Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid zur Unbestimmtheit und Nichtigkeit eines Steuerbescheids

führen kann, ist nicht anwendbar, wenn sich dem Steuerbescheid entnehmen lässt, dass das Finanzamt --wenn auch rechtsirrtümlich -- bei der Steuerfestsetzung vom Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsvorgangs ausgegangen ist. In einem solchen Fall ist der Steuerbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt. In einem derartigen Steuerbescheid ist die Steuer nach Art und Betrag bezeichnet und der Steuerschuldner angegeben. Die Rechtsprechung zur Nichtigkeit der unaufgegliederten Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid betrifft Fälle, in denen aus dem Steuerbescheid hervorgeht, dass das Finanzamt trotz Annahme mehrerer Steuerfälle die Steuer unaufgegliedert festgesetzt hat, und auf die gesonderte Ermittlung der Steuer für die einzelnen Steuerfälle nicht ausnahmsweise verzichtet werden kann (BFH 20.1.2010, II R 54/07).

An der Auffassung, dass mehrere Gesellschaftsteuerfälle nicht unaufgegliedert zusammengefasst werden dürfen, hält der BFH mit Einschränkung fest. Eine genaue Aufgliederung ist dann nicht erforderlich, wenn zwischen den Beteiligten keinerlei Streit darüber besteht, welche Steuerfälle zusammengefasst worden sind. Sie wird z. B. dann entbehrlich sein, wenn der Steuerbescheid den gesamten unstreitigen Gründungsvorgang in vollem Umfang erfasst. In diesen Fällen kann durch die Aufzählung der einzelnen Gesellschafter und ihrer Leistungen keine zusätzliche Klarheit über die zusammengefassten Steuerfälle gewonnen werden (vgl. BFH 12.10.1983, II R 56/81, BStBl. 1984 II S. 140).

In dem eben zitierten Urteil führte der BFH ua Folgendes aus:

„Zusätzliche Angaben (z. B. in dem Steuerbescheid oder in einer Anlage) werden regelmäßig nur dann erforderlich sein, wenn nicht alle Vorgänge bei Gründung oder Kapitalerhöhung in einem Bescheid zusammengefaßt werden sollen.

An der erforderlichen ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit des angefochtenen Steuerbescheides fehlt es auch nicht deshalb, weil sich aus dem Bescheid nicht ergibt, wann jeweils die einzelnen Zahlungen von den einzelnen Kommanditisten geleistet worden sind. Zwar ist von dem Zeitpunkt der Zahlung nach der Rechtsprechung des Senats abhängig, ob der Tatbestand der Nr. 1 oder der Tatbestand der Nr. 2 des § 2 (Abs. 1) des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVStG 1959) verwirklicht worden ist (vgl. das Urteil vom 24. Juli 1972 II R 69/71, BFHE 107, 58, BStBl II 1972, 907). Da aber Besteuerungsmaßstab in beiden Fällen die Einlagen der Kommanditisten sind (vgl. Nr. 1 Buchst. a bzw. Nr. 2 des § 8 KVStG 1959), bleibt der Steuerbescheid auch dann ausreichend bestimmt, wenn sich aus ihm nicht ergibt, ob die Einlagen im Zusammenhang mit der Gründung der GmbH & Co. KG oder erst später geleistet worden sind. Aus diesem Grunde hat der Senat die alternative Begründung eines Urteils hinsichtlich der Verwirklichung des Tatbestandes der Nr. 1 oder der Nr. 2 des § 2 Abs. 1 KVStG 1959 zugelassen (vgl. das Urteil vom 23. April 1975 II R 71/71, BFHE 116, 57, BStBl II 1975, 719). Das von der Klägerin erwähnte Urteil des Senats vom 1. August 1979 II R 133/73 (BFHE 128, 341, BStBl II 1979, 744) betraf einen hier nicht vorliegenden Sonderfall. Dort kamen für die verschiedenen Steuermaßstäbe auch unterschiedliche Bewertungsgrundsätze in Betracht.

Auch sonst ist nicht ersichtlich, daß die genaue Angabe der Zahlungstage im Bescheid erforderlich ist. Soweit hiervon der Beginn der Verjährungsfrist und damit der Eintritt der Verjährung abhängt, wird es bei Streit ggf. erforderlich sein, hierüber konkrete Ermittlungen zu treffen. Diese Ermittlungen können jedoch (falls erforderlich) auch noch im Rechtsbehelfsverfahren getroffen werden“.

Auch nach der Judikatur des Bundesfinanzgerichtes ist bei Fehlen der gesonderten Anführung der essentiellen Spruchbestandteile bei formularmäßiger Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegenden Vorgänge, die entsprechende Richtigstellung des Spruches im Rahmen der Abänderungsbefugnis des § 279 Abs. 1 BAO zulässig, wenn kein Zweifel bestehen konnte, welche Vorgänge das FAG im angefochtenen Bescheid erfasste (vgl. BFG 28.04.2015, RV/7100973/2010 unter Hinweis auf VwGH 26.1.1995, 94/16/0058; BFH 12.10.1983, II R 56/81).

Für den vorliegenden Fall folgt aus der zitierten Judikatur Folgendes:

Die im Bescheid erfolgte Angabe des Datums „23. März 2009“ ist nicht schädlich, da aus der Begründung deutlich wird, dass an die Bf. in den Jahre 2004 bis 2006 erfolgte Leistungen der Gesellschaftsteuer unterzogen wurden.

Aus der Begründung ergibt sich weiters, dass das Finanzamt von der „Großmutter“ für die unmittelbare Gesellschafterin erbrachte Leistungen erfasst hat und als Grundlage für die „Änderung“ der Zurechnung der Rahmenvertrag angesehen wurde.

Aus der Anführung des Betrages von € 53.525.000,00 (= Stand der ungebundenen Kapitalrücklage zum 30. September 2006) in der Begründung ist ableitbar, dass das Finanzamt von einem Gesamtsumme der Gesellschafterleistungen in den Jahren 2004 bis 2006 in dieser Höhe ausgegangen ist. Durch den Abzug eines Betrages iHv € 1.770.000,00 „gemäß 207 Abs. 2 BAO“, wird weiteres deutlich, dass das Finanzamt von mehreren, zu unterschiedlichen Zeitpunkten verwirklichten Vorgänge ausgegangen ist und einen Teil der Leistungen wegen Verjährung nicht in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einbezogen hat.

Aus den Schriftsätzen der Bf. im Rechtsmittelverfahren wird deutlich, dass für die Bf. klar erkennbar war, dass das Finanzamt mehrere in den Jahren 2004 bis 2006 von der GROSSMUTTER1 und von der 2 AG an die Bf. geleistete „Großmutterzuschüsse“ der Gesellschaftsteuer unterzogen hat.

Durch den im Berufungsschriftsatz enthaltenen Verweis auf das Schreiben der GROSSMUTTER1 vom 5. März 2010 (das der Berufung auch in Kopie als Beilage angefügt wurde) in denen insgesamt 7 Zuschüsse wie Folgt aufgelistet sind:

Buchungsdatum	Betrag	Buchungstext
04.11.2004	€ 4.100.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 27.10.2004 6/0001
26.11.2004	€ 4.100.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 25.11.2004 12/0001
26.01.2005	€ 5.300.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 25.1.2005 6/0001

29.06.2005	€ 3.850.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 28.6.2005 43/0001
31.08.2005	€ 2.580.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 31.8.2005, 64/0001
31.08.2005	€ 5.250.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 31.8.2005, 64/0001
14.03.2006	€ 10.820.000	GROSSMUTTER1, Zuschuss BANK 015/0001 14.3.2006
Summe	€ 36.000.000,00	

sowie dem von der Bf. dem Finanzamt am 27. Mai 2011 zur Geschäftszahl ErfNr*** übermittelten Kontoauszug, in dem folgende 3 Zuschüsse, die zu einer Erhöhung der nicht gebundene Kapitalrücklage im Wirtschaftsjahr 2005/2006 um € 15.755.000,00 auf einen Saldo zum 30. September 2006 von € 53.525.000,00 führten, aufgelistet sind:

Datum	Betrag	Text laut Buchhaltung der Bf.
13.3.2006	€ 10.820.000,00	GROSSMUTTER1, Zuschuss, BANK 015/0001 14.3.2006
15.3.2006	€ 475.000,00	2 AG, Zuschuss, BANK 016/0001 15.3.2006
15.3.2006	€ 4.460.000,00	2 AG, Zuschuss, BANK 016/0001 15.3.2006
Summe	€ 15.755.000,00	

ist erkennbar, welche konkreten Vorgänge vom Finanzamt mit einer Bemessungsgrundlage von in Summe € 51.755.000,00 (€ 36.000.000,00 und € 15.755.000,00) der Gesellschaftsteuer unterzogen wurden.

Aus den beiden Auflistungen ergeben sich sowohl der Zeitpunkt der jeweiligen Leistung, die Höhe der jeweiligen Leistung und – in der Zusammenschau mit dem Hinweis in der Bescheidebegründung auf den Rahmenvertrag - wer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Leistender des jeweiligen Zuschusses angesehen wurde.

Wie sich aus dem Rechtsmittelschriftsatz ergibt, war der Bf. bei Bescheiderlassung bekannt, dass die GROSSMUTTER1 – vertreten durch die idente steuerliche Vertreterin wie die Bf. - dem Finanzamt mit Schreiben vom 5. März 2010 zur Geschäftszahl ErfNr*** die Leistung von 7 Zuschüssen iHv gesamt € 36.000.000,00 im Zeitraum 2004 bis 2006 offengelegt hat (Bemessungsakt S 165ff). Die Bf. verwies ihrerseits zum Sachverhalt ausdrücklich auf diesen Schriftsatz und waren daher die Rechtsschutzmöglichkeiten der Bf. nicht eingeschränkt.

Ebenso bekannt war der Bf., welche "Großmutterzuschüsse" iHv gesamt € 15.755.000,00 sie dem Finanzamt mit Schreiben vom 27. Mai 2011 zur Geschäftszahl ErfNr*** für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 offengelegt hat (Bemessungsakt S 415ff).

Auch für das Bundesfinanzgericht ist aus den beiden im Bemessungsakt des Finanzamtes befindlichen Schriftsätzen samt den darin enthaltenen Aufgliederungen (siehe Bemessungsakt S 173 und S 421) nachvollziehbar, für welche einzelnen Steuerfälle das Finanzamt eine Abgabenfestsetzung vorgenommen hat.

Das Bundesfinanzgericht ist durchaus berechtigt, Ergänzungen des erstinstanzlichen Bescheides vorzunehmen, solange es nicht überhaupt den Gegenstand des erstinstanzlichen Bescheides auswechselt (vgl. VwGH 27.02.1995, 94/16/0275).

Da es sich bei den einzelnen Fällen des § 2 KVG um einen einheitlichen Steuertatbestand handelt (vgl. VwGH 19.2.1998, 97/16/0405), ist das Bundesfinanzgericht auch berechtigt, die vom Finanzamt für eine konkrete Kapitalzufuhr auf § 2 Z 2 KVG gestützte Abgabenfestsetzung zu bestätigen, wenn es für die idente Kapitalzufuhr die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Z 4 KVG als erfüllt ansieht.

Die von der Bf. angeregte Aufhebung des Bescheides unter Zurückverweisung an das Finanzamt nach § 278 Abs. 1 BAO würde voraussetzen, dass nach wie vor Ermittlungen ausständig sind. Wie die Bf. bei der mündlichen Verhandlung ausdrücklich erklärte, ist der von der Berichterstatte(r)in vorgetragene Sachverhalt nicht ergänzungsbedürftig.

Da ein 1 Zuschuss vom Finanzamt doppelt erfasst wurde, und zwar der von der GROSSMUTTER¹ am 13. März 2006 - je zur Hälfte für die GESELLSCHAFTER² und die Gesellschafter¹ - geleistete von € 10.820.000,00 (BelegNr. 6000053, BANK 015/001), ist eine der beiden vom Finanzamt für diesen Zuschuss vorgenommenen Abgabenfestsetzungen aufzuheben und daher der gesamte Steuerbetrag um € 108.200,00 zu reduzieren.

Wie bereits oben ausgeführt ist es dem Verwaltungsgericht verwehrt, für vom Finanzamt bisher nicht besteuerte Vorgänge erstmalig eine Gesellschaftsteuer festzusetzen. Auch wenn nunmehr feststeht, dass die Bf. im Zeitraum 2004 bis 2006 insgesamt Zuschüsse iHv € 53.525.000,00 erhalten hat und nunmehr auch Zeitpunkt, Höhe und Leistender für alle in diesem Zeitraum erfolgten Zuschüsse bekannt sind, so wäre eine Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die von der GROSSMUTTER² für die GESELLSCHAFTER³ geleisteten Zuschüsse der Jahre 2005 und 2006 (von insgesamt € 12.590.000,00), die in den beiden Aufstellungen nicht enthalten sind, durch das BFG rechtswidrig. Für den in der Begründung erwähnten und als verjährt bezeichneten Betrag iHv € 1.770.000,00 wurde vom Finanzamt gerade keine Gesellschaftsteuer festgesetzt, weshalb der Irrtum der dem Finanzamt bei der Ermittlung des "verjährten Abgabenbetrages" unterlaufen ist, keine Rechtswidrigkeit der Abgabenfestsetzung begründen kann. Die von der Bf. zitierten "Vermutungen" der Berichterstatte(r)in im Vorhalt vom 23. März 2015 beziehen sich auf die Ermittlung des "verjährten Abgabenbetrages". Auch die im Vorhalt enthaltene Aussage der Berichterstatte(r)in, wonach auf Grund des Inhaltes der vom Finanzamt vorgelegten Akten nicht festgestellt werden könne, wann "diese Leistungen" (ds die restlichen Leistungen iHv € 12.590.000,00 die zu einer Erhöhung der Kapitalrücklage zum 30.9.2005 auf insgesamt € 37.770.000,00 führten) konkret erfolgten, betrifft gerade jene Vorgänge, für die das Finanzamt keine Abgabenfestsetzung vorgenommen hat.

Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass die von der Bf. zitierte Judikatur des VwGH betreffend Sammelbescheide zu Entscheidungen ergangen ist, bei denen weder von der ersten Instanz noch von der Rechtsmittelinstanz eine Aufgliederung der

Steuerfälle vorgenommen wurde. Eine der Judikatur des deutschen BFH vergleichbare Rechtsprechung, unter welchen Voraussetzungen das Unterlassen der Aufgliederung mehrerer Steuerfälle die Nichtigkeit des Bescheides zur Folge hat (vgl. dazu BFH 20.1.2010, II R 54/07 mwN), fehlt in Österreich.

Nach dem Gesamtbild wurde im gegenständlichen Fall der Sachverhaltskomplex, über den das Finanzamt abgesprochen hat, durch die im Verfahren zu ErfNr*** in den Schriftsätzen vom 5.3.2010 und vom 27.5.2011 offengelegten Zuschüsse abgesteckt. Alle dort aufgelisteten Zuschüsse sind auch bei Fehlen einer Aufgliederung bei der Abgabefestsetzung durch das Finanzamt Gegenstand des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht. Die Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes umfasst auch die Aufgliederung der Abgabefestsetzung für die einzelnen Steuerfälle.

2.2. Eintritt der Verjährung

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten und in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen (vgl. VwGH 19.12.2006, 2004/15/0163; VwGH 11.11.2004, 2004/16/0028; VwGH 15.2.2006, 2002/13/0182).

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Bei der Gesellschaftsteuer beträgt die Verjährungsfrist nach der Grundregel des § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

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. Bei Leistungen iSd § 2 Z. 4 KVG entsteht die Steuerschuld mit dem tatsächlichen Bewirken der Leistung (vgl. ua. VwGH 14.1.1991, 89/15/0092). Die Verjährung für die Gesellschafterzuschüsse iSd § 2 Z. 4 KVG hat daher jeweils mit Ablauf des Jahres, in dem sie geleistet wurde, zu laufen begonnen.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I Nr. 180 - AbgÄG 2004, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung des Steueranspruches unternimmt. An den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen oder Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen verlängern die Verjährungsfrist, wobei derartige Schreiben der Abgabenbehörde nur hinsichtlich jener Abgaben

Verlängerungswirkung zukommt, auf die das Schreiben Bezug nimmt (vgl. VwGH 17.4.2008, 2006/15/0077).

Zu einer Anfrage die im Betreff lediglich den Vermerk "2007 und Vorjahre" enthält und auch in weiterer Folge nicht erkennen lässt, welche Jahre sie - abgesehen vom Jahr 2007 - konkret umfasst, entspricht den angeführten Anforderungen an eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO nicht (vgl. VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111).

Ein Schreiben, das sich auf die Prüfung von (bereits eingereichten) Abgabenerklärungen bezieht, betrifft nicht den Abgabenzeitraum, für den keine Abgabenerklärung abgegeben wurde (vgl. VwGH 28.03.2014, 2010/16/0176).

Im gegenständlichen Fall wurde das Finanzamt durch die Einsicht in die Jahresabschlüsse der Gesellschafter¹ darauf aufmerksam, dass sich die Kapitalrücklage der Gesellschafter¹ durch von der GROSSMUTTER¹ an die Bf. geleistete „Großmutterzuschüsse“ erhöht hatte. Am 16. September 2009 richtete das Finanzamt einen Vorhalt an die Gesellschafter¹, in der „betreffend die Großmutterzuschüsse der GROSSMUTTER¹ an die BF-KG um eine Vorlage einer Aufstellung der geleisteten Beträge“ gebeten wurde. Weiters forderte das Finanzamt die Gesellschafter¹ auf, „sämtlich *im Zusammenhang mit der Zuschussleistung errichtete Urkunden sowie die Überweisungsbelege*“ vorzulegen und stellte die Frage „Wie ist die Verbuchung der der Zuschussleistenden, der – empfangenden sowie in der Gesellschafter¹ als Muttergesellschaft erfolgt“. Nach Ansicht der Berichterstatterin wurde mit dieser Anfrage nur für Leistungen der Gesellschafter¹ an die Bf. etwas zur Feststellung des Steueranspruches unternommen.

Nach dem die Gesellschafter¹ dem Finanzamt mit Schreiben vom 20. Juli 2009 erläuterte, wie die Verbuchung bei der Gesellschafter¹ erfolgt ist und bezüglich der Überweisungsbelege um Kontaktaufnahme mit der GROSSMUTTER¹ ersuchte, forderte das Finanzamt die Unterlagen mit Vorhalt vom 26. August 2009 von der GROSSMUTTER¹ an. Auch diese Anfrage ist nach Ansicht der Berichterstatterin nur auf jene Vorgänge gerichtet, die der Gesellschafter¹ als Leistende zuzurechnen sind, und stellen nur hierfür eine Verlängerungshandlung dar.

Erst durch das Antwortschreiben der GROSSMUTTER¹ vom 1. Oktober 2009 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Zuschüsse bei der GROSSMUTTER¹ mit „Beteiligung GESELLSCHAFTER¹ bzw. Beteiligung GESELLSCHAFTER²“ an Bank verbucht wurden, und ist erst die nächste, an die GROSSMUTTER¹ gerichtete Anfrage vom 27. Jänner 2010 auch auf jene Vorgänge gerichtet, die der Wien Strom GmbH als Leistende zuzurechnen sind.

Anfragen, die auch auf Zuschüsse gerichtet sind, die der 2 AG oder der 2 Beteiligungen GmbH als Leistende zuzurechnen sind, erfolgten in den Jahren 2009 und 2010 nicht.

Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 1. Juli 2011 war daher hinsichtlich der Zuschüsse der GESELLSCHAFTER² des Jahres 2004 sowie der Zuschüsse der 2 AG bzw. der GESELLSCHAFTER³ der Jahre 2004 und 2005 bereits Verjährung eingetreten und die diesbezüglichen Abgabefestsetzungen aufzuheben.

Hingegen waren folgende im angefochtenen Bescheid erfasste Leistungen iSd § 2 Z. 4 KVG noch nicht verjährt:

Leistungen von der GESELLSCHAFTER1

Datum der Leistung	Betrag	Text
04.11.2004	€ 2.050.000,00	Zuschuss, BANK 27.10.2004 6/0001
26.11.2004	€ 2.050.000,00	Zuschuss, BANK 25.11.2004 12/0001
26.01.2005	€ 2.650.000,00	Zuschuss, BANK 25.1.2005 6/0001
29.06.2005	€ 1.925.000,00	Zuschuss, BANK 28.6.2005 43/0001
31.08.2005	€ 1.290.000,00	Zuschuss, BANK 31.8.2005, 64/0001
31.08.2005	€ 2.625.000,00	Zuschuss, BANK 31.8.2005, 64/0001
14.03.2006	€ 5.410.000,00	Zuschuss BANK 015/0001 14.3.2006
Summe	€ 18.000.000,00	

Leistungen von der GESELLSCHAFTER2

Datum der Leistung	Betrag	Text
26.01.2005	€ 2.650.000,00	Zuschuss, BANK 25.1.2005 6/0001
29.06.2005	€ 1.925.000,00	Zuschuss, BANK 28.6.2005 43/0001
31.08.2005	€ 1.290.000,00	Zuschuss, BANK 31.8.2005, 64/0001
31.08.2005	€ 2.625.000,00	Zuschuss, BANK 31.8.2005, 64/0001
14.03.2006	€ 5.410.000,00	Zuschuss BANK 015/0001 14.3.2006
Summe	€ 13.900.000,00	

Leistungen von der GESELLSCHAFTER3

Datum der Leistung	Betrag	Text
15.3.2006	€ 475.000,00	2 AG, Zuschuss, BANK 016/0001 15.3.2006
15.3.2006	€ 4.460.000,00	2 AG, Zuschuss, BANK 016/0001 15.3.2006
Summe	€ 4.935.000,00	

Der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern und die Gesellschaftsteuer für die nachstehend angeführten Zuschüsse mit 1 % der angeführten Bemessungsgrundlage mit folgenden Abgabebeträgen festzusetzen:

Datum der Leistung	Leistende	Bemessungsgrundlage	Abgabebetrag
04.11.2004	GESELLSCHAFTER1	€ 2.050.000,00	€ 20.500,00

26.11.2004	GESELLSCHAFTER1	€ 2.050.000,00	€ 20.500,00
26.01.2005	GESELLSCHAFTER1	€ 2.650.000,00	€ 26.500,00
26.01.2005	GESELLSCHAFTER2	€ 2.650.000,00	€ 26.500,00
29.06.2005	GESELLSCHAFTER1	€ 1.925.000,00	€ 19.250,00
29.06.2005	GESELLSCHAFTER2	€ 1.925.000,00	€ 19.250,00
31.08.2005	GESELLSCHAFTER1	€ 1.290.000,00	€ 12.900,00
31.08.2005	GESELLSCHAFTER2	€ 1.290.000,00	€ 12.900,00
31.08.2005	GESELLSCHAFTER1	€ 2.625.000,00	€ 26.250,00
31.08.2005	GESELLSCHAFTER2	€ 2.625.000,00	€ 26.250,00
14.03.2006	GESELLSCHAFTER1	€ 5.410.000,00	€ 54.100,00
14.03.2006	GESELLSCHAFTER2	€ 5.410.000,00	€ 54.100,00
15.03.2006	GESELLSCHAFTER3	€ 475.000,00	€ 4.750,00
15.03.2006	GESELLSCHAFTER3	€ 4.460.000,00	€ 44.600,00
Summe		€ 36.835.000,00	€ 368.350,00

VIII. Zur Zulässigkeit der Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes, dass anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen ist, wem die Zahlung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden - Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0025 mit weiteren Judikatur Hinweisen).

Ebenso ist durch die Rechtsprechung des VwGH geklärt, dass eine andere rechtliche Beurteilung desselben Sachverhaltskomplexes durch die Rechtsmittelinstanz zulässig ist (vgl. 26.02.2015, 2013/16/0132).

Die Revision wurde zugelassen, da keine Rechtsprechung des VwGH zu folgenden Rechtsfragen vorliegt:

- Wird die "Sache" im angefochtenen Bescheid ausreichend konkretisiert, obwohl für mehrere gesellschaftsteuerpflichtige Leistungen nur der Zeitraum der Leistungen und die Summe der Leistungen genannt wird, wenn der Bf. bei Bescheiderlassung bekannt

ist, welche konkreten Leistungen dem Finanzamt offengelegt wurden und aus den im Bemessungsakt befindlichen Schriftsätzen durch entsprechende Aufgliederungen erkennbar ist, für welche einzelnen Steuerfälle das Finanzamt eine Abgabenfestsetzung vornehmen wollte.

- Umfasst die Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes die gesonderte Anführung der essentiellen Spruchbestandteile je Gesellschaftsteuerfall, wenn das Finanzamt die Abgabenfestsetzung für mehrere Zuschüsse unaufgegliedert vorgenommen hat.

Wien, am 28. Dezember 2015