

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der AG RNF Bf., X., vertreten durch W.S. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Oktober 2009, Erf.Nr. x/y, St.Nr. y/x, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Die AG. war die alleinige Gesellschafterin der GmbH und die GmbH war alleinige Gesellschafterin der Bf. .

Mit den Verschmelzungsverträgen je vom 18. März 2009 wurden

- 1) die GmbH als übertragende Gesellschaft mit der Bf. verschmolzen (down-stream Verschmelzung) und
- 2) die Bf. als übertragende Gesellschaft mit der AG. verschmolzen (up-stream Verschmelzung).

Im Umgründungsplan gem. § 39 UmgrStG ebenfalls vom 18. März 2009 lauten die Punkte 1. bis 3. auszugsweise:

### „1. Zweck

*Es ist beabsichtigt, die GmbH mit dem Sitz in Y. .... als übertragende Gesellschaft („im folgenden kurz „ G. “) mit der Bf. mit dem Sitz in Y. .... als übernehmender Gesellschaft (im folgenden kurz „ B. “) durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzem mit allen Rechten und Pflichten sowie unter ausdrücklichem Verzicht auf die Liquidation der übertragenden Gesellschaft zu verschmelzen.*

*Im Anschluss an diese Verschmelzung soll die B. als übertragende Gesellschaft mit der AG. mit dem Sitz in Y. .... als übernehmender Gesellschaft (im folgenden kurz „ A. “) durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzem mit allen Rechten und Pflichten*

sowie unter ausdrücklichem Verzicht auf die Liquidation der übertragenden Gesellschaft verschmolzen werden.

Da beide Verschmelzungen zum selben Verschmelzungsstichtag, das ist der 31.12.2008, rückbezogen werden, wird der nachstehende Umgründungsplan gemäß § 39 UmgrStG aufgestellt. Auf diesen Umgründungsplan wird in allen Verschmelzungsverträgen Bezug genommen.

## 2. Erste Umgründung: Verschmelzung der G. mit der B.

In einem ersten Schritt wird die G. als übertragende Gesellschaft durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzem mit allen Rechten und Pflichten sowie unter ausdrücklichem Verzicht auf die Liquidation der übertragenden Gesellschaft mit der B. als übernehmender Gesellschaft rückwirkend zum Verschmelzungsstichtag 31.12.2008 gemäß § 96 Absatz (2) GmbH-Gesetz in Verbindung mit §§ 220 bis 232 AktG sowie gemäß Art I UmgrStG unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes verschmolzen. Die Verschmelzung erfolgt auf Basis eines zwischen B. und G. abgeschlossenen Verschmelzungsvertrages.

## 3. Zweite Umgründung: Verschmelzung der B. mit der A,

In einem zweiten Schritt wird die B. als übertragende Gesellschaft durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzem mit allen Rechten und Pflichten sowie unter ausdrücklichem Verzicht auf die Liquidation der übertragenden Gesellschaft mit der A. als übernehmender Gesellschaft rückwirkend zum Verschmelzungsstichtag 31.12.2008 gemäß § 234 AktG iVm §§ 220 bis 232 AktG und §§ 97 bis 100 GmbHG sowie gemäß Art I UmgrStG unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes verschmolzen. Die Verschmelzung erfolgt auf Basis eines zwischen B. und A. abgeschlossenen Verschmelzungsvertrages.“

Im Punkt 2.4. des zwischen der GmbH und der Bf. abgeschlossenen Verschmelzungsvertrages wurde (auszugsweise) festgehalten:

„Das Vermögen der G. nach Abzug sämtlicher Verbindlichkeiten und Rückstellungen und unter Außerachtlassung des Werts der Beteiligung an der B. hat laut Schlussbilanz einen positiven Buchwert. Die B. wurde am 09.03.2009 .... durch die Gewährung eines unwiderruflichen und nicht zu refundierenden Zuschusses von EUR 500.000,00 ...., der als Bareinlage zur Gänze geleistet wurde, durch A. saniert und weist ebenfalls ein positives Eigenkapital auf. ....“

Für diesen Zuschuss wurde der AG. RNF Bf, vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 16. Oktober 2009 die Gesellschaftsteuer mit € 5.000,00 vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass der Zuschuss in Höhe von € 500.000,00 im Zuge der Verschmelzung der Firmen von der AG gewährt wurde.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde vorgebracht, dass die AG zum Zeitpunkt des Zuschusses nicht unmittelbar

an der Bf. beteiligt war und sie deshalb nach herrschender Lehre und aktueller Rechtsprechung kein Gesellschafter im Sinne des KVG war und dieser Vorgang daher nicht gesellschaftsteuerpflichtig ist. Die im Umgründungssteuergesetz verankerte Rückwirkungsfiktion ist auf den ertragsteuerlichen Bereich beschränkt. Demzufolge hat die Rückwirkungsfiktion für alle anderen Abgabenbereiche, damit auch für die Kapitalverkehrsteuern, keine Bewandtnis.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2010 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit:

*„Die Berufung wird damit begründet, dass der Zuschuss am 9. 3. 2009 erfolgt wäre, mit Verschmelzungsvertrag v. 18. 3. 2009 die GmbH auf die Bf. verschmolzen worden wäre und zum Zeitpunkt des Zuschusses die AG an der Bf; nicht unmittelbar beteiligt gewesen wäre. Mangels unmittelbarer Beteiligung der AG wäre sie nach herrschender Lehre und Rechtsprechung kein Gesellschafter und der Vorgang nicht steuerpflichtig. Indes genügt das Abstellen auf die Gesellschaftereigenschaft nicht. Sonder es ist anhand einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung zuzurechnen ist bzw. wer der eigentliche Empfänger der Leistung ist. Gesellschaftsteuerpflicht wird begründet, wenn zwischen der Leistung und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung ein kausaler Zusammenhang besteht (VwGH 19. 12. 2002, 2001/16/0448). Der kausale Zusammenhang ergibt sich aus der zeitlich nah erfolgten Leistung des Sanierungszuschusses, durch den ein positives Eigenkapital erreicht wurde, zum Umgründungsvorgang. Hinzu kommt noch, dass zwei auf denselben Stichtag zu erfolgende Umgründungsvorgänge durchgeführt wurden und dies zweifellos eine gewisse Vorbereitungszeit und entsprechende Einigung im Vorfeld benötigt.“*

In dem gegen diese Erledigung als Berufung bezeichneten Vorlageantrag wurde ausgeführt:

*„In der Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2010 wird die Steuerpflicht des Zuschusses mit der vom VwGH im Erkenntnis 2001/16/0448 vom 19. 12. 2002 vertretenen Rechtsansicht begründet. In diesem Erkenntnis stellt der VwGH fest, dass bei Bestehen eines kausalen Zusammenhangs zwischen der Leistung des mittelbar Beteiligten und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung Gesellschaftsteuerpflicht begründet wird.*

*Richtig ist, dass es im gegenständlichen Fall einen kausalen Zusammenhang zwischen dem Zuschuss und den nachfolgenden Verschmelzungen gab. Es gab einen Zuschuss der „Großmutter“ ( AG ) in die Enkelgesellschaft ( Bf. ), weniger als zwei Wochen später wurden mit zwei Verschmelzungsverträgen (die am selben Tag abgeschlossen wurden und steuerlich auf den selben Stichtag wirkten) zunächst die „mittlere“ Gesellschaft (Muttergesellschaft, GmbH ) in die Enkelgesellschaft verschmolzen (mit Anteilsauskehrung an die Großmuttergesellschaft) und sofort danach die Enkelgesellschaft auf die Großmuttergesellschaft verschmolzen.*

*Der VwGH fordert in seinem Erkenntnis 2001/16/0448 für das Vorliegen der Steuerpflicht, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Zuschuss der direkten Gesellschafterin zuzurechnen sein muss. In der damaligen Konstellation wurde der Zuschussgeber kurze Zeit danach Gesellschafter des Zuschussempfängers und wurde diese Struktur offenbar auch weiter aufrechterhalten. Im hier vorliegenden Fall hingegen ist der Zuschuss in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gar keiner Muttergesellschaft zurechenbar, da durch die vollständige Verschmelzung aller Gesellschaften die Großmuttergesellschaft sowohl Geber als auch Empfänger des Zuschusses war. Durch die am selben Tag abgeschlossenen Verträge mit den gleichen Stichtagen war immer klar, dass die Großmuttergesellschaft das gesamte Vermögen in sich vereinigen wird, einen anderen Empfänger der Leistung gab es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht. Deswegen lag der Zuschuss auch einzig im wirtschaftlichen Interesse der Großmutter, denn nur einige Tage später hatte sie das Vermögen der beiden anderen Gesellschaften aufgenommen. Aus formal-zivilrechtlicher Sicht liegt jedenfalls auch kein gesellschaftsteuerpflichtiger Tatbestand vor, da der Zuschuss formaljuristisch betrachtet durch die Großmutter erfolgte. Da weder in formal-zivilrechtlicher Betrachtungsweise noch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (weil der Zuschuss wirtschaftlich betrachtet ein Zuschuss an die Großmuttergesellschaft selbst war) ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt, beantragen wir die Festsetzung der Gesellschaftsteuer mit EUR 0,00.“*

#### Erwägungen

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

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (im Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG) unmittelbar anzuwenden.

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

Sowohl im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie als auch im Sinne des KVG ist Gesellschafter der unmittelbar an der Kapitalgesellschaft Beteiligte und begründet eine mittelbare Beteiligung keine Gesellschafterstellung.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. die Urteile vom 17. Oktober 2002 in den Rechtssachen C-339/99 – ESTAG, C-71/00 – Develop sowie C-138/00 – Solida) sowie des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 6.11.2002, 2002/16/0241; 28.6.2007, 2007/16/0027; 24.1.2013, 2012/16/0104 und 24.6.2014, 2014/16/0029) 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.

Der gegenständliche Zuschuss in der Höhe von € 500.000,-- wurde am 9. März 2009 und somit nur 9 Tage vor Abschluss der Verschmelzungsverträge am 18. März 2009 geleistet. Es besteht somit eine zeitliche Nähe zwischen Zuschussleistung und der beiden Umgründungsvorgänge. Dem Umstand, dass der Zuschuss bereits am 9. März 2009 geleistet wurde, kommt im gegebenen Zusammenhang keine Bedeutung zu. Die Sanierung der Bf. durch den unwiderruflichen und nicht zu refundierenden Zuschuss durch die AG sind ausschließlich im Zusammenhang mit den neun Tage danach vollzogenen Verschmelzungen zu sehen.

Im gegenständlichen Fall gab es einen kausalen Zusammenhang zwischen dem Zuschuss und den nachfolgenden Verschmelzungen. Dass im gegenständlichen Fall nicht bloß eine zeitliche Nähe zwischen Zuschussleistung und Verschmelzungen besteht, wird auch durch Punkt 2.4. des zwischen der GmbH und der Bf. abgeschlossenen Verschmelzungsvertrages deutlich, in dem ausdrücklich auf den am 9. März 2009 erfolgten Zuschuss über € 500.000,-- hingewiesen wurde. Außerdem ergibt sich der kausale Zusammenhang auch daraus, dass durch diesen Zuschuss die Bf. saniert wurde und erst dadurch ein positives Eigenkapital ausweist. Erst damit wurde die Voraussetzung für die Verschmelzungen geschaffen.

Zum Zeitpunkt der Anmeldung der Verschmelzung zum Firmenbuch müssen sowohl die übertragende Gesellschaft als auch die übernehmende Gesellschaft einen positiven Verkehrswert haben. Aus der Bilanz der Bf. zum 31. Dezember 2008 ergibt sich, dass dieses Unternehmen ohne diesen Zuschuss zum Verschmelzungstichtag kein positives Eigenkapital ausgewiesen hätte.

Dass der Zuschuss im Zusammenhang mit den Verschmelzungen zu sehen ist, steht somit fest. Bleibt noch zu prüfen, ob die Leistung des Zuschusses im Interesse eines unmittelbar an der Gesellschaft Beteiligten erfolgte.

Der Zuschuss wurde von der Großmutter an die Enkeltochter geleistet. Als erstes wurde die Tochter als übertragende Gesellschaft mit der Enkeltochter verschmolzen. Zum selben Stichtag wurde in der Folge die Enkeltochter als übertragende Gesellschaft mit der Großmutter verschmolzen, womit das gesamte Vermögen sowohl der Tochter als auch der Enkeltochter bei der Großmutter vereinigt wurde. Wirtschaftlich betrachtet ist die Großmutter nach Durchführung der Verschmelzungen sowohl Geber des Zuschusses als auch Empfänger dieses Zuschusses, da sich nach den Verschmelzungen, wie bereits oben ausgeführt, das Vermögen der Tochter sowie auch das Vermögen der

Enkeltochter im Vermögen der Großmutter befinden. Damit steht auch der von der Großmutter geleistete Zuschuss wieder in ihrem Eigentum. Anders ausgedrückt hat die Großmutter diesen Zuschuss an sich selbst geleistet. Der Zuschuss – so wie auch die Verschmelzungen - lagen daher allein im wirtschaftlichen Interesse der Großmutter, in der durch diese Vorgänge die Vermögen der beiden anderen Gesellschaften vereinigt wurden.

Da somit nicht eine Leistung eines unmittelbar – sondern, wenn überhaupt, nur mittelbar - an einer Kapitalgesellschaft Beteiligten an seine Kapitalgesellschaft vorliegt, unterliegt dieser Vorgang nicht der Gesellschaftsteuer.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da im gegenständlichen Fall die getroffene Entscheidung nicht von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes abweicht (vgl. u.a. VwGH 24.6.2014, 2014/16/0029).

Wien, am 2. September 2015