



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 21

GZ. RV/1927-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 19. Juli 2006 durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer, Mag. Michaela Wild und Kommerzialrat Ing. Rudolf Mayer über die Berufung der Bw., Adr, vertreten durch "Cura" Treuhand- und RevisionsgmbH, 1060 Wien, Gumpendorferstr.26, gegen den Bescheid vom 7. Juli 2003 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.xxx des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch OR Dr. Gerhard Felmer, nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 18. Juni 2003 übereichte die steuerliche Vertreterin der Bw. (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw. oder S) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine Gesellschaftsteuererklärung "*betreffend die Gesellschafterleistung der X-Hoding zur Verlustabdeckung 2002*". In der Erklärung selber wurde der Rechtsvorgang als "Gesellschafterzuschuss der X-Hoding für Investitionen (20.5.2003)" beschrieben und als Wert der Leistung iSd § 2 Z. 4 KVG iVm § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG ein Betrag von € 4.051.157,38 erklärt.

Mit Bescheid vom 7. Juli 2003 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. unter Hinweis auf die Gesellschaftsteuererklärung Gesellschaftsteuer in Höhe von € 40.511,57 (1 % von € 4.051.157,38) fest.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde eingewandt, dass der Bescheid im Gegensatz zu der mit Erlass des BMF v. 14.3.2003, 105004/1-IV/10/03 (Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes) mitgeteilten, in AÖF Nr. 139 vom 24.7.2003 veröffentlichten Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen über die Rechtsfolgen bestimmter Urteile des EuGH und einschlägiger Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere zu dem unter 5.1 der Richtlinie angeführten Fall-Beispiel Nr. 2, stehe. Mit dem in Berufung gezogenen Bescheid sei der Bw. die Gesellschaftsteuer für den ihr von ihrer Gesellschafterin, der X-Hoding, im Auftrag der X als Großmutter, gewährten Zuschuss von € 4.051.157,38 vorgeschrieben worden. Die Gewährung dieses Zuschusses sei nicht auf Grund eines eigenen Entschlusses des X-Hoding erfolgt. Diese sei vielmehr von ihrer Mutter, der X, beauftragt worden, in Ausführung des Beschlusses vom 17.3.1978 (Anm: der der Berufung in Kopie beigelegt wurde) die ihr zugewendeten Mittel für Zwecke der Bw. zu verwenden und an diese entweder zur Verlustabdeckung oder zur Bedeckung von Investitionsvorhaben weiterzuleiten. Der EuGH vertrete in seinem Urteil vom 17.10.2002, C-339/99 die Rechtsansicht, dass Gesellschafter im Sinne der RL 69/335/EWG nur die unmittelbar an der Gesellschaft Beteiligten seien. Mittelbar Beteiligte seien nach wie vor nicht Gesellschafter im Sinne der genannten RL. Es sei an Hand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise zu beurteilen, wem eine Gesellschafterleistung – unabhängig von deren tatsächlicher Herkunft – zuzurechnen sei, bzw. wer – unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger – der eigentliche Empfänger der Leistungen sei. Demgemäß unterliege ein freiwilliger Zuschuss einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft mangels Hingabe durch eine unmittelbare Gesellschafterin keiner Gesellschaftsteuerpflicht. Gleiches gelte für den Fall, dass die Großmuttergesellschaft den Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft mit der Verpflichtung hingabe, diesen an deren Tochtergesellschaft weiterzuleiten. Es handle sich dabei um eine freiwillige Gesellschafterleistung der Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft. Die Weitergabe des Zuschusses durch die Tochtergesellschaft der Großmuttergesellschaft an deren Enkelgesellschaft löse mangels Freiwilligkeit keine Gesellschaftsteuerpflicht aus. Die X-Hoding als Gesellschafterin der Bw. habe bei Gewährung des Gesellschafterzuschusses von € 4.051.157,38 an die Bw. lediglich auf Weisung ihrer Mutter der X, gehandelt, nämlich die ihr von letztere zugewendeten Zuschüsse an die Bw. weiterzuleiten. Der X-Hoding mangle es bei Gewährung dieses Zuschusses an der in § 2 Z 3 und 4 KVG gebotenen Freiwilligkeit der Leistung. Es handle sich aber auch nicht um einen Tatbestand des § 2 Z 2 KVG, da der Zuschussgewährung seitens der X-Hoding keine im Gesellschaftsvertrag der Bw. begründete Verpflichtung zugrunde liege.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem entgegen, dass sich der Beschluss als grundsätzliche Finanzierungsgrundlage darstelle und die

Zuverfügungstellung der erforderlichen Geldmittel, sowie deren Verwendung regle. Darin liege eine Anweisung des allgemeinen Wirtschaftens. Die Holding entscheide selbst im Rahmen der vorgegebenen Verwendungsarten über die Verwendung, wobei es auch zur Rücklagenbildung bei ihr kommen könne. Die grundsätzliche Anordnung im Beschluss sei zu unterscheiden von einer einzelnen Zuschussgewährung mit zwingender Weiterleitungsverpflichtung, wo die Zwischengesellschaft nur mehr eine Weiterleitungsfunktion habe.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz verwies die Bw. abermals auf den Erlass des BMF. Die der Holding auferlegte Verpflichtung zur Weitergabe der über sie geleisteten Zuschussbeträge ergebe sich klar aus dem Beschluss des X. vom 17.3.1978. Diese in die Form einer Anweisung gekleidete Verfügung der Alleingeschafterin X sei nicht misszuverstehen. Für den Adressaten dieser Mitteilung habe sie eine absolut verpflichtende Wirkung. Dem Wesen der verpflichtenden Weitergabe der empfangenen Zuschüsse entsprechend weise die Holding in ihren Jahresabschlüssen seit dem Jahr 1978 die empfangenen, aber jeweils noch nicht an die Bw. weitergereichten Beträge unter einer eigenen Position der Passiva aus. Dabei werde der wirtschaftliche Charakter dieser Passivpost als Fremdmittel noch dadurch ausdrücklich unterstrichen, dass der jeweilige Stand zu Lasten der Holding verzinst werde. Für die Holding bestehe in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Unterschied zwischen diesem Passivposten der Bilanz und anderen verzinslichen Verpflichtungen etwa gegenüber Kreditinstituten. Der vom Finanzamt erblickte Unterschied zwischen der "grundsätzlichen Anordnung im Beschluss" einerseits und "einer einzelnen Zuschussgewährung mit zwingender Weiterleitungsverpflichtung" andererseits sei nicht nachvollziehbar, da naturgemäß jede einzelne Zuwendung ihre rechtliche Grundlage ausschließlich in der Beschlussfassung des X. vom 17.3.1978 finde. Dass im Rahmen des Grundsatzbeschlusses nun schon über mehr als 25 Jahre hindurch Zahlungen von Jahr zu Jahr in Einzelbeträgen nach Maßgabe der jeweils gegebenen Erfordernisse (Verlustabdeckung, Investitionszuschussleistung) fließen, ändere nichts daran, dass sie aufgrund der der Holding mit dem Beschluss auferlegten zwingenden Weiterleitungsverpflichtung ausgeführt würden. Die Holding sei nicht berechtigt, die ihr aufgrund des Beschlusses vom 17.3.1978 zugeführten Mittel zweckentfremdet zu verwenden, sondern sie sei dazu verhalten, weisungsgemäß entsprechend dem erwähnten Beschluss zu verfahren. Eine Entscheidungsfreiheit hinsichtlich der Verfügung über die genannten Mittel komme der Holding also nicht zu, sondern sie handle fremdbestimmt nach Maßgabe des durch den Beschluss vorgegebenen Rahmens. Die Rolle der Holding sei tatsächlich die einer "Zwischengesellschaft mit Weiterleitungsfunktion". Die "Regelung der Zuverfügungstellung der Geldmittel sowie deren Verwendung", die sich nach Auffassung des Finanzamts als "eine Anweisung des allgemeinen Wirtschaftens" darstelle, lasse der Holding ganz im Gegensatz keine Entscheidungsfreiheiten. Vielmehr habe die

Gesellschaft mit den entsprechenden Beträgen weisungsgemäß zu verfahren und sie entweder zur Abdeckung der jährlichen Verluste der Bw oder zur Finanzierung von deren Investitions- oder besonderen Instandhaltungsmaßnahmen zu verwenden. Bei dieser Sachlage von einer Entscheidungsfreiheit der Holding zu sprechen, wie es das dortige Finanzamt für richtig hält, sei durch nichts begründet; es liege vielmehr eindeutig Fremdbestimmtheit hinsichtlich der Verwendung der Mittel vor. Zusammenfassend werde die Rechtsmeinung dahingehend wiederholt, dass ein Anwendungsfall des Beispiels Nr. 2 zum Abschnitt 5.1. der Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes im Sinne des BMF-Erlasses vom 14.3.2003 vorliege, wonach die seitens der Holding an die Bw. weitergeleiteten Beträge mangels Freiwilligkeit der Weitergabe keine Gesellschaftsteuerpflicht zu begründen vermögen; ein Vorgang im Sinne des § 2 Z 4 KVG, der Freiwilligkeit der Leistungen eines Gesellschafters voraussetzt, liege damit nicht vor.

Im Vorlageantrag wurde von der Bw. außerdem die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Über Vorhalt der Referentin des UFS vom 16. Februar 2006, in dem insbesondere auf das zwischenzeitig ergangene Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006, Rs C-494/03 ("Senior Engeneering Investments BV") hingewiesen wurde, übermittelte die Bw. die Jahresabschlüsse samt Prüfberichten der Bw. und der Holding der Jahre 2002 und 2003 sowie eine Kopie des Gesellschafterbeschlusses der Holding vom 20. Mai 2003. Außerdem gab die Bw. mit Schreiben vom 12. April 2006 noch eine umfangreiche rechtliche Stellungnahme ab und wies mit Schreiben vom 25. April 2006 auf den Erlass des BMF vom 28.3.2006, BMF-010206/0048-IV/10/2006 hin, wonach das Urteil des EuGH vom 12.1.2006, Rs C-494/03 keinen Anlass gebe, von der bisherigen Erlassmeinung abzugehen. In konsequenter Umsetzung der veröffentlichten Rechtsmeinung des BMF sei nur die Steuerfreiheit des erfolgten Zuschusses mit der Rechtsprechung des EuGH vereinbar.

Die Stellungnahmen der Bw. sowie die vorgelegten Unterlagen wurden der Amtspartei mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung übermittelt.

In der am 19. Juli 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Sachverhalt vom steuerlichen Vertreter der Bw. nochmals eingehend erläutert (siehe Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung). Betont wurde nochmals, dass die von der X geleisteten Beträge von Seiten der Holding ordnungsgemäß an die S weitergeleitet worden seien. In der Bilanz der Holding zum 31.12.2005 werde in der Sonderrücklage nur mehr ein Betrag von € 74.946,62 ausgewiesen. Die Zuschüsse der Holding an die Bw. würden auf 2 Schienen laufen, nämlich einerseits zur Abdeckung der Verluste der S und andererseits zur Tätigung von Investitionen. Letztere würden nach Bedarf

erfolgen. Eine zeitliche Kongruenz könne nicht gegeben sein, da bei der X die Leistungen budgetgemäß genehmigt werden müssen und zwei Mal im Jahr an die Holding überwiesen werden.

Auf den Einwand der Amtspartei, dass es keine Verpflichtung zur unmittelbaren Weiterleitung der Beträge gebe, vergleichbar der Funktion einer Bank, sondern es sich um eine Zurverfügungstellung von Beträgen handle, die im Lauf der Zeit abgerechnet würden (das zeige die Rücklagendotierungen und Rückstellungsbildungen), erwiderte der steuerliche Vertreter der Bw., dass die Beträge von der Holding an die S ordnungsgemäß weitergeleitet würden. Dafür bestehe eine Weisung, ein Auftrag von Seiten der X. Weisung und Auftrag seien Begriffe, die einen klaren Inhalt haben. Aus dem Erlass des BMF gehe nicht hervor, dass eine unmittelbare Weiterleitung zu erfolgen habe.

Zur Ausführung der Amtspartei, dass sich der Erlass des BMF auf die EuGH Urteile ESTAG ua. beziehe und solche Sachverhalte wie der vorliegende, nicht behandelt worden seien, brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass der gegenständliche Sachverhalt nicht in Widerspruch zur bisherigen EuGH-Judikatur stehe, da es sich auch hier um eine unmittelbare Weiterleitung handle. Die Holding habe keinen Nutzen aus diesen Beträgen, sie müsse die Beträge sogar verzinsen. Es bedürfe keines Gesellschafterbeschlusses der Holding, um die Mittel an die S weiterzuleiten. Die Beschlüsse seien Gesellschafterbeschlüsse der S und betreffen die Abdeckung des Jahresverlustes. Die Holding habe die Funktion einer Bank.

Zum Vorhalt der Amtspartei, dass es in den Bilanzen 2002 und 2003 der Holding Rückstellungen zur Verlustabdeckung der S gebe, erklärte der steuerliche Vertreter der Bw., dass dies aus buchungstechnischen Gründen so gemacht worden sei, da die Verluste zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung der Holding noch nicht bekannt gewesen seien. Über weitere Frage der Amtspartei gab der steuerliche Vertreter der Bw. an, dass die Mittel der X nach wie vor fließen, seit dem Jahr 1978. Dazu überreichte er einen Auszug des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. 12. 2005 der Holding in Kopie (Seite B26), welche zum Akt genommen wurde. Die Aufzinsung der Guthabensstände, die die Holding tätige, sei nicht in der Weisung der X aus dem Jahr 1978 enthalten. Der Begriff "Großmutterzuschuss" sei auf die Aufzinsung nicht anzuwenden. Zentraler Punkt des EuGH-Urturteiles ESTAG sei das Abgehen von der formalen Betrachtungsweise und der Übergang zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise. In diesem Licht sei der vorliegende Sachverhalt zu sehen.

Zum Hinweis der Vorsitzenden auf das jüngst ergangene Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006 C-494/03 und eine möglicherweise bestehende gesellschaftsvertraglicher Verpflichtung der Holding, die Beträge weiterzuleiten, da im Gesellschaftsvertrag der Holding die "Verwaltung von Beteiligungen der X" auch Gesellschaftszweck sei, wendete der steuerliche

Vertreter der Bw. ein, dass die Holding die S nicht als Beteiligung verwalte, sondern die S als eigene Beteiligung halte, daher gebe es aus dem Gesellschaftsvertrag keine rechtliche Verpflichtung, der S eine Zuwendung zu tätigen. Das Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006 sei auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar, da es sich bei dem dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt um einen internationalen Sachverhalt handle. Die Rechtlagen dieser Länder seien mit der in Österreich nicht vergleichbar. Zur Frage an die Amtspartei, wie man eine Verpflichtung anders formulieren solle, als dies im Beschluss 1978 erfolgte, verwies die Amtspartei auf ihr bisheriges Vorbringen und darauf, dass es eine VwGH-Rechtsprechung bezüglich Subventionen von Gebietskörperschaften gebe.

Auf die Frage der Amtspartei "*Warum zahlt die X nicht direkt an die S?*" antwortete der steuerliche Vertreter der Bw. Folgendes: "*Die X budgetiert und möchte das Geld weiterleiten. Die Verluste der S sind noch nicht entstanden weshalb die Holding diese Beträge zwischenzeitig verwaltet. Das ist eine der Aufgaben der Holding. Über Weisung (Beschluss 1978) der X werden die Beträge bei der Holding auf die Sonderrücklage gestellt. Bei Bedarf werden diese Beträge an die S weitergeleitet (Verlust, Investitionen). Der Bedarf steht dem Grunde nach von vornherein fest*".

Dem entgegnete die Amtspartei, dass genau aus diesem Grund hier die Gesellschaftsteuerpflicht entstehe.

Zum Beweis dafür, dass die Holding verpflichtet sei, die Beträge weiterzuleiten, legte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Senat ein Schreiben der X an die Holding vom 13. Juli 2006 zur Zahl xxxx/2006 vor. Dieses Schreiben wurde verlesen und zum Akt genommen. Man könne über die Verpflichtung nicht diskutieren. Die Holding leite die Beträge bei Bedarf weiter. Es handle sich um eine unmittelbare Weiterleitung.

Die Amtspartei brachte abschließend vor, dass 2 gesellschaftsteuerliche Vorgänge vorliegen würden. Trotz dieser Weisung der X. Das ergebe sich aus dem eigenständigen Aufgabenbereich der Holding, aus den Ausführungen des Wirtschaftsprüfers zu den Jahresabschlüssen, in denen von zur Verfügung gestellten Beträgen gesprochen werde, das bedeute Dispositionsfreiheit, wenn auch in einem gewissen Rahmen und aus den gesamten Buchungen, festgehalten in den Jahresabschlüssen. Eine verpflichtende Durchleitung hätte auch die Amtspartei nicht als gesellschaftsteuerpflichtig angesehen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. verwies hinsichtlich der rechtlichen Erwägungen auf die Schriftsätze. Ergänzt wurde noch, dass der angefochtene Bescheid vom 30. September 2003 (Anm: dabei handelt es sich um die Berufungsvereentscheidung) einen wesentlichen Begründungsmangel aufweise, weil er nicht erkennen lasse, warum das Finanzamt vermeint, dass die Holding keine Weiterleitungsverpflichtung hätte. Dem Bescheid mangle es an einer

tragfähigen Begründung. Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter der Bw., der Berufung Folge zu geben, bzw. kassatorisch in Bezug auf den Begründungsmangel zu entscheiden. In eventu regte er an, den EuGH um Vorabentscheidung zu ersuchen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Alleingesellschafterin der Bw. ist seit 1974 die Holding (deren Firmenwortlaut mehrfach wechselte: zB lautete er auch: "X-Hoding", "X-GmbH" – kurz Holding). Der Firmenwortlaut der Bw. lautete neben "Bw." ua. auch "K-GmbH". Bis zum Jahr 1974 war die X Alleingesellschafterin der Bw.

Alleingesellschafterin der Holding ist wirtschaftlich die X (99,99441% hält sie direkt und 0,00559% durch die G-GmbH als Treuhänder).

Der Beschluss des X. vom 17. März 1978 hat folgenden Inhalt:

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

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

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

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

In den Jahresabschlüssen der Holding werden seit dem Jahr 1978 die von der X empfangenen Mittel, die noch nicht an die Bw. weitergereicht wurden, unter einer eigenen Position der Passiva mit der Bezeichnung "Sonderrücklage" ausgewiesen und der jeweilige Stand zu Lasten der Holding verzinst. Die Verzinsung hat ihre Grundlage nicht im Beschluss aus dem Jahr

1978, sondern erfolgt auf Eigeninitiative der Holding. Die Verwaltung der noch nicht benötigten Mittel erfolgt durch die Holding.

Die Jahr für Jahr geleisteten Zuschüsse wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien seit dem Jahr 1978 (bis zum Beginn des gegenständlichen Berufungsverfahrens im Jahr 2003) der Gesellschaftsteuer unterzogen, wobei jeweils von zwei gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgängen ausgegangen wurde (1.: freiwillige Leistung der X an die Holding und 2: freiwillige Leistung der Holding an die Bw.).

Im Jahr 2002 erhielt die Holding von der X in 2 Teilbeträgen einen Zuschuss in Höhe von € 7.441.928,71, der der "Sonderrücklage" zugeführt wurde. Dieser Betrag entspricht durch die mittlerweile eingetretene Wertsicherung dem im Beschluss aus dem Jahr 1978 genannten Betrag von S 35.000.000,00. Der Stand der Sonderrücklage zum 1. Jänner 2003 betrug nach der Verlustabdeckung für 2001 € 8.983.238,31, sodass durch den Zuschuss der X 2002 von € 7.441.928,71 und einer "Aufzinsung" zugunsten der Bw. ein Betrag von 7.722.691,12 verblieb. Davon wurde der Bw. im Jahr 2002 ein Betrag von € 4.000.000,00 für Investitionen und ein Betrag von € 54.482,94 als "Akonto für Verlustabdeckung K" zur Verfügung gestellt. Für die Verlustabdeckung 2002 der Bw. wurde eine Rückstellung in Höhe von € 4.360.000,00 gebildet. Die Bildung der Rückstellung erfolgte, weil im Zeitpunkt der Bilanzerstellung durch die Holding der Verlust der Bw. noch nicht festgestellt worden war. Außerdem wurde ein Betrag in Höhe von € 74.419,00 für die Gesellschaftsteuer für die Leistung von der X verwendet, sodass in der Bilanz der Holding zum 31.12.2002 die Sonderrücklage mit einem Stand von € 8.217.017,49 ausgewiesen wurde.

Im Zuge der Bilanzerstellung der Bw. für das Jahr 2002 fasste die Holding am 20. Mai 2003 einen Gesellschafterbeschluss mit folgendem Inhalt:

"Die X-Holding als Alleingesellschafterin der Bw. fasst hiermit gemäß § 34 Ges.m.b.H.-Gesetz auf schriftlichem Wege den Beschluss, der Gesellschaft zum Ausgleich des im Geschäftsjahr 2002 erlittenen Verlustes einen Zuschuss in Höhe von € 4.051.157,38 (einschließlich der Gesellschaftssteuer in Höhe von 1 von 100) zuzuwenden."

Die Gesellschaft wird angewiesen, diesen Zuschuss noch im Jahresabschluss zum 31.12.2002 entsprechend den Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes zu erfassen und zur Erzielung eines ausgeglichenen Jahresergebnisses zu verwenden."

Auf Grund dieses Beschlusses erfasste die Bw. bereits im Jahresabschluss 2002 den Zuschuss der Holding in Höhe von € 4.051.157,38 und löste ihn sofort zur Verlustabdeckung auf, sodass ihr Bilanzverlust zum 31.12.2002 Null betrug.

Parallel dazu wurde im Jahr 2003 in den Büchern der Holding die gebildete Rückstellung in Höhe von € 4.360.000,00 aufgelöst und der "Minderaufwand" von € 308.842,62 wieder der "Sonderrücklage" zugeführt, sodass im Ergebnis von der "Sonderrücklage" bei der Holding ein Betrag von € 4.051.157,40 als Verlustabdeckung der Bw. für 2002 verwendet wurde.

Auch in den folgenden Jahren erhielt die Holding von der X Zuschüsse, die auf dem Beschluss aus dem Jahr 1978 basieren und wurden die von der X erhaltenen Mittel von der Holding ausschließlich entsprechend der Weisung der X für Zwecke der Bw. verwendet. Zum 31. Dezember 2005 betrug der Stand der Sonderrücklage € 74.946,62.

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

Auf Grund der Vielzahl der in den vom Finanzamt vorgelegten Kapitalverkehrsteuerakten enthaltenen Jahresabschlüssen der Bw. und der Holding und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. besteht für den Senat kein Zweifel, dass die Holding die jährlich von der X erhaltenen Zuschüsse tatsächlich nur für Zwecke der Bw. verwendet und die erhaltenen Beträge der Bw. bei Vorliegen eines entsprechenden Bedarfes der Bw. (für bestimmte Investitionen oder zur Verlustabdeckung) gemäß der im Beschluss der X enthaltenen Weisung in Teilbeträgen weiterleitet. Die Feststellungen über die Verzinsung und die Verwaltung der noch nicht benötigten Geldmittel durch die Holding gründen sich auf das eigene Vorbringen der Bw. während der mündlichen Senatsverhandlung.

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

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

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

a) Zuschüsse

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

Bei Anwendung einer formalrechtlichen Betrachtungsweise liegen zwei getrennte Leistungen - eine von der X an die X-Holding (die hier nicht verfahrensgegenständlich ist) und eine zweite

von der X-Holding an die Bw. - vor. Hinsichtlich des von der Bw. am 20. Mai 2003 erhaltenen Zuschusses zur Verlustabdeckung 2002 in Höhe von € 4.051.157,38 war Leistende die X-Holding als unmittelbare Gesellschafterin. Dieser Leistung liegt keine vertragliche Vereinbarung zu Grunde, die den Charakter eines Gesellschaftsvertrages hat, weshalb hier innerstattlich kein Tatbestand iSd § 2 Z. 2 KVG, sondern ein solcher nach § 2 Z. 4 lit. a KVG verwirklicht wurde.

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

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

Nach Art. 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Zum Einwand der Bw., dass sich aus dem Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2005, 2004/16/0243 ergebe, dass so genannte "Großmutterzuschüsse" in Österreich nicht besteuert werden dürfen, weil diese zu dem in der Kapitalansammlungsrichtlinie genannten Datum 1. Juli 1984 nicht besteuert worden seien, ist zu bemerken, dass hier kein "klassischer Großmutterzuschuss" (ohne Einbindung des unmittelbaren Gesellschafters erbrachter Zuschuss) vorliegt. Zuschüsse wie der gegenständliche wurden auch am 1. Juli 1984 der Gesellschaftsteuer unterzogen, wie sich deutlich aus dem Gesellschaftsteuerakt der Bw. ergibt.

Übereinstimmung besteht mit der Bw. insofern, als im Bereich der Gesellschaftsteuer auf Grund der unmittelbaren Anwendbarkeit der Kapitalansammlungsrichtlinie seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebietet etwa bei Treuhandverhältnissen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise. Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga-omnes beizumessen und ist daher das Urteil des EuGH vom 17.

Oktober 2002, Rs C-339/99 ("ESTAG") nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt (vgl VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040).

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

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

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

Am 8. Dezember 1997 erbrachte die "Großmuttergesellschaft" (Senior Ltd) eine Kapitaleinlage von DM 10.071.000,00 "auf das Agiokonto" der Enkelgesellschaft (Senior GmbH). Die Großmuttergesellschaft erhielt als Gegenleistung für die Kapitalzufuhr weder von der Tochtergesellschaft noch von der Muttergesellschaft Gesellschaftsrechte eingeräumt. Nach der Fußnote 10 der Schlussanträge des Generalanwaltes vom 14.7.2005 handelte es sich um eine "formlose Kapitaleinlage" auf das Agiokonto der Enkelgesellschaft und wurde die Einlage nach dem Erwerb des Anteils "à fonds perdu" geleistet.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

34 Da unter Gesellschaftsvermögen die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses

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

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

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

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

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

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

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

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

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

43 Ferner ist es unerheblich, dass der gemäß Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 für die Besteuerung der Enkelgesellschaft (Senior GmbH) zuständige Mitgliedstaat, also die Bundesrepublik Deutschland, diese Gesellschaft in Wirklichkeit nicht besteuert hat, weil dort

die Gesellschaftsteuer seit dem 1. Januar 1992 abgeschafft ist. Die Mitgliedstaaten können nämlich gemäß Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie 69/335 Einlagen in Gesellschaften von der Gesellschaftsteuer befreien, ohne dass dies etwa zur Folge hätte, dass sie von einem anderen Mitgliedstaat besteuert werden können. Vielmehr fördert die Richtlinie 69/335 punktuelle Befreiungen von der Gesellschaftsteuer (Artikel 7 Absätze 1 und 3 sowie Artikel 8 und 9) sowie deren vollständige Abschaffung (Artikel 7 Absatz 2) und regt die Mitgliedstaaten hierzu an. Die Richtlinie kann daher nicht so ausgelegt werden, dass einem Mitgliedstaat gestattet wird, die steuerrechtliche Enthaltsamkeit eines anderen Mitgliedstaats dazu auszunützen, seine eigenen Steuereinnahmen zu erhöhen.

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

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

- Auf denselben Vorgang darf nur einmal Gesellschaftsteuer erhoben werden. Dabei ist zu unterscheiden, was der Vorgang ist und was als bloße Auswirkung dieses Vorganges anzusehen ist.

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

- Erhoben wird die Gesellschaftsteuer beim Leistungsempfänger. Leistungsempfänger ist in der Regel die Kapitalgesellschaft, der die Mittel physisch übertragen werden. Nur ausnahmsweise muss der "eigentliche Empfänger" ermittelt werden.

Im vorliegenden Fall sind die von der X an die Holding hingegeben Mittel von vornehmerein für die Bw. bestimmt. Der am 20. Mai 2003 erfolgte Zuschuss in Höhe von € 4.051.157,38 diente der Verlustabdeckung 2002 bei der Bw., weshalb sie als Empfängerin der Leistung anzusehen ist.

- Die Kapitalzuführung muss eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens des Leistungsempfängers bewirken. Die Kapitalzuführung muss geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter ist grundsätzlich als Leistung anzusehen, durch die sich das Vermögen der Gesellschaft erhöht; dies gilt jedoch nicht, wenn diese Übernahme auf

einem vor Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag beruht (vgl.

EuGH 28.3.1990, C-38/88 "Waldrich Siegen" und EuGH 17.9.2002, C-392/00

("Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von
Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH").

Im vorliegenden Fall wurde weder ein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen, noch hat die Bw. auf Grund des Beschlusses vom 17. März 1978 einen Rechtsanspruch auf Übernahme der Verluste durch die Holding erworben, für den das Gesellschaftsverhältnis kausal wäre (weshalb hier innerstattlich kein Tatbestand iSd § 2 Z. 2 KVG, sondern ein solcher nach § 2 Z. 4 lit. a KVG verwirklicht wurde). Außerdem sind die jährlichen Leistungen der X betragsmäßig begrenzt (wenn auch mit Wertsicherung), sodass sich künftige Verluste der Bw. in ihrem Vermögen auswirken können. Deshalb hat sich durch den Zuschuss zur Verlustabdeckung in Höhe von € 4.051.157,38 das Gesellschaftsvermögen der Bw. um eben diesen Betrag erhöht und hat die Leistung auch zu einer Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile der Bw. geführt.

- Erhöhungen des Gesellschaftsvermögens bei einer anderen Kapitalgesellschaft als dem Leistungsempfänger (zB der Muttergesellschaft des Leistungsempfängers), die sich nur als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung darstellen, sind nicht steuerbar.

Durch die Leistung der X an die Holding erhöht sich zwar auch der Wert der Gesellschaftsrechte der Holding (vor der Weiterleitung des Betrages an die Bw. durch die Aufnahme in die Sonderrücklage, nach der Weiterleitung des Betrages durch die Werterhöhung der Anteile an der Bw, die sich im Gesellschaftsvermögen der Holding befinden). Diese Werterhöhung ist jedoch nur eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung des einheitlichen Vorgangs.

- Gesellschafter im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie ist der unmittelbar an der Kapitalgesellschaft Beteiligte. Eine mittelbare Beteiligung begründet keine Gesellschafterstellung.
Gesellschafter der Bw. ist daher im vorliegenden Fall nur die Holding.
- Leistungen, die zwar nicht vom Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft geleistet werden, sondern zB von dessen Muttergesellschaft, stellen eine "Leistung eines Gesellschafters" dar, wenn die Leistung dem Gesellschafter zuzurechnen ist. Wenn eine Leistung erfolgt, um den Wert der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des Gesellschafters liegt, ist die Leistung dem Gesellschafter zuzurechnen. Selbst Leistungen, die direkt ohne Einbindung des unmittelbaren Gesellschafters erfolgen, können dem unmittelbaren

Gesellschafter zuzurechen sein.

Die Mittel für den gegenständlichen Zuschuss stammen größtenteils aus den jährlichen Leistungen der X an die Holding, teils aber auch aus der von der Holding aus eigenem vorgenommenen "Aufzinsung" der in der Sonderrücklage enthaltenen Beträge. Wie die Bw. in der mündlichen Verhandlung klargestellt hat, liegt hinsichtlich der "Aufzinsung" auch aus ihrer Sicht eine Leistung der unmittelbaren Gesellschafterin vor.

Aber auch hinsichtlich der Geldmittel, die von der X stammen, ist eine Zurechnung zur Holding vorzunehmen. Dies ergibt sich vor allem durch einen Größenschluss aus dem Urteil des EuGH vom Jänner 2006, C 494/03. Im dortigen Fall erfolgte nicht einmal eine Einbeziehung der unmittelbaren Gesellschafterin in den Geschehensablauf und trotzdem rechnete der EuGH den von der Großmutter erbrachten verlorenen Zuschuss (nach der Fußnote 10 der Schlussanträge des Generalanwaltes vom 14.7.2005 handelte es sich um eine „formlose Kapitaleinlage“ auf das Agiokonto der Enkelgesellschaft und wurde die Einlage nach dem Erwerb des Anteils "à fonds perdu" geleistet) der unmittelbaren Gesellschafterin alleine wegen ihrem Interesse an der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile zu. Im vorliegenden Fall ist die unmittelbare Gesellschafterin die formell Leistende und hat sie auch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss gefasst. Bei der Fassung des Gesellschafterbeschlusses vom 20. Mai 2003 erfolgte von der Holding keine Differenzierung zwischen den aus der "Aufzinsung" stammenden Beträgen und den von der X erhaltenen Geldmitteln, was für eine einheitliche Zurechnung des Zuschusses spricht.

Das gesamte der Bw. von der Holding zugeführte Kapital in Höhe von € 4.051.157,38 diente der Abdeckung der Verluste der Bw. aus dem Jahr 2002. Als Alleingesellschafterin der Bw. hat die Holding ein erhebliches Interesse an der Wertbeständigkeit der in ihrem Vermögen befindlichen Gesellschaftsanteile. Das Interesse an der finanziellen Absicherung von Einrichtungen wie der S liegt zwar auch auf der Ebene der X. Die gleichzeitige Verfolgung öffentlicher Zwecke schließt Gesellschafterinteressen aber keineswegs aus (vgl. dazu VwGH 19.4.1995, 93/16/0044 und VwGH 25.3.1993, 92/16/0146). Die X bedient sich der Holding, um gewisse Projekte sowohl auszulagern als auch zu konzentrieren. Gesellschaftsvertragliche Aufgabe der Holding ist insbesondere der Erwerb von Beteiligungen der X und deren Verwaltung (die Beteiligung an der Bw. wurde bis zum Erwerb durch die Holding unmittelbar von der X gehalten), weshalb es – ebenso wie bei Treuhandverhältnissen (vgl. dazu VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040) - der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet, auch die über Weisung der X von der Holding geleisteten

Zuschüsse als Leistungen der Gesellschafterin zu beurteilen. Die Zurechnung einer von der unmittelbaren Gesellschafterin in ihrem eigenen Interesse erbrachten Leistung zu einer anderen Gesellschaft im Konzern, würde außerdem die praktische Wirksamkeit der Kapitalansammlungsrichtlinie beeinträchtigen (siehe dazu RZ 40 des Urteils des EuGH 17.10.2002, C-339/99, "ESTAG" mit Hinweis auf RZ 32 der Schlussanträge des Generalanwalts vom 7.2.2002).

Im vorliegenden Fall wurde der Zuschuss der "Großmutter" bei der unmittelbaren Gesellschafterin nicht bloß bilanziell erfasst, sondern obliegt der Holding auch die Verwaltung der erhaltenen Mittel bis bei der Bw. ein entsprechender Finanzierungsbedarf gegeben ist. Wie der steuerliche Vertreter der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigte, wird der Weg über die Holding von der X bewusst gewählt, damit diese die Mittel verwaltet. Damit kommt der unmittelbaren Gesellschafterin im Geschehensablauf eine aktive Rolle zu - sie entscheidet, wann der entsprechende Bedarf gegeben ist und fasst sodann die erforderlichen Gesellschafterbeschlüsse, sie nimmt aus Eigenem die Aufzinsung der Geldmittel vor und weist die noch nicht benötigten Geldmittel in ihrer Bilanz unter den Eigenmitteln aus. Ihre Funktion ist damit mehr als eine bloße Durchleitstation und hat sie – wenn auch eingeschränkte – Verfügungsmacht über die von der X erhaltenen Geldmittel.

Sowohl nach innerstaatlichem Recht (siehe § 4 BewG) als auch nach Gemeinschaftsrecht (siehe EuGH 17.10.2002, C-339/99, "ESTAG") werden aufschiebend bedingte Leistungen erst mit dem Eintritt der Bedingung steuerpflichtig. Deshalb entsteht die Gesellschaftsteuerschuld für den einheitlichen Vorgang nicht bereits, wenn die Holding die von der X erhaltenen Geldmittel der "Sonderrücklage" zuführt, sondern erst wenn die Holding die Geldmittel bei Vorliegen eines entsprechenden Bedarfs (für bestimmte Investitionen oder zur Verlustübernahme) tatsächlich an die Bw. weiterleitet. Der gegenständliche Zuschuss in Höhe von € 4.051.157,38 hat am 20. Mai 2003 zu einer tatsächlichen Erhöhung des Vermögens der Bw. geführt, weshalb an diesem Tag die Gesellschaftsteuerschuld entstanden ist.

Zu der in der Literatur (siehe ua. Fraberger/Zöchling, SWK 2006/6, S 275 ff; Knörzer, Ges 2006/2, S. 74ff.; Kotschnigg SWI 2006/3, S 133 ff; Tumpel, RdW 2006/113, 120) aufgeworfenen Frage, ob auf Grund des Urteiles "klassische Großmutterzuschüsse" (ohne Einbindung des unmittelbaren Gesellschafters erbrachte Zuschüsse) generell der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen sind bzw. ob die Besteuerung unzulässig ist, weil Österreich am 1. Juli 1984 für derartige Vorgänge keine Gesellschaftsteuer erhoben habe, ist nochmals festzuhalten, dass hier kein "klassischer Großmutterzuschuss" zu beurteilen ist. Für einen Vorgang wie er dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegt, war auch zum 1. Juli 1984 Gesellschaftsteuerpflicht mit dem Normalsteuersatz von damals 2 v.H. gegeben. Dass der

Vorgang damals nicht als einheitlicher Vorgang, sondern als zwei getrennte steuerpflichtige Vorgänge gesehen wurde, kann nicht dazu führen, dass die Besteuerung nunmehr gänzlich ausgeschlossen wäre.

Zu den Verweisen des Bw. auf Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen ist festzuhalten, dass der unabhängige Finanzsenat nicht an Erlässe gebunden ist. Da somit nicht entscheidungsrelevant ist, ob nach der Erlassmeinung ein Vorgang gesellschaftsteuerpflichtig ist oder nicht, erübrigt sich auch eine Auseinandersetzung damit, ob in den Erlässen zu einem Fall wie dem gegenständlichen eine Aussage getroffen wurde.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid dann eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3 BAO) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Die Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 7. Juli 2003 erfolgte entsprechend der Gesellschaftsteuererklärung der Bw. am 18. Juni 2003, in der die gegenständliche Leistung in Höhe von € 4.051.157,38 von Bw. ohne irgendwelche gegenteiligen Anmerkungen als steuerpflichtig erklärt wurde. Im Übrigen ist die Abgabenbehörde 2. Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen, weshalb selbst allfällige dem angefochtenen Bescheid anhaftende Begründungsmängel durch den unabhängigen Finanzsenat saniert werden könnten. Die vom Bw. angesprochen cassatorische Entscheidung wegen des vermeintlichen Begründungsmangel scheitert außerdem daran, dass § 289 Abs. 1 BAO die Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz nur dann vorsieht, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine Notwendigkeit weiterer Ermittlungen wurde von der Bw. nicht einmal behauptet.

Der Anregung der Bw. ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen, kam der unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen nicht nach:

Durch Art 234 EGV wird dem Europäischen Gerichtshof die Zuständigkeit für die Auslegung des gesamten EG-Primär- und Sekundärrecht eingeräumt. Alle mitgliedstaatlichen Gerichte - die zur direkten Anwendung des EU-Rechts verpflichtet sind - können, wenn sie Zweifel im Hinblick auf die Auslegung einer Vorschrift des EU-Rechts haben, die sie in einem anhängigen Verfahren anzuwenden haben, den Europäischen Gerichtshof ersuchen, eine verbindliche Auslegung vorzunehmen (Vorlage an den Europäischen Gerichtshof). Mitgliedstaatliche Gerichte, die in dem konkreten Verfahren als letzte Instanz fungieren, sind verpflichtet, solche Auslegungsfragen dem Europäischen Gerichtshof vorzulegen. Der Europäische Gerichtshof trifft seine Auslegungsentscheidung als so genannte Vorabentscheidung. Die von ihm

gewählte Auslegung der betreffenden EG-rechtlichen Norm wird damit für alle Mitgliedstaaten und damit auch für das vorlegende Gericht verbindlich.

Eine Vorlagepflicht trifft jedes Gericht, gegen dessen Urteil in einem konkreten Verfahren kein ordentliches Rechtsmittel mehr zulässig ist. Die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates können jedoch mit außerordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden, daher liegt lediglich eine Vorlageberechtigung, und keine Vorlageverpflichtung vor. Diese liegt im Ermessen der Behörde ("im Zweifel im Hinblick auf die Auslegung einer Vorschrift").

Der EuGH hat sich erst jüngst in Vorabentscheidungsverfahren zu C-494/03 ("Senior Engeneering Investments BV") mit der Zulässigkeit der Erhebung der Gesellschaftsteuer für einen verlorenen Zuschuss, der direkt von der Großmuttergesellschaft - ohne Einbindung der unmittelbaren Gesellschafterin - an ihre Enkelgesellschaft erbracht wurde, befasst. Auch wenn dem Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006 ein internationaler Sachverhalt zu Grunde lag, so enthält es auch Aussagen über die Auslegung der hier anzuwendenden Bestimmungen der Kapitalansammlungsrichtlinie, die auch für rein innerstaatliche Sachverhalte von Relevanz sind. Das genannte Urteil samt der dort zitierten Vorjudikatur des EuGH bietet ausreichend Anhaltspunkte dafür, wie eine Kapitalzufuhr, die unter aktiver Einbindung der unmittelbaren Gesellschafterin in den Geschehensablauf erfolgt, aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht zu beurteilen ist. Die Auslegung der anzuwendenden Bestimmungen der Kapitalansammlungsrichtlinie ist daher für den unabhängigen Finanzsenat nicht mit derartigen Zweifeln behaftet, dass ein Vorabentscheidungsersuchen geboten erscheint.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. August 2006