



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Univ. Prof. Dr. Claus Staringer, Steuerberater, 1010 Wien, Seilerg. 16, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. Juni 2006 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.xxx.xxx/2006, St.Nr.xxx/xxxx nach der am 10. Mai 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren beim Finanzamt

1.1. Außenprüfung

Vom 17. Dezember 2004 bis 7. April 2006 (mit Unterbrechungen) führte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien bei der nunmehrigen Berufungswerberin (FN11111, deren Firmenwortlaut nunmehr BW lautet – vormals BW-ALT1 und BW-ALT2, kurz Bw.) eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO ua. betreffend die Einhaltung der Vorschriften des Kapitalverkehrsteuergesetzes im Prüfungszeitraum 2000 - 2004 durch. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Mai 2006 zur Zl. ABNr.**** enthält ua. in Punkt B) folgende Prüfungsfeststellungen:

"Laut Bilanz der C-GmbH zum 31.12.2000 hat mit Schreiben vom 27.12.2000 die A-Corporation, St. an die C-GmbH nunmehr C-ALT-GmbH eine Zusage für einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in Höhe von S 1,400.000.000,00 erteilt. Laut Bilanz z.

31.12.2000 ist der Zuschuss bis zum 31.12.2000 nicht geflossen, daher wurde er aktivseitig unter Forderungen gegen verbundene Unternehmen und passivseitig in nicht gebundene Kapitalrücklagen eingestellt. Laut Bilanz erfolgte die Auflösung der Kapitalrücklage per 31.12.2000.

Im Schreiben vom 27.12.2000 – in englischer Sprache – wird bestätigt, dass sich A-Corporation, St., der alleinige Gesellschafter der BW-ALT1, unwiderruflich verpflichtet, Kapitalbeträge an die C-GmbH, 100% Tochtergesellschaft der BW-ALT1 in Höhe von ATS 1,400.000.000,00 zu machen.

Zwischen der C-GmbH nunmehr C-ALT-GmbH und der BW-ALT1 besteht ein Ergebnisabführungsvertrag v. 19.12.1996.

*Im Protokoll der 110. Aufsichtsratssitzung der BW-ALT1 vom 14.11.2000 bzw. im Protokoll der 13. Aufsichtsratssitzung der B-Alt-GmbH vom 14.11.2000 wurde jeweils der Antrag an den jeweiligen Aufsichtsrat gestellt das Unternehmen der ***KG im Rahmen der Konzernumstrukturierung zu übernehmen. dabei wurde die geplante Umstrukturierung ausgeführt, nämlich dass im Ergebnis die B-Alt-GmbH zu einer 100% Tochtergesellschaft der Holding International-Corporation wird und die BW-ALT1 zu einer 100% Tochtergesellschaft der B-Alt-GmbH wird. Als Begründung wurde unter anderem angeführt, dass die Umstrukturierung zu wesentlich günstigeren Finanzierungsmöglichkeiten für die B-Alt-GmbH und der BW-ALT1 im Konzern führt.*

Die Gründung der International-Corporation erfolgte am 13.11.2000.

Mit diversen Vollmachten vom 11.12/13.12. und 15.12.2000 wurden die RA RÄ beauftragt die im folgenden angeführten Schritte durchzuführen.

Mit Abtretungsvertrag vom 28.12.2000 (GZ 22.601) hat die BW-ALT1 ihren gesamten Geschäftsanteil an der B-Alt-GmbH (= Beteiligungs-GmbH) in Höhe von ATS 70 Mio an die A-Corporation mit Stichtag 1.1.2001 um den Kaufpreis von ATS 156 Mio verkauft. Durch den Verkauf ist nunmehr die A-Corporation der alleinige Gesellschafter der B-Alt-GmbH.

Mit Sacheinlagen- und Einbringungsvertrag vom 28.12..2000 (GZ 22.602) hat die A-Corporation ihren gesamten Geschäftsanteil an der BW-ALT1 in Höhe von ATS 90 Mio in die B-Alt-GmbH mit Stichtag 1.1.2001 als übernehmende Gesellschaft als Sacheinlage gem. Art III UmgrStG eingebracht. Aufgrund dieser Einbringung ist nunmehr die B-Alt-GmbH der alleinige Gesellschafter der BW-ALT1.

Mit Abtretungsvertrag vom 28.12.2000 (GZ 22.603) hat die A-Corporation ihren gesamten Geschäftsanteil in Höhe von ATS 70 Mio an der B-Alt-GmbH an die International-Corporation mit Stichtag 1.1.2001 um den Kaufpreis von USD 145.904.079,00 verkauft. Durch den Verkauf ist nunmehr die International-Corporation der alleinige Gesellschafter der B-Alt-GmbH.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 14.9.2001 hat die alleinige Gesellschafterin der C-GmbH die BW-ALT1 beschlossen, dass der Jahresüberschuss in Höhe von ATS 1,405.928.072,75 aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages zur Gänze an die Gesellschafterin (sie selbst) abgeführt wird.

Die Bilanzerstellung der C-GmbH nunmehr C-ALT-GmbH erfolgte per 16.2.2001.

*Die Überweisung in Höhe von € 101.741.967,84 erfolgte laut Beleg am 16.3.2001 vom Auftraggeber **International an den Begünstigten C** mit Zahlungsgrund "Capital Contribution Bank Code".*

Vor Übernahme des Ergebnisses aus dem Ergebnisabführungsvertrag mit der C-GmbH nunmehr C-ALT-GmbH stand bei der BW-ALT1 nunmehr BW-ALT2 ein Verlust in Höhe von S 938.855.585,99 zu Buche.

Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist dieser Zuschuss der BW-ALT1 nunmehr BW-ALT2 zuzurechnen, weil dadurch eine Stärkung des Kapitals der BW-ALT1 nunmehr BW-ALT2 erfolgt ist.

Für diesen Zuschuss ist Gesellschaftsteuerpflicht gem. § 2 Abs 4 KVG gegeben.

| | | | |
|---|-----------|----------|----------------------|
| <i>KAPITALVERKEHRSTEUER betr. Zuschuss: gem. § 2 Z 4 KVG ATS 1,400.000.000,00 entspricht € 101.741.967,84</i> | <i>1%</i> | <i>€</i> | <i>1.017.419,68</i> |
| <i>NACHFORDERUNG</i> | | <i>€</i> | <i>1.017.419,68"</i> |

1.2. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 23. Juni 2006 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für den Gesellschafterzuschuss vom 27. Dezember 2000 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 1.017.419,68 (1 % vom Wert der Leistung von S 1.400.000.000,00, entspricht € 101.741.967,84) fest. In der Begründung wurde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen und festgehalten, dass diese einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bildet.

1.3. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Bw., der UFS möge,

- gemäß § 289 Abs 2 BAO über die Berufung entscheiden und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufheben;
- gemäß § 284 Abs 1 Z. 1 BAO einer mündliche Verhandlung abhalten.

Dabei wurde der Sachverhalt von der Bw. wie Folgt dargestellt:

"1. Die in den USA ansässige A-Corporation („A“) hat mit Schreiben vom 27.12.2000 der C-GmbH („C GmbH“); nunmehr C-ALT-GmbH) einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in der Höhe von ATS 1,4 Mrd zugesagt.

Zu diesem Zeitpunkt war die A der alleinige Gesellschafter der BW-ALT1 (die nunmehrige Berufungswerberin; „Berufungswerberin“). Die C GmbH war wiederum eine 100%ige Tochtergesellschaft der Berufungswerberin. Zwischen der C GmbH und der GECB GmbH wurde am 19.12.1996 ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) abgeschlossen, der auch in den Jahren 2000 und 2001 bestanden hat. Unter dem EAV verpflichtet sich die C GmbH ihren ganzen Gewinn auf die Berufungswerberin zu übertragen und die Berufungswerberin verpflichtet sich den ganzen Verlust der C GmbH zu übernehmen.

*2. In der Folge wurde der **Konzern am 28.12..2000 mit Wirkung zum 1.1.2001 umstrukturiert.*

Nach der Umstrukturierung war die A ab 1.1.2001 mittelbar über die in den USA ansässige International-Corporation („I“), die Global-Holding („G“) und die Beteiligungs-GmbH (B GmbH“) an der Berufungswerberin und über diese schließlich an der C GmbH beteiligt.

3. der am 27.12.2000 zugesagte Gesellschafterzuschuss wurde nicht sofort geleistet. Die C GmbH verbuchte in der Bilanz vorerst eine entsprechende Forderung und Kapitalrücklage.

In Erfüllung des zugesagten Zuschusses hat die I für Rechnung der A am 16.3.2001 einen Betrag in der Höhe von 1,4 Mrd an die C GmbH überwiesen.

1.4. Mit Gesellschafterbeschluss vom 14.9.2001 hat die Bw. als alleinige Gesellschafterin der C GmbH auf Grundlage des am 19.12.1996 geschlossenen EAV die Ausschüttung des Jahresüberschusses des Wirtschaftsjahres 2000 in der Höhe von ATS 1.405.928.072,75 beschlossen. Die aufgrund des Zuschussversprechens der A eingestellte Kapitalrücklage wurde per 31.12.2000 gewinnerhöhend aufgelöst."

Das Berufungsbegehren wurde wie Folgt begründet:

"1. Gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG unterliegen freiwillige Leistungen in Form von Zuschüssen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Gesellschaftsteuer in der Höhe von 1%.

Der Begriff des Gesellschafters ist in diesem Zusammenhang so zu verstehen, dass er nur direkte Gesellschafter erfasst. Zuschüsse eines indirekten Gesellschafters („Großmutterzuschüsse“) unterliegen daher grundsätzlich nicht der Gesellschaftsteuer (BMF 14.3.2003, GZ. 10 5004/1-IV/10/03 idF 28.3.2006, GZ 010206/0048-VI/10/2006).

Nach ganz herrschender Auffassung sind dabei für die Frage, wer in diesem Zusammenhang als „Gesellschafter“ in Betracht kommt, die rein zivilrechtlichen Verhältnisse maßgeblich. Daher kann nur der unmittelbar (direkt) Beteiligte „Gesellschafter“ iSv § 2 KVG sein (Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, § 2 Rdn 3). Dagegen ist einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Frage zugänglich, wem eine Leistung iSv § 2 KVG zuzurechnen ist. Erbringer bzw Empfänger der Leistung für Zwecke des KVG ist daher, wem die Leistung – unabhängig davon, wer sie in zivilrechtlicher Sicht erbringt oder empfängt – wirtschaftlich als Leistendem oder Empfänger zurechenbar ist (BMF 14.3.2003, GZ. 10 5004/1-IV/10/03, AÖF 139/2003, Pkt. 5.1.).

2. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass – sowohl nach den zivilrechtlichen Verhältnissen als auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – der gegenständliche Zuschuss der A als Leistendem zurechenbar ist. Ebenso unstrittig ist, dass A zu keinem Zeitpunkt (direkter) Gesellschafter der C GmbH war, weder bei Zusage noch bei Erfüllung des Zuschusses.

Das Finanzamt gelangt im vorliegenden Fall ausschließlich deshalb zu einer Steuerpflicht des Zuschusses, weil sie kumulativ zwei Annahmen trifft, nämlich dass

(i) der Zuschuss für Zwecke des KVG nicht der C GmbH (die den Zuschuss zivilrechtlich empfangen hat) zuzurechnen ist, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Zurechnung des Zuschusses zur Berufungswerberin als empfangender Gesellschaft vorzunehmen ist; und dass

(ii) für das Vorliegen einer die Steuerpflicht auslösenden Leistung der A an die Berufungswerberin die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt der Zusage des Zuschusses und nicht bei späterer Erfüllung dieser Zusage oder dem tatsächlichen Zukommen des Zuschussbetrages maßgebend sind, denn nur im Zeitpunkt der Zusage (27.12.2000) war die A Gesellschafterin der Berufungswerberin, nicht jedoch bei Erfüllung des Zuschusses (16.3.2001) oder dem tatsächlichen Zukommen des Zuschussbetrages (14.9.2001).

Dabei ist die zweite Annahme nur dann näher zu überprüfen, wenn die erste Annahme – entgegen der Auffassung der Berufungswerberin – bejaht werden sollte. Denn das zunächst (bis 28.12.2000) bestehende Beteiligungsverhältnis der A zur Berufungswerberin kann überhaupt nur dann relevant werden, wenn von einem Empfang des Zuschusses durch die Berufungswerberin (und nicht durch die C GmbH) ausgegangen wird.

3. Für die erste Annahme des Finanzamtes, wonach die Berufungswerberin in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Empfänger des Zuschusses ist, kommt nach der Aktenlage nur eine einzige denkbare Begründung in Betracht, nämlich das Bestehen eines Ergebnisabführungsvertrages (EAV) zwischen der C GmbH (als Untergesellschaft) und der Berufungswerberin (als Obergesellschaft) und die auf der Grundlage dieses EAV im Zuge der jährlichen Gewinnabfuhr erfolgte Weiterleitung des Zuschussbetrages von der C GmbH an die Berufungswerberin.

Das Finanzamt geht dabei offenkundig von der Vorstellung aus, dass Zuschüsse an eine Gesellschaft, die – wie die C GmbH – unter einem EAV zur Abfuhr von Gewinnen an ihre Obergesellschaft verpflichtet ist, wirtschaftlich unmittelbar als an unter dem EAV zum Gewinnempfang berechnete Obergesellschaft – hier die Berufungswerberin – erbracht gelten. Dies soll nach dem Finanzamt offenbar zumindest dann gelten, wenn eine Weiterleitung des Zuschussbetrages im Zuge der Gewinnabfuhr – wie im vorliegenden Fall – nach Erhalt des Zuschusses durch die Untergesellschaft (hier die C GmbH) tatsächlich erfolgt ist.

4. Dies Schlussfolgerung des Finanzamtes ist jedoch aus folgenden Gründen verfehlt.

Unter einem EAV ist die Untergesellschaft zwar verpflichtet, ihre gesamten Gewinne – auch solche aus der Auflösung von Rücklagen – an die Obergesellschaft abzuführen. Gegenstand der Gewinnabfuhr ist somit ausschließlich der von der Untergesellschaft ermittelte Gewinn.

Erhält die Untergesellschaft aus ihrem Konzernverbund einen Zuschuss, so ist dieser bei der Untergesellschaft gemäß § 229 Abs 2 Z 5 HGB bilanziell als (ungebundene) Kapitalrücklage zu erfassen. Der Empfang des Zuschusses ist damit für die Untergesellschaft gewinnneutral. Eine Gewinnerhöhung ergibt sich für die Untergesellschaft erst dann und insoweit, als die gebildete Kapitalrücklage in weitere Folge gewinnwirksam aufgelöst wird. Eine Abfuhrverpflichtung unter dem EAV besteht für die Untergesellschaft somit nur dann und insoweit, als die aus dem Zuschuss gebildete Kapitalrücklage von der Untergesellschaft wieder aufgelöst wird. Nur in diesem Fall kann der Zuschussbetrag in weitere Folge der Obergesellschaft unter dem EAV zukommen.

Daraus ergibt sich, dass – anders als nach Auffassung des Finanzamtes – das bloße Bestehen eines EAV zwischen der Bw. und der C GmbH nicht bewirkt, dass der an die C GmbH gewährte Zuschuss in wirtschaftlicher Betrachtung der Berufungswerberin zugerechnet werden kann.

5. Richtig ist, dass nach der unbestrittenen Sachverhaltslage im vorliegenden Fall eine gewinnwirksame Auflösung der durch den Zuschuss gebildeten Kapitalrücklage bei der C GmbH stattgefunden hat. Insoweit hat die spätere Gewinnabfuhr an die Berufungswerberin auch tatsächlich den strittigen Zuschussbetrag umfasst.

Daraus ist aber nicht abzuleiten, dass von vorneherein ein direkt an die Bw. gewährter Zuschuss vorliegt. Im Zeitpunkt der Zusage des Zuschusses stand nämlich in keiner Weise fest, dass die C GmbH den Zuschussbetrag an die Bw. im Wege der Gewinnabfuhr weiterleiten würde. Hierzu bedurfte es eines zusätzlichen Aktes, nämlich der Auflösung der durch den Zuschuss bei der C GmbH gebildeten Kapitalrücklage. Ob bzw. in welchem Umfang diese Auflösung der Kapitalrücklage durchgeführt wurde, war allein Sache der Geschäftsführung der C GmbH. Darauf hatten weder die A noch die Berufungswerberin unmittelbaren Einfluss, insbesondere war im Zeitpunkt des Zuschusses an die C GmbH für diese Gesellschaft bzw. deren Organe keinerlei rechtliche Verpflichtung gegeben, eine entsprechende Auflösung von Kapitalrücklagen vorzunehmen. Angesichts dieser rechtlichen Verhältnisse hat das Finanzamt keine Handhabe, ex ante zu unterstellen, dass eine solche Auflösung von Rücklagen (sowie die daraus resultierende Ergebnisabfuhr) erfolgen muss. Ein solches Vorgehen ist daher rechtswidrig.

6. Der zweiten Annahme des Finanzamtes, wonach es für die Frage, ob der den Zuschuss Leistende (hier die A) Gesellschafter des Empfängers des Zuschusses, auf die

Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt der Zusage des Zuschusses ankommt, ist folgendes entgegenzuhalten:

Für die Gesellschaftsteuerpflicht kommt es auf die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses an. Grundsätzlich ist daher bereits der Zeitpunkt der Leistung relevant und nicht erst die spätere Erfüllung der Leistung. Aus diesem Grund unterliegen nach der Rechtsprechung (VwGH 30.3.2000, 99/16/0135, ÖStZB 2000/438, VwGH 27.4.2000, 2000/16/0111, ÖStZB 2000/451, VwGH 24.1.2001, 99/16/0065, ÖStZB 2002/64) und Verwaltungspraxis (BMF 14.3.2003, GZ. 10 5004/1-IV/10/03, AÖF 139/2003, Pkt. 5.5.) von einem Gesellschafter zugesagte Leistungen auch dann der Gesellschaftsteuer, wenn dieser Gesellschafter vor der späteren Erfüllung der Leistung aus der Gesellschafterstellung ausscheidet.

Im vorliegenden Fall kann ein steuerpflichtiger Zuschuss der A an die Berufungswerberin somit nur dann vorliegen, wenn die A in jenem Zeitpunkt (direkte) Gesellschafterin der Berufungswerberin war, in dem die Leistung erfolgte. Dies ist im vorliegenden Fall nicht der Fall:

Die (direkte) Gesellschafterstellung der A bei der Berufungswerberin endete unstrittig am 28.12.2000. Danach war die A an der Berufungswerberin bloß noch mittelbar beteiligt. Bis zu diesem Zeitpunkt (28.12.2000) lag aber kein Zuschuss (auch keine Zusage dafür) vor, der von der A an die Berufungswerberin gewährt worden wäre. Ein solches Zuschussversprechen lag zum 28.12.2000 lediglich zugunsten der C GmbH vor.

Das Finanzamt geht im vorliegenden Fall ausschließlich deshalb von einem Zuschuss der A an die Berufungswerberin aus, weil noch zusätzliche Sachverhaltselemente gesetzt wurde, die im Ergebnis zu einer wirtschaftlichen Zurechnung des Zuschusses an die Berufungswerberin führen sollen, nämlich die der durch den Zuschuss gebildeten Kapitalrücklagen der C GmbH und die darauffolgende Ergebnisabfuhr der C GmbH an die Berufungswerberin. Erst diese zusätzlichen Elemente können es überhaupt rechtfertigen, von einem Zuschuss an die Berufungswerberin (und nicht an die C GmbH) auszugehen. Nun haben sich diese zusätzlichen Elemente (Auflösung Kapitalrücklage, Gewinnabfuhr) unstrittig erst in Zeiträumen ereignet, die nach dem 28.12.2000 (somit dem Ausscheiden der A aus der Gesellschafterstellung bei der Berufungswerberin) liegen. Schon die Auflösung der Kapitalrücklage ist erst mit 10.01.2001 erfolgt (die bilanzielle Wirkung dieser Rücklagenauflösung auf den Bilanzstichtag 31.12.2000 ändert nichts daran, dass der tatsächliche Akt der Rücklagenauflösung – einer Maßnahme im Zuge der Bilanzierungsarbeiten – erst zu einem späteren Zeitpunkt in 2001 erfolgte). Weiters ist insbesondere das im vorliegenden Fall zentrale Element der Gewinnabfuhr der C GmbH an die Berufungswerberin (ohne das eine wirtschaftliche Zurechnung des Zuschusses an die Berufungswerberin nicht in Betracht kommen könnte) erst mit 14.9.2001 (somit beinahe 9 Monate nach der Zusage des Zuschusses an die A GmbH) erfolgt. Selbst wenn man daher von einer Leistung der A an die Berufungswerberin ausgehen möchte, dann sind die tragenden Sachverhaltselemente einer solchen Leistung bzw. ihre Zurechnung zur Berufungswerberin erst zu einem Zeitpunkt gegeben, in dem die A nicht mehr Gesellschafterin der Berufungswerberin war.

MaW lag zu Zeiten der Gesellschafterstellung der A bei der Berufungswerberin überhaupt keine Leistung iSd KVG an diese vor. Wenn tatsächlich eine Leistung iSd KVG an die Berufungswerberin (und nicht an die C GmbH) vorliegen sollte, dann wenn diese Leistung durch die A als - im relevanten Zeitpunkt (hier 16.9.2001) – Nichtgesellschafterin erbracht. Eine solche Leistung eines Nichtgesellschafters ist aber bei der Bw. nicht steuerpflichtig. Auch aus diesem Grund erweist sich das Vorgehen des Finanzamtes als rechtswidrig."

1.4. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2007 hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"Auf Grund der Zusage der A im Schreiben v. 27. 12. 2000 erwarb die C GmbH ein Forderungsrecht, welches sie in die Bilanz einstellte und die dadurch gebildete Kapitalrücklage gewinnerhöhend auflöste. Die spätere Erfüllung der Forderung ist hier nach der Parteiendisposition nicht mehr relevant. Die der Gesellschaftsteuer unterliegende Leistung besteht hier in der Einräumung des Forderungsrechtes. So sind auch die Kapitalrücklagen "entstanden im Geschäftsjahr durch nicht rückzahlbare Zuschüsse". Wegen des seit 1996 bestehenden Ergebnisabführungsvertrages kam es zur Ergebnisüberrechnung an die Berufungswerberin (Bw.), wobei in ihrer Bilanz z. 31. 12. 2000 festgehalten wurde, dass in der gestiegenen Ergebnisüberrechnung ein Großmutterzuschuss enthalten ist, den die C GmbH an die Bw. ausgeschüttet hat. Durch die Zuschusszusage in Verbindung mit dem bestehendem Ergebnisabführungsvertrag war offensichtlich, dass sich die Verpflichtung zur Leistung des Zuschusses unmittelbar im Vermögen der Bw. auswirkt, die ohne Ergebnisüberrechnung ein negatives Betriebsergebnis hätte."

1.5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte die Bw. ihre in Berufung gestellten Anträge auf ersatzlose Aufhebung des Bescheides sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs 1 Z. 1 BAO. Zur gesellschaftsteuerlichen Beurteilung wurden keine weiteren Ausführungen getätigt. Die Bw. rügte lediglich, dass die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung bei vollinhaltlichen Abweisung der Berufung mit dem Normzweck des § 276 Abs 1 BAO grundsätzlich nicht vereinbar sei. Die Ermessensübung der Behörde bei Erlassung der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung sei zumindest in hohem Maße fragwürdig.

2. bisheriges Verfahren vor dem UFSW

2.1. Ermittlungen seitens des UFS

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde bisher Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr.xxx.xxx/2006 samt jenen Teil des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung zur Auftragsbuchnummer ABNR***, der das Gesellschaftsteuerverfahren betrifft (Ordner mit der Bezeichnung "Unterlagen GesSt") sowie durch Abfragen im Firmenbuch zu FN11111, FN22222 und FN33333.

2.2. mündliche Verhandlung

In der am 10. Mai 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Parteienvertreter zum Jahresabschluss der C GmbH zum 31.12.2000 noch angemerkt, dass die Kapitalrücklage zwar per 31.12.2000 Gewinn erhöhend aufgelöst worden sei. Die Auflösung sei allerdings erst am 10.1.2001 erfolgt.

Zum Vorhalt der Referentin, dass in einem von der Betriebsprüferin verfassten *"Protokoll betr. Besprechung v. 15.2.2006 im FAG Wien"* Folgendes festgehalten wurde (eine Kopie dieses Protokolles wurde dem Parteienvertreter von der Referentin nunmehr ausgehändigt):

"Auf die Frage "Warum Zuschuss an die GE Service Center erfolgt ist?", erklärte Dr. Staringer, dass dies zur Vermeidung der Gesellschaftssteuer erfolgt ist."

erläuterte der Parteienvertreter Folgendes:

"Das ist ein internes Protokoll des Finanzamtes, das uns seinerzeit nicht vorgelegt wurde und das wir daher nicht kommentieren. Warum der Zuschuss an die Service-GesmbH erfolgte können die Anwesenden rund 10 Jahre nach erfolgtem Zuschuss nicht beantworten."

Zur weiteren Frage der Referentin, ob es richtig ist, dass Bw. laufend Zuschüsse erhalten hat, die bis 2000 versteuert wurden, antwortete der Parteienvertreter:

"Dazu können die Anwesenden keine Angaben machen."

Anschließend wiederholt der Parteienvertreter im Wesentlichen die Ausführungen der Berufung.

Der Vertreter des Finanzamtes erwiderte, dass das Finanzamt nach wie vor die Steuerpflicht dieses Zuschusses vertrete und ersuchte unter Hinweis auf die Ausführungen im BP-Bericht und der Berufungsvorentscheidung die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Vertreter der Bw. ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Beteiligungsverhältnisse bis 28.12.2000:

Die Berufungswerberin ist eine in Österreich ansässige GmbH, deren Firmenwortlaut nunmehr BW lautet (vormals BW-ALT3, BW-ALT1 und BW-ALT2 , FN11111, kurz Bw.). Ihre Alleingesellschafterin war bis 28. Dezember 2000 die in den USA ansässige A-Corporation (kurz A).

Zum Vermögen der Bw. gehört seit Ende 1996 (und auch noch heute) eine 100%ige Beteiligung an der Service-GmbH (FN22222, vormals C-Alt1-GmbH, C-GmbH und C-ALT-GmbH, kurz C GmbH).

Weiters war die Bw. bis 28. Dezember 2000 Alleingesellschafterin der in Österreich ansässigen Beteiligungs-GmbH (FN33333, vormals B-Alt-GmbH oder B-GmbH, kurz B GmbH).

Ergebnisabführungsvertrag

Auf Grund eines am 19. Dezember 1996 abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrages (EAV) ist die C GmbH verpflichtet, ihre Gewinne zur Gänze an die Bw. abzuführen und ist die Bw. verpflichtet, allfällige Verluste der C GmbH zu übernehmen (§ 2 des EAV).

Nach § 1 des EAV ist die C GmbH in das Unternehmen der Bw. finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich eingegliedert und hat sie bei ihrer Geschäfts- und Betriebsführung nach den Weisungen der Bw. vorzugehen hat.

Nach § 3 des EAV ist die C GmbH berechtigt, Rücklagen mit steuerlicher Wirkung, gesetzliche Rücklagen oder andere Rücklagen in wirtschaftlich begründeten Fällen zu bilden. Insoweit besteht keine Gewinnabführungsverpflichtung.

Schreiben vom 27. Dezember 2000.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2000 sagte die A der C GmbH einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in der Höhe von ATS 1,4 Mrd zu. Dieses Schreiben hat folgenden Wortlaut:

"I hereby confirm that A., the sole shareholder of BW-ALT1, irrevocably commits to making capital contributions to C-GmbH, 100% owned subsidiary of BW-ALT1, of amounts of ATS 1,400.000.000,00 (Austrian Schilling one billion, four hundred million)."

Umstrukturierung

Auf Grund mehrerer am 28. Dezember 2000 abgeschlossenen Verträge (Notariatsakte mit den Geschäftszahlen 22.601 bis GZ. 22.603 – alle abgeschlossen aufgrund von im Zeitraum 11. bis 15. Dezember 2000 erteilter Spezialvollmachten) kam es mit Wirkung zum 1. Jänner 2001 zu Änderungen der Beteiligungsverhältnisse innerhalb des *Kozerns.

Nach der Umstrukturierung war die A ab 1. Jänner 2001 mittelbar über die in den USA ansässige International-Corporation (I), die Global-Holding (G) und die in Österreich ansässige B GmbH an der Bw. und über diese an der C GmbH beteiligt.

Die Pläne über die Umstrukturierung wurden am 14. November 2000 den Aufsichtsräten der Bw. und der B GmbH präsentiert. Dabei wurde zur geplanten Umstrukturierung ausgeführt, dass im Ergebnis die B GmbH zu einer 100% Tochtergesellschaft der I wird und die Bw. zu einer 100% Tochtergesellschaft der B GmbH wird. Als Begründung wurde unter anderem angeführt, dass die Umstrukturierung zu wesentlich günstigeren Finanzierungsmöglichkeiten für die B GmbH und die Bw. im Konzern führt.

Die Gründung der International-Corporation erfolgte am 13. November 2000.

Mit diversen Vollmachten vom 11./13. Dezember 2000 und 15. Dezember 2000 wurden die Rechtsanwälte RÄ beauftragt die im folgenden angeführten Schritte durchzuführen, die im Ergebnis zu den oben dargestellten Beteiligungsverhältnissen führten:

1. Schritt:

Mit Abtretungsvertrag vom 28.12.2000 (GZ 22.601) hat die Bw. ihren gesamten Geschäftsanteil an der B GmbH in Höhe von ATS 70 Mio. an die A mit Stichtag 1.1.2001 um den Kaufpreis von ATS 156 Mio. verkauft. Durch den Verkauf wurde die A die alleinige Gesellschafterin der B GmbH.

2. Schritt

Mit Sacheinlagen- und Einbringungsvertrag vom 28.12.2000 (GZ 22.602) hat die A ihren gesamten Geschäftsanteil an der Bw. in Höhe von ATS 90 Mio. in die B GmbH mit Stichtag 1.1.2001 als übernehmende Gesellschaft als Sacheinlage gem. Art III UmgrStG eingebracht. Unter Punkt 2.5. des Vertrages wurde festgehalten, dass der Geschäftsanteil nach der Einbringungsbilanz zum 31.12.2000 und zum Einbringungsstichtag einen positiven Buch- und Verkehrswert besitzt. Aufgrund dieser Einbringung wurde die B GmbH die alleinige Gesellschafterin der Bw.

3. Schritt:

Mit Abtretungsvertrag vom 28.12.2000 (GZ 22.603) hat die A ihren gesamten Geschäftsanteil in Höhe von ATS 70 Mio. an der B GmbH an die I mit Stichtag 1.1.2001 um den Kaufpreis von USD 145.904.079,00 verkauft. Durch den Verkauf ist nunmehr die I die alleinige Gesellschafterin der B GmbH.

Mit Bescheid vom 31. Jänner 2001, GZ***** wurden der Bw. und der B GmbH vom Bundesministerium für Finanzen gemäß § 21 Abs 1 Z 2 BWG die Bewilligung zur Abtretung ihrer Anteile an der B GmbH bzw. der Bw. erteilt. Diese Bewilligung wurde jeweils mit der Auflage versehen

*„dass der Wirtschaftsprüfer nach der erfolgten Umstrukturierung des ***Konzerns in Österreich feststellt, dass diesem Konzern (B-ALT-GesmbH und BW-ALT-GesmbH) S 2 Mrd. zusätzliche Eigenmittel zufließen.“*

Überweisung

Am 16. März 2001 überwies die I in Erfüllung des am 27. Dezember 2000 zugesagten Zuschusses für Rechnung der A einen Betrag in der Höhe von € 101.741.967,84 (das entspricht ATS 1,4 Mrd.) an die C GmbH. Im Überweisungsbeleg wird als Zahlungsgrund "CAPITAL CONTRIBUTION BANK CODE" angeführt.

Gesellschafterbeschluss

Mit Gesellschafterbeschluss vom 14. September 2001 genehmigte die Bw. als alleinige Gesellschafterin der C GmbH den Jahresabschlusses der C GmbH für das Geschäftsjahr 2000 und beschloss die Abfuhr des gesamten Jahresüberschusses von ATS 1.405.928.072,75 an die Gesellschafterin (also an sich selbst).

Jahresabschluss der C GmbH zum 31.12.2000

Da der am 27. Dezember 2000 zugesagte Gesellschafterzuschuss nicht sofort geleistet wurde verbuchte die C GmbH in der Bilanz zum 31. Dezember 2000 aktivseitig zunächst eine Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen in Höhe von ATS 1,4 Mrd. und wurde der Zuschuss passivseitig in die nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt.

Diese Kapitalrücklage wurde bei der C GmbH am 10. Jänner 2001 per 31. Dezember 2000 gewinnerhöhend aufgelöst. Die Gewinn- und Verlustrechnung der A GmbH stellt sich zum 31.12.2000 auszugsweise wie Folgt dar (alle Beträge in ATS):

| | |
|--|--------------------------|
| <i>"13. Jahresüberschuss</i> | <i>6.823.316,75</i> |
| <i>14. Auflösung von Kapitalrücklagen</i> | <i>1.400.000.000,00</i> |
| <i>15. Zuweisung von un versteuerten Rücklagen</i> | <i>-895.244,00</i> |
| <i>16. Aufgrund vertraglicher Verpflichtung abgeführte Gewinne</i> | <i>-1.405.928.072,75</i> |
| <i>17. Bilanzergebnis</i> | <i>0,00"</i> |

Jahresabschluss der Bw. zum 31.12.2000:

Im Jahresabschluss der Bw. zum 31. Dezember 2000 werden Erträge aus Anteilen an verbundenen Unternehmen in Höhe von ATS 1.405.946.741,00, davon aus Gesellschafterzuschuss ATS 1,400.000.000,00 ausgewiesen. Dadurch erzielte die Bw. ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) von 467.091.155,01, dh. ohne Übernahme des Ergebnisses aus dem Ergebnisabführungsvertrag mit der C GmbH hätte die Bw. einen Verlust in Höhe von ATS 938.855.585,99 ausgewiesen.

2. Beweiswürdigung:

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in der Berufung sowie in der mündlichen Verhandlung.

3. rechtliche Beurteilung:

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 Z 4 KVG folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, 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.

Das Entstehen der Steuerschuld ist im Gesellschaftsteuerrecht nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO zu beurteilen. Danach entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Durch nach dem Entstehen der Steuerschuld eintretende Ereignisse wird die Steuerschuld nicht wieder aufgehoben.

Bei Leistungen entsteht die Steuerschuld mit dem tatsächlichen Bewirken der Leistung (vgl. ua. VwGH 14.1.1991, 89/15/0092 unter Hinweis auf Egly - Klenk, Gesellschaftsteuer, Kommentar⁴, Rz 489).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist als "freiwillige" Leistung im Sinn der zitierten Bestimmung jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft zu verstehen, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird. Sinn und Zweck des Teil I des KVG ist es, die Stärkung inländischer Kapitalgesellschaften durch Zuführung von Kapital zu besteuern. Während durch die Z. 1 des § 2 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerb steuerlich erfasst wird, soll durch Z. 2 bis 4 KVG eine spätere Veränderung (Erhöhung) der Gesellschaftsrechte erfasst und dadurch das Gesamtbild des § 2 KVG abgerundet werden. Liest man die Bestimmungen der Z 1, Z 2 und Z 3 (Anm: idF vor BGBl 629/1994 nunmehr Z. 1 bis Z. 4) des § 2 KVG nun zusammen, so kann als "freiwillig" im Sinn des § 2 Z. 4 KVG eine Leistung nur dann angesehen werden, wenn sie nicht auf einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung (also weder gesetzlichen noch vertraglichen) Verpflichtung iSd Z. 2 beruht (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302 mit weiteren Hinweisen).

Bei Geldleistungen wird die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zwar zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht, bzw soweit die Leistung nicht zurückgezahlt werden muss (siehe dazu ua. VwGH 3.10.1996, 95/16/0049 sowie VwGH 19.4.1995, 93/16/0044 mit Hinweis auf Kinnebrock/Meulenbergh, Kapitalverkehrsteuergesetz⁵, 92). Der Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, können wertmindernde Umstände entgegengesetzt werden, soweit sie in dem gleichen Vertrag ihren Grund haben, der auch die Leistungsverpflichtung

des Gesellschafters enthält (vgl. die Urteile des dt. BFH vom 12. April 1972 II 37/63, BFHE 106, 123, BStBl II 1972, 714, und vom 5. Februar 1975 II R 202/72, BFHE 115, 144, BStBl II 1975, 415).

Steuerschuldnerin ist gemäß § 9 Abs. 1 KVG die Kapitalgesellschaft.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iS 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 Verkehrsteuerrechtes immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273 unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 29.1.1975, 607-633/74 und vom 14.5.1975, 531, 532/74).

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 69/335) unmittelbar anzuwenden.

Nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 unterliegt der Gesellschaftsteuer die Gründung einer Kapitalgesellschaft.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 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.

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 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).

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Rechtsprechung des EuGH vom 8. 11. 2007, C-251/06 (Rechtssache "Ing. Auer", RN 47) hingewiesen. Klargestellt wurde, 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 klaggestellt, dass missbräuchliche Konstruktionen zur Umgehung einer Kapitalverkehrssteuerpflicht nicht beachtlich sind, sondern der dahinter stehende wahre Sachverhalt zu besteuern ist (vgl. dazu UFS 07.05.2008, RV/0296-L/06 sowie UFS 03.02.2010, RV/0652-L/06).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ergibt sich aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache "Senior Engineering Investments BV" (EuGH 12.1.2006, C-494/03) sowie den dort zitierten Schlussanträgen des Generalanwaltes vom 14. Juli 2005 und der Vorjudikatur des EuGH Folgendes (vgl. dazu auch UFS 11.8.2006, RV/1927-W/03):

- 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.
- 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.
- Die Kapitalzuführung muss eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens des Leistungsempfängers bewirken. Die Kapitalzuführung muss geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers zu erhöhen. Erhöhungen des Gesellschaftsvermögens bei einer anderen Kapitalgesellschaft als dem Leistungsempfänger (zB der Muttergesellschaft des Leistungsempfängers), die sich nur als eine automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung darstellen, sind nicht steuerbar.
- Gesellschafter im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie ist der unmittelbar an der Kapitalgesellschaft Beteiligte. Eine mittelbare Beteiligung begründet keine Gesellschafterstellung.
- 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 wenn die Leistungen ohne Einbindung des unmittelbaren Gesellschafters in den Geschehensablauf erfolgt. Ein Größenschluss führt dazu, dass unter aktiver Einbeziehung

des unmittelbaren Gesellschafters geleistete Zuschüsse (zB durch Fassung des entsprechenden Gesellschafterbeschlusses und physische Übertragung der Geldmittel) auch dann der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sind, wenn die Leistung über Weisung und mit Mitteln der "Großmutter" erfolgt und die Zuschussgewährung sowohl im Interesse des unmittelbaren Gesellschafters (zB wegen der Werterhöhung seiner Anteile) als auch im Interesse eines Dritten erfolgt.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass Leistende die A war. Die A sagte am 27. Dezember 2000 unwiderruflich einen Zuschuss in Höhe von 1,4 Mrd zu und in Erfüllung dieser Zusage überwies die I für Rechnung der A den Betrag von € 101.741.967,84 (entspricht ATS 1,4 Mrd.).

Ebenso unstrittig ist, dass die A im Zeitpunkt der Zusage des Zuschusses am 27. Dezember 2000 die unmittelbare Gesellschafterin der Bw. war.

Hat sich ein Gesellschafter zu einer Leistung - auch freiwillig - verpflichtet, so handelt es sich um eine Gesellschafterleistung selbst dann, wenn er erst später seine Verpflichtung einlöst und seine Leistung erst in einem Zeitpunkt erfüllt, in dem er gesellschaftsrechtlich nicht mehr die Gesellschaftereigenschaft aufweist. Demnach ist von einer Leistung eines Gesellschafters auch dann zu sprechen, wenn der Leistende als Gesellschafter seine - auch einklagbaren - Verpflichtungen eingegangen ist und dann auch erfüllt. Sofern die Leistung in der früheren Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hat, kommt es nicht mehr entscheidend darauf an, ob der Leistende bei Erfüllung seiner eingegangenen Verpflichtungen noch Gesellschafter war (vgl VwGH 30.3.2000, 99/16/0135, VwGH 27.4.2000, 2000/16/0114). Es kommt auf den Umstand, dass die Höhe des Gesellschafterzuschusses in dem Zeitpunkt, in dem sich die Gesellschafter zu dessen Leistung verpflichteten, noch nicht ziffernmäßig bestimmt war, nicht entscheidend an (vgl. VwGH 24.1.2001, 99/16/0065). Im Beschwerdefall des zuletzt zitierten Erkenntnisses sind die vormaligen Gesellschafter noch während des Bestandes ihrer Gesellschafterstellung die klagbare Verpflichtung zur Leistung des Zuschusses eingegangen, dessen Höhe durch die nach dem Abtretungsvertrag vorzulegende Bilanz jedenfalls bestimmbar war.

Auch im gegenständlichen Fall ist die A als Leistende zu einem Zeitpunkt, als sie noch Gesellschafterin der Bw. war, eine klagbare Verpflichtung zur Leistung eines Zuschusses eingegangen. Dies zeigt sich deutlich daran, dass die C GmbH sogleich eine Forderung in ihren Jahresabschluss einstellen konnte. Aus dem eben zitierten Erkenntnis leitet sich für den UFS ab, dass es für die Steuerpflicht nicht schädlich ist, wenn weitere Sachverhaltselemente erst nach dem Ausscheiden der Gesellschafterin gesetzt werden. Dies insbesondere wenn wie hier die einzelnen Schritte, die zur Erhöhung des Wertes des Gesellschaftsrechte der Bw.

fürten, in einer knappen zeitlichen Abfolge gesetzt wurden (unwiderrufliche Zusage des Zuschusses 27.12.2000 – Verträge zur Umstrukturierung: 28.12.2000 – gewinnwirksame Auflösung der Kapitalrücklage: 10.1.2001).

Überdies war trotz gewinnwirksamer Auflösung der Kapitalrücklage bei der C GmbH erst am 10. Jänner 2001 aus folgenden Gründen bereits mit der unwiderruflichen Zusage des Zuschusses dem Grunde nach vorbestimmt, dass der Zuschuss in Höhe von ATS 1,4 Mrd. zu einer Stärkung des Wirtschaftspotentials der Bw. führen wird und ist deshalb die Bw. als "eigentliche Empfängerin" des Zuschusses anzusehen:

- Die C GmbH hatte im Gegensatz zur Bw. keinen Kapitalbedarf. Die C GmbH hätte auch ohne den Zuschuss im Jahr 2000 einen Gewinn erzielt. Die Bw. hingegen hätte im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 ohne Zuschussleistung und ohne Gewinnabfuhr einen Verlust von über ATS 900 Mio. ausweisen müssen.

- Der Kapitalbedarf der Bw. wird auch dadurch deutlich, dass für die Umstrukturierung eine Bewilligung nach dem Bankwesengesetz (BWG) erforderlich war. Die bereits am 21. November 2000 gemäß § 21 Abs. 1 Z. 2 BWG beantragte Bewilligung zur Abtretung der Anteile der Bw. wurde vom Bundesminister für Finanzen mit Bescheid vom 31. Jänner 2001 GZ***** unter der Auflage erteilt, dass der B GmbH und der Bw. zusätzliche Eigenmittel von 2 Mrd. zufließen.

- Im Überweisungsbeleg wird als Zahlungsgrund: "*CAPITAL CONTRIBUTION BANK CODE*" angeführt. Dies deutet ebenfalls darauf hin, dass die Kapitalzufuhr im Hinblick auf die Bestimmungen des Bankwesengesetzes erfolgte. Die Bw. als Kreditinstitut hätte auf Grund der speziellen Vorschriften des BWG ihren Verlust nicht "stehen lassen" können, sondern war eine entsprechende Zufuhr von Eigenkapital an die Bw. erforderlich.

- Im Schreiben vom 27. Dezember 2007 wird ausdrücklich festgehalten, dass A die Alleingesellschafterin der Bw. und die Bw. die Alleingesellschafterin der C GmbH ist. Daraus wird geschlossen, dass die Gesellschafterstellung der A an der Bw. in einem kausalen Zusammenhang mit der gegenständlichen Leistung steht.

- Ein Teilschritt der Umstrukturierung wurde durch den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 28. Dezember 2000 (GZ 22.602) herbeigeführt. Für die Einbringung war erforderlich, dass die Geschäftsanteile an der Bw. einen positiven Verkehrswert aufweisen.

- Es ist gesamten Verfahren kein - außersteuerlicher - Grund für eine Zuschussleistung an die C GmbH hervorgekommen und wurde ein solcher Grund auch von der Bw. nicht genannt.

- Auf Grund des Ergebnisabführungsvertrages vom 19. Dezember 1996 hat die C GmbH bei ihrer Geschäfts- und Betriebsführung nach den Weisungen der Bw. vorzugehen und ist die C GmbH, sofern nicht die in § 3 des EAV genannten Ausnahmen vorliegen, zur Gewinnabfuhr an die Bw. verpflichtet. Überdies ist die Bw. als Alleingesellschafterin das einzige willensbildende Organ der C GmbH. Damit hatte es die Bw. von vorneherein in der Hand, dass der Zuschuss von der C GmbH gewinnerhöhend verwendet wird und der Zuschuss im Wege der Ergebnisabfuhr letztendlich zu einer Vermehrung des Gesellschaftsvermögens der Bw. führt.

Im Urteil vom 17. September 2002 in der Rechtssache C-392/00 ("Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH") hat der Europäische Gerichtshof ausgesprochen, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter grundsätzlich als Leistung anzusehen ist, durch die sich das Vermögen der Gesellschaft erhöht; dies gilt jedoch nicht, wenn diese Übernahme auf einem vor Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag beruht, da die damit eingegangene Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden. Aus wirtschaftlicher Sicht muss das, was für die Übernahme von Verlusten gilt, grundsätzlich auch für die Abführung von Gewinnen gelten; dies bedeutet, dass eine Gesellschaft, die Gewinn erzielt, aber durch einen mit ihren Gesellschaftern geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag gebunden ist, diesen Gewinn nicht in ihre Rücklagen einstellen kann, so dass sich ihr Gesellschaftsvermögen grundsätzlich nicht erhöht. Eine Leistung eines Gesellschafters die sich nur auf das - aufgrund eines zuvor geschlossenen Ergebnisabführungsvertrags in vollem Umfang an diesen Gesellschafter abzuführende oder von ihm übernommene - Ergebnis eines bestimmten Geschäftsjahrs auswirkt, kann daher grundsätzlich nicht zu einer Erhöhung des Vermögens der Gesellschaft führen.

Im gegenständlichen Fall bewirkte der Zuschuss auf Grund des zuvor abgeschlossenen Ergebnisabfuhrvertrages und der Bindung der C GmbH an die Weisungen der Bw. nicht - wie sonst bei "Großmutterzuschüssen" üblich - eine Erhöhung des Vermögens der Einzelgesellschaft, sondern trat die werterhöhende Wirkung des Zuschusses ausschließlich bei der Bw. ein. Im vorliegenden Fall stellt die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Bw. nicht bloß eine automatische eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung dar (zu der es sonst üblicherweise bei Großmutterzuschüssen bei der „mittleren“ Gesellschaft kommt - vgl. dazu EuGH 12.1.2006, Rs C-494/03 „Senior Engineering“, RZ 42), sondern lag der Zweck des Zuschusses gerade darin, den Wert des Gesellschaftsvermögens der Bw. zu erhöhen. Es ist daher hier nicht die C GmbH, sondern die Bw. die "eigentliche Empfängerin" der Leistung in Höhe von ATS 1,4 Mrd (das entspricht € 101.741.967,84).

Der gegenständliche Zuschuss wurde daher vom Finanzamt zu Recht der Gesellschaftsteuer unterzogen und war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 17. Mai 2010