

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache A. B. C. D. GmbH als Rechtsnachfolgerin der A. B. GmbH & Co C. E. KG, Adr., vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 / Freyung, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 12. August 2009, ErfNr. 1/2008, betreffend Gesellschaftsteuer in der Sitzung am 18. April 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Lt. dem unter der ErfNr. 1/2008 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) angezeigten Notariatsakt vom 18. September 2008 (Einbringungsvertrag) brachte die F. G. AG, als Kommanditistin mit 100% am Vermögen, Gewinn und Verlust an A. B. GmbH & Co C. E. KG (Rechtsvorgängerin) beteiligt, ihren Kommanditanteil an der Rechtsvorgängerin in die unbeschränkt haftende Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin, A. B. C. D. GmbH (Beschwerdeführerin, Bf.) ein.

Auf Grund dieser Einbringung verblieb sohin nur mehr die Bf. als Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin, sodass das Gesellschaftsvermögen der Rechtsvorgängerin gemäß § 142 UGB im Weg der Gesamtrechtsnachfolge - lt. Einbringungsvertrag ausdrücklich zwecks Betriebsfortführung - auf die Bf. überging.

Dieser Vorgang wurde am 23. September 2008 ins Firmenbuch eingetragen.

Gesellschafterin der Bf. waren lt. Einbringungsvertrag die F. G. AG mit einer Stammeinlage von € 34.650,00 und die L. H. GmbH mit einer Stammeinlage von € 350,00, wobei letztere ihren Anteil lediglich treuhändig für die F. G. AG hielt.

Lt. Pkt. III. des Einbringungsvertrages erfolgte die Einbringung des Kommanditanteiles im Sinne des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes.

Unter Pkt. V. "Positiver Verkehrswert" ist im Einbringungsvertrag Folgendes ausgeführt:

"Einvernehmlich wird festgestellt:

a) Der Jahresabschluss der A. B. GmbH & Co C. E. KG zum 31.12.2007 (.....) weist ein negatives Eigenkapital in Höhe von € 635.167,71 (.....) aus.

b) Im Anlagevermögen der Gesellschaft befindet sich eine Liegenschaft mit einem Buchwert in Höhe von € 3.563.663,34 (.....). Gemäß Darstellung Beilage ./C werden stille Reserven ermittelt, die ein positives Eigenkapital der Gesellschaft ergeben.

c) Mit Schreiben von heute hat die H. Holding GmbH, die mittelbar an der einzubringenden Gesellschaft zu 100% (einhundert Prozent) beteiligt ist, die A. B. GmbH & Co C. E. KG über die Leistung eines rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Zuschusses in Höhe von € 820.000,-- (.....) informiert. Die Überweisung des Zuschusses an die Kommanditgesellschaft ist am 17. (....) September 2008 (....) erfolgt. Unter Berücksichtigung dieses Zuschusses ergibt sich ein positives Eigenkapital in der Höhe von € 11.460,99 (.....) gemäß formloser Zwischenbilanz Beilage ./D.

d) Für steuerliche Zwecke wird der von der H. Holding GmbH geleistete Zuschuss an die A. B. GmbH & Co C. E. KG gemäß § 16 (5) Z 1 UmgrStG (....) als Einlage auf den Einbringungstichtag rückbezogen. Dementsprechend weist die steuerliche Einbringungsbilanz zum 31. (....) Dezember 2007 (....) gemäß § 15 UmgrStG (.....) einen entsprechenden Aktivposten in Höhe von € 820.000,-- (.....) auf.

e) Es liegen daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keinerlei Umstände vor, die Anlass dazu geben, an der Existenz eines positiven Verkehrswertes zu zweifeln.

e) Sowohl zum Einbringungstichtag als auch zum heutigen Tag liegt daher ein positiver Verkehrswert des eingebrachten Kommanditanteiles vor; die Anwendungsvoraussetzung des Artikel III (drei), § 12 (1) UmgrStG (.....) ist damit erfüllt".

Auf Grund der Anfrage des FAG, wer zum Zeitpunkt der gegenständlichen Einbringung Aktionär bei der F. G. AG gewesen sei, teilte die Bf. diesem im Wesentlichen mit, dass die H. Holding GmbH zu 99,7% und die I. J. GmbH zu 0,3% Aktionärinnen der F. G. AG gewesen seien.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das FAG gegenüber der Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG von 1 % von einem Wert der Leistung in Höhe von € 820.000,00, somit in Höhe von € 8.200,00 fest.

Begründend führte das FAG sinngemäß aus, dass der Zuschuss der H. Holding GmbH in Höhe von € 820.000,00, aufgrund dessen sich ein positives Eigenkapital ergebe und der als Einlage gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG auf den Einbringungstichtag zurückbezogen worden sei, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der F. G. AG zuzurechnen sei.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin rechtzeitig eine Berufung ein und beantragte die Gesellschaftsteuer mit € 0,- festzusetzen.

Darin wendete die Bf. im Wesentlichen ein, dass die Überweisung noch vor Abschluss des Einbringungsvertrags direkt von der H. Holding GmbH an die Rechtsvorgängerin erfolgt sei. Die Zwischengesellschaft, die F. G. AG, habe sich weder im Rahmen des Einbringungsvertrags, noch in einer sonstigen Erklärung dazu verpflichtet, einen Zuschuss an die A. E. zu leisten. Da die H. Holding GmbH als Großmuttergesellschaft einen Großmutterzuschuss an die A. E. ohne Einbindung des direkten Gesellschafters, der F. G. AG, geleistet habe, werde kein Tatbestand des § 2 KVG verwirklicht, weswegen diesbezüglich eine Gesellschaftsteuerpflicht keinesfalls begründet werden könne.

Unter Hinweis auf Bertl/Hirschler, Behandlung von Großmutterzuschüssen im Handels- und Steuerrecht, RWZ 1998, 138ff; Drmola, Zur Aktivierung von Großmutterzuschüssen, ÖStZ 2003, 274; Bertl/Fraberger, Bilanzierung von Großmutterzuschüssen, RWZ 2002, 86ff; VwGH, 28.11.2001, 99/13/0254, erklärte die Bf. weiters, dass der Großmutterzuschuss rückbezogen und in die steuerliche Einbringungsbilanz der F. G. AG als Aktivposten für Einlagen gem § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG aufgenommen worden sei, da für ertragsteuerliche Zwecke der Zuschuss auch über die Zwischengesellschaft- die F. G. AG - zu buchen gewesen sei.

Die rein ertragsteuerliche Durchbuchung und die Aufnahme des Großmutterzuschusses in die steuerliche Einbringungsbilanz der F. G. AG habe aber nichts mit der Zurechnung des Großmutterzuschuss für gesellschaftsteuerliche Zwecke zu tun, weil ansonsten jeder Großmutterzuschuss Gesellschaftsteuer auslösen würde.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung, welche das FAG im Wesentlichen damit begründete, dass der Zuschuss erst den für Einbringungen nach dem UmgrStG notwendigen positiven Verkehrswert bewirkte habe und der Zuschuss in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der F. G. AG zuzurechnen sei, da erst durch diesen die Voraussetzungen für die Einbringung nach dem UmgrStG ermöglicht worden sei, brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein.

Darin erklärte die Bf. Folgendes:

"Das einzubringende Vermögen muss einen positiven Verkehrswert aufweisen, der bereits am Einbringungsstichtag vorliegen muss, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages. Wir weisen darauf hin, dass die A. E. auch ohne geleisteten Großmutterzuschuss einen positiven Verkehrswert sowohl am Einbringungsstichtag per 31.12.2007 als auch am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages am 18. September 2008 aufgewiesen hat. Im Vermögen der A. E. befand sich eine Liegenschaft EZ 1 Grundbuch 2 (Bauplatz 4 und 5) die im Jahr 2003 um € 3.398.000,- angekauft wurde, wobei der Kaufpreis von der Nutzfläche und der Art der Bebauung abhängig war. Die Quadratmeterpreise der Nutzflächen wurden im Kaufvertrag festgelegt. Da lt Flächenwidmung im Zeitpunkt der Einbringung deutlich höhere Nutzflächen erzielbar waren, erhöhte sich der Verkehrswert der Liegenschaft auf Basis der im Kaufvertrag festgelegten Quadratmeterpreise auf € 4.925.651,-. Durch die stillen Reserven in der Liegenschaft ergibt sich sowohl zum Einbringungsstichtag per 31.12.2007 als

auch am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages am 18.9.2008 auch ohne Gewährung eines Zuschusses ein positiver Verkehrswert (siehe auch Beilage /C zum Einbringungsvertrag). Der von der H. Holding GmbH geleistete Großmutterzuschuss iHv € 820.000,- wurde unabhängig vom Einbringungsvertrag und zeitlich vor Abschluss des Einbringungsvertrages geleistet und steht somit nicht in kausalem Zusammenhang mit der Einbringung. Er wurde somit zusätzlich zum schon bereits bestehenden positiven Verkehrswert geleistet und führte zu einem buchmäßigen positiven Eigenkapital in der A. E.. Ob buchmäßig ein positives Eigenkapital besteht, ist jedoch bei der Beurteilung, ob ein positiver Verkehrswert vorliegt, irrelevant.

Zudem ist festzuhalten, dass sich die H. Holding GmbH im Jahr 2004 gegenüber der K. AG (nunmehr: K AG) verpflichtet hat, Eigenmittel iHv gesamt 8 Mio € unter anderem in die A. E. einzubringen.

Der im Jahr 2008 an die A. E. geleistete Zuschuss von € 820.000,- wurde auf diese Verpflichtung der H. Holding GmbH angerechnet. Die Verpflichtung der H. Holding GmbH gegenüber einem Dritten, Eigenkapital unter anderem unserer Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, bestätigt, dass der geleistete Zuschuss ausschließlich der H. Holding GmbH als Großmuttergesellschaft der A. E. formal und wirtschaftlich zuzurechnen war. Zeitlich wurde diese Verpflichtung der H. Holding GmbH überdies Jahre vor Fassung des Einbringungsvertrages eingegangen, weswegen auch aufgrund dieser gegenüber Dritten abgegebenen Erklärung der Zuschuss nicht in kausalem Zusammenhang mit der Einbringung steht".

Bereits mit der Berufung beantragte die Bf. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufung wurde vom FAG dem Unabhängigen Finanzsenat mit der Frage vorgelegt, ob im gegenständlichen Fall ein gesellschaftsteuerpflichtiger Zuschuss vorliege.

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Unter Hinweis auf die oben dargestellte Aktenlage hielt der Berichterstatter der Bf. Folgendes vor:

"Auf Grund der Aktenlage, einschließlich der Darstellung der Bf., ist davon auszugehen, dass es sich bei der gegenständlichen Leistung um einen freiwilligen Kapitalzuschuss an die Rechtsvorgängerin, einen Tag vor Abschluss des Einbringungsvertrages, handelt.

Dem steht nicht entgegen, dass sich die H. Holding GmbH gegenüber der Uni Credit bereits vor Jahren verpflichtet hat, die Rechtsvorgängerin mit Eigenmitteln auszustatten.

Solche freiwilligen Kapitalzuschüsse werden im Allgemeinen von Gesellschaftern zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes oder bei einer bereits in Liquidation befindlichen Gesellschaft, wenn aus der Verwertungsgesellschaft wieder eine Vollgesellschaft gemacht

werden soll oder wenn die Liquidationsmasse zu günstigerer Zeit und Bedingung verwertet werden soll (vgl. VwGH 6.10.1994, 93/16/0103) oder an eine Kapitalgesellschaft, um die Veräußerung von Anteilen an dieser Kapitalgesellschaft zu begünstigen (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05) etc., geleistet.

Es ist wohl davon auszugehen, dass freiwillige Kapitalzuschüsse bzw. diesen vorausgegangene Verpflichtungen, nicht grundlos erfolgen, sondern wirtschaftlich begründet sind.

Dies gilt nicht nur für die Leistung selbst, sondern auch für den Zeitpunkt und den Umfang der Leistung.

Da der Zuschuss in zeitlichem und vertraglichem Kontext mit der Einbringung erfolgte und wohl grundsätzlich von einem Kapitalbedarf der Leistungsempfängerin zum Zeitpunkt der Leistung auszugehen ist, kann den Argumenten der Bf. nicht ohne weiters gefolgt werden.

Es wäre nicht verständlich, wenn ohne besonderen Grund noch schnell vor Erlöschen der Gesellschaft ein Zuschuss an diese geleistet würde, obwohl bereits feststeht, dass das Vermögen der Leistungsempfängerin an eine Gesamtrechtsnachfolgerin übergehen wird.

Dass die Wahl der Rechtsvorgängerin als Leistungsempfängerin und der Zeitpunkt der Leistung in der Schaffung eines positiven Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens begründet ist, ergibt sich aus Pkt V. des Einbringungsvertrages.

Da ansonsten die praktische Wirksamkeit der Richtlinie 69/335 beeinträchtigt wäre genügt es bei Gesellschaften, die zu einem Konzern gehören, nicht allein die formelle Herkunft einer Einlage festzustellen (vgl. dazu EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 ESTAG, Randnummer 40; UFS 21.3.2012, RV/3174-W/07 und UFS 09.10.2013, RV/2691-W/09).

Nach Ansicht des Berichterstatter ist die gegenständliche Zuschussleistung vor allem im Interesse der F. G. AG gelegen.

Zum einen wurde durch den Zuschuss der Wert der Gesellschaftsrechte der F. G. AG an der Rechtsvorgängerin und der Wert des von der F. G. AG einzubringenden Vermögens erhöht. Zum anderen konnte sich die F. G. AG auf Grund des Zuschusses auch sicher sein, dass die Einbringung ihres Kommanditanteiles an der Rechtsvorgängerin eine Einbringung iSd § 12 UmgrStG darstellt, zumal auf Grund des gegenständlichen Zuschusses keine Umstände mehr vorlagen, auf Grund welcher an der Existenz eines positiven Verkehrswertes des einzubringenden Vermögens hätte gezweifelt werden können.

Der Vollständigkeit halber wird um umfassende und detaillierte Darstellung der wirtschaftlichen Gründe für die gegenständliche Zuschussleistung unter Beilage der bezughabenden Urkunden und Schriften (Organbeschlüsse, Korrespondenz etc) sowie unter Beilage des vor Einbringung letztgültigen Gesellschaftsvertrages der Rechtsvorgängerin und des Treuhandvertrages zwischen der F. G. AG und der L. H. GmbH über den Geschäftsanteil an der Bf., jeweils in Kopie, ersucht."

Mit Eingabe vom 12. März 2015 teilte die Bf. dem Bundesfinanzgericht lediglich mit, keine weiteren Unterlagen vorzulegen und zog den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Bei der Rechtsvorgängerin handelte es sich um eine inländische Kommanditgesellschaft an welcher die F. G. AG, als Kommanditistin mit 100% am Vermögen, Gewinn und Verlust und die Bf., eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung, als unbeschränkt haftende Gesellschafterin beteiligt waren.

Mit Notariatsakt vom 18. September 2008 brachte die F. G. AG ihren Kommanditanteil an der Rechtsvorgängerin in die Bf. ein.

Auf Grund dieser Einbringung verblieb sohin nur mehr die Bf. als Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin, sodass das Gesellschaftsvermögen der Rechtsvorgängerin gemäß § 142 UGB im Weg der Gesamtrechtsnachfolge - lt. Einbringungsvertrag ausdrücklich zwecks Betriebsfortführung - auf die Bf. überging.

Dieser Vorgang wurde am 23. September 2008 ins Firmenbuch eingetragen.

Gesellschafterin der Bf. waren die F. G. AG mit einer Stammeinlage von € 34.650,00 und die L. H. GmbH mit einer Stammeinlage von € 350,00, wobei letztere ihren Anteil lediglich treuhändig für die F. G. AG hielt.

Gesellschafter der F. G. AG waren die H. Holding GmbH zu 99,7% und die I. J. GmbH zu 0,3%.

Am 17. September 2008, somit einen Tag vor der oa. Einbringung, leistete die H. Holding GmbH an die Rechtsvorgängerin einen unwiderruflichen Zuschuss von € 820.000,00.

Die H. Holding GmbH hatte sich im Jahr 2004 gegenüber der K. AG verpflichtet ua. in die Rechtsvorgängerin Eigenmittel einzubringen, worauf der gegenständliche Zuschuss angerechnet worden ist.

Die Leistung beruhte jedoch weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, erhöhte das Gesellschaftsvermögen der Rechtsvorgängerin und erhöhte den Wert des Kommanditanteiles der F. G. AG an der Rechtsvorgängerin.

In Folge dieses Zuschusses lagen keinerlei Umstände vor, die Anlass geben hätten können, an der Existenz eines positiven Verkehrswertes des einbringungsgegenständlichen Kommanditanteiles zu zweifeln und es diene der Zuschuss letztlich zur Schaffung der Voraussetzungen für das Vorliegen einer Einbringung nach § 12 UmgrStG, womit dieser im besonderen Interesse der Einbringenden, nämlich der F. G. AG gelegen war.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Sachverhaltsangaben der Bf. und den von der Bf. vorgelegten Unterlagen sowie aus dem Firmenbuch.

Der Behauptung der Bf., der Zuschuss wäre unabhängig vom Einbringungsvertrag geleistet worden, konnte nicht gefolgt werden.

Es wäre nicht verständlich, wenn ohne besonderen Grund noch schnell vor Erlöschen der Rechtsvorgängerin ein Zuschuss an diese geleistet worden wäre, obwohl bereits feststand, dass das Vermögen der Leistungsempfängerin an eine Gesamtrechtsnachfolgerin übergehen werde.

Der Zuschuss erfolgte in zeitlichem und vertraglichem Kontext mit der oa. Einbringung.

Dass die Wahl der Rechtsvorgängerin als Leistungsempfängerin und der Zeitpunkt der Leistung in der Schaffung eines positiven Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens begründet ist, ergibt sich aus Pkt V. des Einbringungsvertrages.

Mit der bloßen Erklärung, die H. Holding GmbH habe sich im Jahr 2004 gegenüber der K. AG verpflichtet in die Rechtsvorgängerin Eigenmittel einzubringen, hat die Bf. kein das Interesse der zu 100% am Vermögen der Rechtsvorgängerin beteiligten Kommanditistin entgegenstehendes besonderes Interesse der Großmuttergesellschaft an der Leistung dargelegt, wozu im Übrigen darauf hinzuweisen ist, dass die Bf. den Ausführungen im Vorhalt des BFG nicht entgegengetreten ist und trotz Ersuchens auch keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt hat.

Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG unterliegen Zuschüsse die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wenn es sich um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, der Gesellschaftsteuer.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z. 1 KVG gelten Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört, als Kapitalgesellschaften iSd KVG.

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

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

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).

Mit BGBl 629/1994 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz an die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) angepasst.

Diese Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkommentar², Pkt. I.1. zu § 2).

Die richtlinienkonforme Interpretation umfasst das gesamte nationale Recht. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien (wenn auch nur teilweise) basieren, richtlinienkonform auszulegen.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstoßen würden (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Auf Grund des Art. 4 Abs. 2 der hier maßgeblichen Fassung der Kapitalansammlungsrichtlinie können, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, ua. die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftssteuer unterworfen werden:

"..... b) 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 Gesellschaftsanteile zu erhöhen; ..."

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

Da ansonsten die praktische Wirksamkeit der Richtlinie 69/335 beeinträchtigt wäre genügt es bei Gesellschaften, die zu einem Konzern gehören, nicht allein die formelle Herkunft einer Einlage festzustellen (vgl. dazu EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 ESTAG, Randnummer 40; UFS 21.3.2012, RV/3174-W/07 und UFS 09.10.2013, RV/2691-W/09).

Auch vor der Entscheidung des EuGH wurde im Bereich der Gesellschaftsteuer bereits die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen. Es war bereits ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.1975, 607-633/74, VwGH 14.5.1975, 531,532/74 und VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273), dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Stets wurde aber dem aber angefügt, dass die wirtschaftliche

Betrachtungsweise auch im Bereich der Verkehrsteuern immer dann gilt, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde (vgl. UFS 30.10.2012, RV/0674-W/08).

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

In seinem Urteil vom 12. 1. 2006, C-494/03, Senior Engineering Investments BV hat der EuGH zu einer freiwilligen Leistung einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft ohne Einbindung der Muttergesellschaft ua. Folgendes ausgeführt:

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

Der EuGH hat damit ausgesprochen, dass eine Erhöhung des Wertes von Gesellschaftsanteilen vor allem im Interesse der Gesellschafter liegt. Dass neben der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und damit des Wertes der Geschäftsanteile ein zusätzliches Interesse der Gesellschafter gegeben sein müsste, um einen Großmutterzuschuss diesen als Leistende zuzurechnen, kann der obigen Aussage des EuGH, wie auch dem Urteil insgesamt, nicht entkommen werden (vgl. UFS 09.10.2013, RV/2691-W/09 [Anmerkung: Die Behandlung der gegen diese Entscheidung eingebrachten Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss VwGH 28.3.2014, 2013/16/0214 abgelehnt]; BFG 28.12.2015, RV/7102461/2012).

Da im gegebenen Fall mit dem Kapitalzuschuss der Verkehrswert der Rechtsvorgängerin, somit das Gesellschaftsvermögen der Rechtsvorgängerin und der Wert der Gesellschaftsanteile der Kommanditistin an der Rechtsvorgängerin erhöht worden ist, ist im Sinne des oa. Urteils des EuGH die Leistung der Gesellschafterin (Kommanditistin) als Leistende zuzurechnen.

Im Übrigen bestand wie festgestellt ein besonderes Interesse der Kommanditistin der Rechtsvorgängerin an der Zuschussleistung.

Dass sich die H. Holding GmbH vorweg gegenüber einem Dritten, nämlich der K. AG, zur Eigenkapitalausstattung der Rechtsvorgängerin verpflichtet hat, steht weder dem besonderen Interesse der Kommanditistin an der Leistung entgegen noch der Tatsache, dass es sich beim gegenständlichen Kapitalzuschuss um eine freiwillige Leistung ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang handelt, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Freiwilligen Leistungen iSd § 2 Z 4 KVG werden im Allgemeinen von Gesellschaftern zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes oder bei einer bereits in Liquidation befindlichen Gesellschaft, wenn aus der Verwertungsgesellschaft wieder eine Vollgesellschaft gemacht werden soll oder wenn die Liquidationsmasse zu günstigerer Zeit und Bedingung verwertet werden soll (vgl. VwGH 6.10.1994, 93/16/0103) oder an eine Kapitalgesellschaft, um die Veräußerung von Anteilen an dieser Kapitalgesellschaft zu begünstigen (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05) etc., geleistet.

Auch der gegenständliche Zuschuss zur Erhöhung des Verkehrswertes des Kommanditanteiles in Vorbereitung der Einbringung nach §§ 12 ff UmgrStG ist unter § 2 Z 4 lit a KVG zu subsumieren, zumal es sich dabei um einen ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang an eine inländische Kapitalgesellschaft iSd KVG (GmbH & CoKG) geleisteten Zuschuss handelt, welcher in wirtschaftlicher Betrachtung dem Gesellschafter iSd KVG (Kommanditisten) als Leistenden zuzurechnen ist, dieser Zuschuss das Gesellschaftsvermögen der Kommanditgesellschaft erhöht und geeignet ist den Wert des Kommanditanteiles zu erhöhen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Wien, am 18. April 2016