

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF, ADR, vertreten durch "CURA" Treuhand- und RevisionsgesmbH, Gumpendorferstraße 26, 1060 Wien, gegen folgende Bescheide des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

	Datum angefochtene Gesellschaftsteuerbescheide	ErfNr. Finanzamt	GZ BFG
1.	10.06.2011	1	RV/7102265/2011
2.	15.11.2011	2	RV/7100062/2012
3.	28.10.2011	3	RV/7100063/2012
4.	15.11.2011	4	RV/7100064/2012
5.	02.11.2011	5	RV/7100065/2012
6.	09.02.2012	6	RV/7100849/2012
7.	18.05.2012	7	RV/7101793/2012
8.	11.06.2013	8	RV/7101803/2013
9.	11.06.2013	9	RV/7101807/2013

Den Bescheidbeschwerden wird Folge gegeben und die oben angeführten 9 Gesellschaftsteuerbescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

Die gegenständlichen Verfahren stehen sowohl vom Sachverhalt als auch hinsichtlich der strittigen Rechtsfragen in einem engen Zusammenhang mit jenen Fällen, die vom

Unabhängigen Finanzsenat bzw. vom Verwaltungsgerichtshof zu den nachstehenden Geschäftszahlen entschieden wurden:

UFS 11.8.2006, RV/1927-W/03; VwGH 18.9.2007, 2006/16/0154

UFS 22.1.2007, RV/2002-W/06; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0027

UFS 22.8.2007, RV/2129-W/07; VwGH 30.1.2008, 2007/16/0178

UFS 26.9.2011, RV/1890-W/06 ua.; VwGH 22.4.2015, 2011/16/0233

UFS 26.9.2011, RV/2050-W/06 ua.; VwGH 22.4.2015, 2011/16/0234

Gegenstand der nunmehrigen Entscheidung ist die Gesellschaftsteuerpflicht folgender Zuschüsse der Stadt (kurz Stadt) an die Holding GmbH (die nunmehrige Beschwerdeführerin kurz Holding oder Bf.):

Datum der Meldung ans FA	Zuschussbetrag lt. Meldung	ErfNr. des Finanzamtes	Bescheid- datum	Steuerbetrag	Geschäftszahl des BFG
01.06.2011	6.000.000,00	1	10.06.2011	60.000,00	RV/7102265/2011
11.07.2011	3.270.000,00	2	02.11.2011	32.700,00	RV/7100062/2012
07.04.2009	3.000.000,00	3	28.10.2011	30.000,00	RV/7100063/2012
11.07.2011	2.727.759,17	4	15.11.2011	27.277,59	RV/7100064/2012
11.07.2011	3.000.000,00	5	02.11.2011	30.000,00	RV/7100065/2012
07.12.2011	2.888.160,04	6	09.02.2012	28.881,60	RV/7100849/2012
11.05.2012	6.000.000,00	7	18.05.2012	60.000,00	RV/7101793/2012
12.03.2013	€ 4.500.000,00	8	11.06.2013	45.000,00	RV/7101803/2013
04.10.2012	€ 2.069.971,50	9	11.06.2013	20.699,72	RV/7101807/2013

Strittig ist in den gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen, wem die geleisteten Zuschüsse zuzurechnen sind. Nach Ansicht des Finanzamt seien einerseits Zuschüsse der Stadt als Leistende an die Holding als Leistungsempfängerin und anderseits Zuschüsse der Holding als Leistende an die XX (kurz X) als Leistungsempfängerin erfolgt, die jeweils beim Leistungsempfänger der Gesellschaftssteuer zu unterziehen seien. Im Gegensatz dazu vertritt die Bf., dass die Zuschüsse der Stadt an die Holding und die "Weiterleitung" der Beträge von der Holding an die X als einheitliche Vorgänge zu beurteilen seien. Die Leistungen seien auf Grund der nach der Judikatur des EuGH gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Stadt als Leistender und der X als Leistungsempfängerin zuzurechnen und lägen daher nicht gesellschaftsteuerpflichtige "Großmutterzuschüsse" vor. Zur näheren Begründung der jeweiligen Standpunkte wird auf die oben angeführten Entscheidungen verwiesen.

Am 31. Dezember 2013 waren die gegenständlichen Rechtssachen beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und sind die Rechtssachen als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Nachdem die (Sammel-)Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS 26.9.2011, RV/2050-W/06 ua., betreffend Gesellschaftsteuer) vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. April 2015 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben wurde (VwGH 22.04.2015, 2011/16/0234), sind auch die dazu gemäß § 271 BAO ausgesetzten Verfahren fortzusetzen.

Mit Schriftsatz vom 13. Juli 2015, eingebracht beim BFG am 15. Juli 2015, nahm die Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Ein weiteres Vorbringen wurde weder von der Bf. noch vom Finanzamt erstattet. Es werden daher die Sachverhaltsfeststellungen der oben genannten Berufungsentscheidung übernommen und diese insoweit zum integrierten Bestandteil dieses Erkenntnisses erklärt.

2. Entscheidung über die Bescheidbeschwerden

Der Verwaltungsgerichtshof begründete seine aufhebende Entscheidung im Erkenntnis VwGH 22.04.2015, 2011/16/0234 wie folgt:

"Der Beschwerdefall gleicht hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfrage jenem, den der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom heutigen Tag, 2011/16/0233, entschieden hat. Jener Beschwerdefall betrifft eine gegenüber der W GmbH festgesetzte Gesellschaftsteuer für die ihr von der Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdefall geleisteten Zuschüsse und die Frage, ob es sich dabei um freiwillige Zuschüsse der Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdefall gehandelt habe.

Auch im vorliegenden Beschwerdefall hat die belangte Behörde den bereits im Verwaltungsverfahren vertretenen Standpunkt der Beschwerdeführerin nicht entkräftet, dass die Mitteilung des Inhaltes des Gemeinderatsbeschlusses vom 17. März 1978 durch das erwähnte Schreiben an die Beschwerdeführerin vom 2. Mai 1978 eine Weisung darstelle, welche die Freiwilligkeit der Beschwerdeführerin ausschließe, weshalb die Leistung der Stadt an die Beschwerdeführerin der W GmbH als Empfängerin der Leistung zuzurechnen sei.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Im genannten Erkenntnis VwGH 22.4.2015, 2011/16/0233 führte der Verwaltungsgerichtshof Folgendes aus:

„§ 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) lautet:

"§ 2. Der Gesellschaftsteuer unterliegen:

1. ...

2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund 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;

3.

4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

a) Zuschüsse,

..."

Nach § 5 Abs. 2 KVG gelten als Gesellschafter jene Personen, denen die in § 5 Abs. 1 leg. cit. genannten Gesellschaftsrechte zukommen. Nach § 5 Abs. 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften:

"1. Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft,

2. Genussrechte,

3. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren."

Nach § 9 Abs. 1 KVG ist die Kapitalgesellschaft Steuerschuldner.

Als Gesellschafter iSd KVG kommt daher in Betracht, wer im Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. Jänner 2013, 2012/16/0104, und vom 21. November 2012, 2010/16/0136).

Die Frage der Freiwilligkeit einer Leistung ist danach zu beurteilen, ob die Leistung auf gesetzlichem oder gesellschaftsvertraglichem Zwang beruht oder auf einem anderen Rechtsgrund (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2011, 2009/16/0073).

Eine dem Tatbestand des § 2 Z 4 KVG entsprechende "freiwillige Leistung eines Gesellschafters" liegt etwa dann nicht vor, wenn der Leistungsempfänger einen Rechtsanspruch auf diese Leistung gegenüber dem leistenden Gesellschafter hat.

Eine dem Tatbestand des § 2 Z 4 KVG entsprechende "freiwillige Leistung eines Gesellschafters" liegt auch dann nicht vor, wenn der leistende Gesellschafter selbst eine Gesellschaft ist und aufgrund einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten, etwa aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung handelt, welche eine Zurechnung der Leistung an den Dritten als Leistenden bewirkt.

Denn nach der Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden - Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. die Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002 in den Rs. C-339/99, Energie Steiermark Holding AG, Rn 37 und 38, und C-71/00, Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH, Rn 25, sowie die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 24. Jänner 2013 und vom 21. November 2012).

Ein beherrschender Einfluss einer Obergesellschaft auf die Willensbildung einer Zwischengesellschaft vermag noch keine gesellschaftsrechtlich maßgebliche Weiterleitungsverpflichtung zu begründen (vgl. das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002 in der Rs. C-71/00, Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH, sowie das erwähnte hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2013, mwN).

Eine solche Weiterleitungsverpflichtung auf Grund eines Anweisungsverhältnisses (mit dem Ergebnis der Zurechnung der Leistung an den Anweisenden als Leistenden) setzt einen diesbezüglichen Gesellschafterbeschluss voraus, weshalb die "Anweisung" durch einen Gesellschafter, der nicht Alleingesellschafter ist, gesellschaftsrechtlich nicht bindet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2007, 2007/16/0027, VwSlg 8.248/F).

Ob im Beschwerdefall der Beschluss des Gemeinderates der Stadt W (als Alleingesellschafterin der W Holding GmbH) vom 17. März 1978 allein eine solche Weiterleitungspflicht begründen könnte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2010, 2009/16/0018 und 0019, dem allerdings ein Gemeinderatsbeschluss zu Grunde lag, der lediglich eine Ermächtigung zur Zuschussleistung aussprach) oder ob es einer Anweisung an die W Holding GmbH bedurfte, kann im Beschwerdefall dahin gestellt bleiben.

Die belangte Behörde stellt zur Freiwilligkeit der Leistung darauf ab, ob die Beschwerdeführerin als empfangende Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf die Leistung habe. Nach den Feststellungen der belangten Behörde sei die Stadt W bei Fassung des betreffenden Gemeinderatsbeschlusses im Jahr 1978 zwar zweifelsfrei berechtigt gewesen, Weisungen an die W Holding GmbH zu erteilen. Eine Weisung sei dabei betreffend die zweckgebundene Verwendung der Mittel erteilt worden, jedoch sei keine vertragliche Verpflichtung der Verlustabdeckung übernommen worden, weshalb die Hingabe der Geldmittel von der Stadt an die W Holding GmbH für einen bestimmten Verwendungszweck der Beschwerdeführerin noch keinen unmittelbaren Leistungsanspruch vermittele.

Damit bietet die belangte Behörde keine Begründung, welche den Spruch des angefochtenen Bescheides tragen könnte. Denn die belangte Behörde verkennt dabei, dass auf die Freiwilligkeit der Leistung der W Holding GmbH an die Beschwerdeführerin abzustellen ist. Maßgebend ist dabei ausschließlich, ob die Leistung auf gesetzlichem oder gesellschaftsvertraglichem Zwang beruht oder auf einem anderen Rechtsgrund (vgl. nochmals das erwähnte hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2011). Ein Rechtsanspruch der Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin kann zwar die Freiwilligkeit der Zuschussleistung ausschließen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. September 2007, 2006/16/0154); das Fehlen eines solchen Rechtsanspruches bedeutet allerdings für sich noch nicht die Freiwilligkeit einer solchen Leistung.

Den bereits im Verwaltungsverfahren vertretenen Standpunkt der Beschwerdeführerin, dass die Mitteilung des Inhaltes des Gemeinderatsbeschlusses vom 17. März 1978 durch das erwähnte Schreiben an die W Holding GmbH vom 2. Mai 1978 eine Weisung darstelle, welche die Freiwilligkeit der W Holding GmbH ausschließe, weshalb die Leistung an

die Beschwerdeführerin nicht der W Holding GmbH, sondern der Stadt als Leistender zuzurechnen sei, hat die belangte Behörde nicht entkräftet."

Durch die eben zitierte Rechtsprechung ist nunmehr geklärt, dass anhand einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die gegenständlichen Zuschüsse wirtschaftlich der Stadt als Leistende und der X als Leistungsempfängerin zuzurechnen sind. Da die Leistende keine Gesellschafterin der Leistungsempfängerin ist unterliegen die gegenständlichen Zuschüsse nicht der Gesellschaftsteuer.

Den Bescheidbeschwerden geben die nachstehend angeführten 9 Bescheide war daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide waren jeweils aufzuheben:

	Datum angefochtene Gesellschaftsteuerbescheide	ErfNr. Finanzamt	GZ BFG
1.	10.06.2011	1	RV/7102265/2011
2.	15.11.2011	2	RV/7100062/2012
3.	28.10.2011	3	RV/7100063/2012
4.	15.11.2011	4	RV/7100064/2012
5.	02.11.2011	5	RV/7100065/2012
6.	09.02.2012	6	RV/7100849/2012
7.	18.05.2012	7	RV/7101793/2012
8.	11.06.2013	8	RV/7101803/2013
9.	11.06.2013	9	RV/7101807/2013

3. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen im gegenständlichen Verfahren entscheidungserheblich sind, sind diese durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.04.2015, 2011/16/0233 geklärt worden. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist somit nicht zulässig.

Wien, am 22. Juli 2015