

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Stahlstraße 14, 4020 Linz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr zu ErfNr. 000 vom 09.08.2010, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Parteienvorbringen

Laut Punkt V. des Protokolls der ordentlichen Generalversammlung der Beschwerdeführerin (Bf.) vom 18. Mai 2010 wurde dort folgendes beschlossen:

"V. 'Kapitalberichtigung'

1. *Es wird beschlossen, das Stammkapital der Gesellschaft, von EUR 35.000 ... , welches zur Gänze bar einbezahlt ist, unter Heranziehung von Gesellschaftsmitteln um EUR 965.000 ... auf EUR 1.000.000 ... gemäß den Bestimmungen des Kapitalberichtigungsgesetzes zu erhöhen.*
2. *Hierzu wird festgehalten, dass der Jahresabschluss der Gesellschaft zum 31.03.2010 ... mit heutigem Datum gemäß Punkt 1. festgestellt worden ist. Die Bilanz zum 31.03.2010 ... ist als Teil der Anlage ./2 ... beigelegt.*
3. *Die Erhöhung erfolgt rückwirkend zum Bilanzstichtag durch Umwandlung eines Teiles der im festgestellten Jahresabschluss zum 31.03.2010 ... ausgewiesenen offenen Rücklagen, sodass die gesamte Kapitalerhöhung von EUR 965.000 ... aufgebracht ist. Für die Umwandlung sind ausschließlich jene offenen Rücklagen zu verwenden, die im Rahmen der am 01.10.2008 ... eingetragenen Verschmelzung der V. P. GmbH (FN ...) mit der Gesellschaft von dieser auf die Gesellschaft übergegangen und zudem bereits der Besteuerung nach dem KVG unterlegen sind. Für die Umwandlung herangezogen werden demnach EUR 677.789,73 ... aus der freien Rücklage, welche zur Gänze aus*

der nicht gebundenen Kapitalrücklage der verschmolzenen Gesellschaft stammt und auf die Einbringung des Teilbetriebes 'P. K.' zum 01.01.1987 ... unter Anwendung des StruktVG zurückgeht, sowie EUR 287.210,27 75 ... aus der gebundenen Rücklage, die im Rahmen der Verschmelzung auf Grund des Verschmelzungsvertrages aus dem Stammkapital der verschmolzenen Gesellschaft gebildet worden ist. Mit Eintragung dieses Generalversammlungsbeschlusses im Firmenbuch ist das Stammkapital mit Rückwirkung erhöht und diese Kapitalerhöhung durchgeführt.

4. Die Kapitalerhöhung von EUR 965.000 ... wächst dem Alleingesellschafter im Verhältnis seiner Stammeinlage zu, sodass dieser nach Durchführung über eine Stammeinlage von EUR 1.000.000 ... verfügt.

5. Weiters wird hiermit ausdrücklich auf den Bericht der Geschäftsführung (Vorstand) gemäß § 2 Abs. 5 KapBG sowie auf den Prüfungsbericht des Abschlussprüfers verzichtet. Vorsorglich wird ebenfalls erklärt, dass es keine Gegenvorschläge zur Vornahme der Kapitalerhöhung gibt."

In Folge dessen wurde in dieser Generalversammlung der Gesellschaftsvertrag der Bf. dahingehend geändert, dass das Stammkapital der Gesellschaft EUR 1.000.000,-- betrage und zur Gänze aufgebracht sei.

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 9. August 2010 setzte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr gegenüber der Bf. für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln vom 18. Mai 2010 Gesellschaftsteuer mit dem Betrag von 9.650,00 Euro fest. Begründend führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, die Rücklagen, die für die Kapitalerhöhung verwendet worden seien, stammten von der verschmolzenen V. P. GmbH und seien anlässlich der Verschmelzung gebildet worden. Die Upstream-Verschmelzung sei nicht gesellschaftsteuerbar. Die Anwendung der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. b sublit. bb KVG setze aber voraus, dass die Rücklage aus Mitteln gebildet worden sei, die der Gesellschaft aus der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgängen zugeführt worden seien.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vertrat die Bf. zusammengefasst den Standpunkt, sie habe als übernehmende Gesellschaft mit der Verschmelzung im Wege der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge sämtliche Aktiva und Passiva übernommen und somit auch jene Mittel, die in Form des Stammkapitals als auch des Gesellschafterzuschusses bereits einmal der Gesellschaftsteuer bzw. einem steuerbaren Vorgang unterlegen seien. Aufgrund der abgabenrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge sei es unerheblich, ob die Gesellschaftsteuerpflicht der für die Kapitalerhöhung verwendeten Mittel der übertragenden oder der übernehmenden Gesellschaft bereits einmal bestanden hätte. Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. b sublit. bb KVG trete die Befreiung ein, wenn die Kapitalerhöhung auf Rücklagen beruhe, die aus Mitteln, die der Gesellschaftsteuer unterlegen seien, gebildet worden seien. Weiters stehe die Steuerbefreiung systemkonform auch mit dem in Art. 12 der "Kapitalansammlungsrichtlinie" 2008/7/EG verankerten Grundsatz der

Einmalbesteuerung im Einklang. Demgemäß umfasse bei einer Erhöhung des Kapitals die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer nicht den Betrag der für die Erhöhung des Kapitals herangezogenen Eigenmittel der Kapitalgesellschaft, die bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen hätten. Zunächst müsse die Kapitalerhöhung somit aus Eigenmitteln der Kapitalgesellschaft durchgeführt werden. Dies sei der Fall, weil im Zuge der Upstream-Verschmelzung das Nennkapital sowie die Kapitalrücklage der übertragenden Gesellschaft zu einer Kapitalrücklage bei der übernehmenden Gesellschaft geworden sei. In weiterer Folge müssten die Eigenmittel bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlegen sein. Auch das sei bei der gegenständlichen Fallkonstellation erfüllt. Es komme nach dem Wortlaut eindeutig nicht darauf an, dass die Gesellschaftsteuer unter der Steuernummer der übernehmenden Kapitalgesellschaft vorgeschrieben worden sei.

Mit Eingabe vom 11. Juli 2011 legte die Bf. folgende, als Anlagen bezeichnete Unterlagen vor:

"Anlage 1: Die Verschmelzungsbilanz¹ zum 31.3.2008 der V. P. GmbH mit der V. R. GmbH als übernehmende Gesellschaft. Aufgrund der upstream-Verschmelzung wurde keine Gesellschaftsteuererklärung eingereicht sondern lediglich gemäß § 43 UmgrStG die erforderlichen Anmeldungen der Verschmelzung bei den jeweils zuständigen Betriebsfinanzämtern L. sowie B. vorgenommen.

Anlage 2: Die Schlussbilanz 31.3.2008 der V. P. GmbH aus der das Stammkapital iHv EUR 4.700.000,00 sowie die nicht gebundene Kapitalrücklage iHv EUR 677.789,73 ersichtlich sind.

Anlage 3: Auszug aus dem WP-Bericht² zum 31.12.1988 der V. P. GmbH mit den besonderen Hinweisen auf:

a) Seite 3f -> rechtliche Entstehung mit dem Hinweis der Einbringung des Teilbetriebes 'P. K.' unter Anwendung der Bestimmungen des StruktVG. Eine Anmeldung betreffend Gesellschaftsteuer konnten wir nicht mehr ausfindig machen, wobei jedoch davon auszugehen ist, dass eine solche unterblieben ist, weil auf die Teilbetriebseinbringung das StruktVG angewendet wurde und demnach gesellschaftsteuerfrei war.

b) Seite 7 -> Hinweis auf einen Gesellschafterzuschuss iHv 10,5 Mio ATS (umgerechnet EUR 763.064,76) durch den Gesellschafter VA. S. L. GmbH (nunmehr V. S. GmbH) und Einstellung des Zuschusses in die freie Kapitalrücklage. Auch für diesen Einlagevorgang war eine Anmeldung zur Gesellschaftsteuer bzw eines Gesellschaftsteuerbescheides aufgrund des 22 Jahre zurückliegenden Vorganges leider nicht mehr eruierbar.

c) Passiva zum 31.12.1988 -> Ausweis des Zuschusses über 10,5 Mio ATS als nicht gebundene Kapitalrücklage.

d) Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzpositionen -> Hinweis auf den Gesellschafterzuschuss der VA. S. L. GmbH iHv 10,5 Mio ATS.

Anlage 4: Auszug aus dem WP-Bericht 31.3.2003 der V. P. GmbH in welchem die teilweise Verwendung der nicht gebundenen Kapitalrücklage beschrieben wird (Veränderung von EUR 763.064,76 auf den Stand von EUR 677.789,73, welcher bis zum Verschmelzungsstichtag unverändert geblieben ist).

Anlage 5: Auszug aus dem WP-Bericht 31.3.2008 der V. P. GmbH in welchem die nicht gebundene Kapitalrücklage beschrieben wird.

..."

Ohne hiezu der Abgabenbehörde erster Instanz Gehör einzuräumen, gab der unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 14.10.2011, RV/1150/10 der Berufung der Bf. Folge und hob den angefochtenen Bescheid vom 9. August 2010 auf.

Gegen diesen Bescheid richtete sich die Amtsbeschwerde des - gemäß §§ 19 und 30 Abs. 4 AVOG 2010 zuständigen - Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, in der die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften begeht wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 27.09.2012, 2011/16/0240 die Berufungsentscheidung vom 14.10.2011, RV/1150/10 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Inhaltlich führte der Verwaltungsgerichtshof aus, die Neufassung des § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. b sublit. bb KVG durch die Novelle BGBl. Nr. 629/1994 hätte der Umsetzung der damals in Geltung stehenden Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 und nunmehr jener der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, RZ 555 zu § 6 KVG) gedient. Nach der siebten Erwähnung zur Richtlinie 2008/7/EG setzte die Konzeption eines Binnenmarkts voraus, dass die Steuer auf die Ansammlung von Kapital innerhalb des Binnenmarkts auf Kapital, das im Rahmen einer Gesellschaft angesammelt worden ist, nicht mehr als einmal erhoben werden kann. Die Richtlinie ziele sohin darauf ab, dass die Gesellschaftsteuer auf Kapital, das in einer Gesellschaft angesammelt wird, innerhalb des Binnenmarkts und nicht etwa nur innerhalb einer Gesellschaft nicht mehr als einmal erhoben werden darf. Vor diesem unionsrechtlichen Hintergrund legt der Verwaltungsgerichtshof dem Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. b sublit. bb KVG die Bedeutung bei, dass die Mittel, aus denen die Rücklagen gebildet wurden, die schließlich in Nennkapital umgewandelt wurden, (innerhalb des Binnenmarkts) einmal, sei es in der die Erhöhung des Nennkapitals durchführenden Gesellschaft, sei es in einer anderen Gesellschaft, der Gesellschaftsteuer unterlegen haben.

Für das fortzusetzende Verfahren wurde auf die dargelegte Auslegung des im Beschwerdefall in Rede stehenden Befreiungstatbestandes § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. b sublit. bb KVG verwiesen. Dem unabhängigen Finanzsenat wurde daher im weiteren Verfahren nahegelegt, unter Einbeziehung der Abgabenbehörde erster Instanz zu erörtern, ob die in höheres Nennkapital umgewandelte Rücklage aus Mitteln gebildet wurde, die

bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlegen haben. Die diesbezüglichen Annahmen sind im Rahmen einer nachvollziehbar begründeten Beweiswürdigung darzulegen, in der auch auf Einwände der Parteien gegen den Beweiswert und die Aussagekraft von Beweismitteln einzugehen ist.

Dazu hat die belangte Behörde im Schreiben vom 13.12.2012 folgende Unterlagen betreffend die Bf. vorgelegt:

Bilanz (31.3.2010)

Beilage 2 (Bilanz 31.3.2011)

Beilage 3 (Anhang zum Jahresabschluss 31.3.2011 Seite 7)

Beilage 4 (Bilanz 31.3.2006)

Beilage 5 (Bilanz 31.3.2007)

Beilage 6 (Bilanz 31.3.2008)

Beilage 7 (Erläuterungen der Bilanz 31.3.2008 Seite 3)

Beilage 8 (Bilanz 31.3.2009)

Beilage 9 (Gewinn- u. Verlustrechnung 31.3.2009)

Beilage 10 (Anhang zum Jahresabschluss 31.3.2009 Seiten 3 und 4)

Beilage 11 (Anhang zum Jahresabschluss 31.3.2009 Seiten 9 und 10)

Dazu wurde ausgeführt:

Die belangte Behörde hätte Einsicht in das Firmenbuch zu FN xxx (V. R. GmbH) genommen und dort in das Protokoll GZ 4.043 vom 18.5.2010 und den dort als Anlage. /2 enthaltenen Jahresabschluss zum 31.3.2010 bzw. Bilanz zum 31.3.2010 (siehe „Beilage 1“).

Die Bilanz zum 31.3.2010 weise unter der Position „A. Eigenkapital“ aus: I. Stammkapital 35.000,00 II. Kapitalrücklagen - gebundene 5.170.000, nicht gebundene 22.967.030,59 und III. Bilanzgewinn 28.851.441,44 (davon Gewinnvortrag 28.293.619,08).

Weiters hätte die belangte Behörde in den beim Firmenbuch überreichten Jahresabschluss zum 31.3.2011 Einsicht genommen.

Die Bilanz zum 31.3.2011 (siehe „Beilage 2“) weise unter der Position „A. Eigenkapital“ aus:

I. Stammkapital 1.000.000, II. Kapitalrücklagen - gebundene 4.882.789,73, nicht gebundene 22.289.240,86 und III. Bilanzgewinn 35.162.917,24 (davon Gewinnvortrag 28.251.441,44). Im Anhang zu diesem Jahresabschluss zum 31.3.2011 (siehe „Beilage 3“) werde auf Seite 7 ausgeführt:

„3.1. Stammkapital

Das Stammkapital der V. R. GmbH wurde nach Beschluss der Generalversammlung vom 18.5.2010 von € 35.000,00 um € 965.000,00 auf € 1.000.000,00 erhöht.

Die Erhöhung erfolgte durch Umwandlung von € 677.789,73 aus der freien Rücklage sowie von € 287.210,27 aus der gebundenen Rücklage, welche im Rahmen der mit

1.10.2008 erfolgten Verschmelzung aus dem Stammkapital der verschmolzenen V. P GmbH gebildet wurde."

3.2. Kapitalrücklagen

3.2.1. Gebundene Kapitalrücklagen

	31.03.2010 €	31.03.2011 €	Veränderung	
Gebundene Kapitalrücklagen	5.170.000,00	4.882.789,73	- 287.210,27	-5,6
Summe	<u>5.170.000,00</u>	<u>4.882.789,73</u>	<u>- 287.210,27</u>	<u>-5,6</u>

3.2.2. Nicht gebundene Kapitalrücklagen

	31.03.2010 €	31.03.2011 €	Veränderung	
Nicht gebundene Kapitalrücklagen	22.967.030,59	22.289.240,86	- 677.789,73	-3,0
Summe	<u>22.967.030,59</u>	<u>22.289.240,86</u>	<u>- 677.789,73</u>	<u>-3,0</u>

Im Anhang zum Jahresabschluss 31.3.2011 sei sohin ausgeführt, wie die Kapitalerhöhung durchgeführt wurde; welche Rücklagen mit welchen Beträgen in Stammkapital umgewandelt wurden.

Da die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch Umwandlung von Beträgen aus der freien Rücklage und aus der gebundenen Rücklage erfolgte, sei zu prüfen, ob die freie Rücklage und die gebundene Rücklage aus Mitteln gebildet wurden, die bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlegen haben.

Aus den im Firmenbuch zu FN xxx enthaltenen weiteren Jahresabschlüssen, in welche die belangte Behörde Einsicht genommen hätte, ergäbe sich Folgendes:

Bilanz 31.3.2006: Kapitalrücklagen 40.749.600,16 (siehe „Beilage 4“)

Bilanz 31.3.2007: Kapitalrücklagen 28.137.030,59 (siehe „Beilage 5“)

Bilanz 31.3.2008: Nicht gebundene Kapitalrücklagen 28.137.030,59 (siehe „Beilage 6“)

In den Erläuterungen der Bilanz 31.3.2008 heißt es auf Seite 3 (siehe „Beilage 7“) unter Passiva: „Das Stammkapital beträgt 35,0 TEUR. Die nicht gebundenen Kapitalrücklagen (28.137,0 TEUR) resultieren aus der Umstrukturierung im Geschäftsjahr 2005/06 bzw. aus diversen Zuschüssen der V. AG.“

Dazu merkte die belangte Behörde an, laut Firmenbuch sei die V. AG nicht Gesellschafterin; Umstrukturierungen im Sinne von Umgründungen seien im Firmenbuch nicht ersichtlich.

Bilanz 31.3.2009 (siehe „Beilage 8“):

II. Kapitalrücklagen

gebundene 5,170.000,00

nicht gebundene 22,967.030,59

III. Bilanzgewinn 34,293.619,08 (davon Gewinnvortrag 18,433.700,75)

Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr v. 1.4.2008 bis zum 31.3.2009 (siehe „Beilage 9“):

16. außerordentliche Erträge 4,618.978,30

17. außerordentliches Ergebnis 4,618.978,30

Im Anhang zum Jahresabschluss zum 31.3.2009 (siehe „Beilage 10“) hieße es unter ‚D) Aufgliederung und Erläuterungen zu Posten des Jahresabschlusses‘:

„Bilanz“ (Seite 3 und 4 des Anhanges)

„1.3. Finanzanlagen

1.3.1. Anteile an verbundenen Unternehmen“

„Veränderungen im Geschäftsjahr:

Mit 1.4.2008 wurde die V. R. GmbH als aufnehmende Gesellschaft mit der V. P GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen.

Dadurch fiel die im Vorjahr mit € 26.101.625,00 an der V. P. GmbH bestehende Beteiligung weg, aus der Verschmelzung ergibt sich ein unter den außerordentlichen Erträgen ausgewiesener Verschmelzungsgewinn von € 4.618.978,30.“

4.2. Kapitalrücklagen

4.2.1 Gebundene Kapitalrücklagen

	31.03.2008 €	31.03.2009 €	Veränderung €	%
Gebundene Kapitalrücklagen	0,00	5.170.000,00	5.170.000,00	++
	0,00	5.170.000,00	5.170.000,00	++

Im Zuge der Verschmelzung mit der übertragenden V. P GmbH wurde der Wert des Stammkapitals in Höhe von € 4.700.000,00 sowie die gesetzliche Rücklage in Höhe von € 470.000,00 in die gebundenen Kapitalrücklagen übertragen.

4.2.2. Nicht gebundene Kapitalrücklagen

	31.03.2008 €	31.03.2009 €	Veränderung €	%
Nicht gebundene Kapitalrücklagen	<u>28.137.030,59</u>	<u>22.967.030,59</u>	- 5.170.000,00	-18,4
	<u>28.137.030,59</u>	<u>22.967.030,59</u>	<u>-5.170.000,00</u>	<u>0,0</u>

Siehe Erläuterung unter 4.2.1

Daraus ergebe sich für die belangte Behörde:

- "Der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln wurde der Jahresabschluss zum 31.3.2010 zugrunde gelegt und Teile der darin ausgewiesenen offenen Rücklagen in Stammkapital umgewandelt.
- Im Anhang zum Jahresabschluss zum 31.3.2011 ist exakt ausgeführt, wie die Kapitalerhöhung durchgeführt wurde und zwar welche Rücklagen mit welchen Beträgen in Stammkapital umgewandelt wurden: € 677.789,73 aus der freien Rücklage und € 287.210,27 aus der gebundenen Rücklage.
- Nach der eingangs zitierten VwGH-Rechtsmeinung ist daher zu prüfen, ob die freie Rücklage und die gebundene Rücklage aus Mitteln gebildet wurden, die bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlegen haben.
 - Die im Jahresabschluss zum 31.3.2010 enthaltenen nicht gebundenen Kapitalrücklagen (davon wurden 677.789,73 Euro für die Kapitalerhöhung verwendet) resultieren aus Umstrukturierungen im Geschäftsjahr 2005/06 bzw. aus diversen Zuschüssen der V. AG (siehe Bilanz zum 31.3.2008); da die V. AG nicht Gesellschafterin der V.R. GmbH war, handelt es sich um keine der Gesellschaftsteuer unterliegenden Zuschüsse.
 - Die im Jahresabschluss zum 31.3.2010 enthaltenen gebundenen Kapitalrücklagen (davon wurden 287.210,27 Euro für die Kapitalerhöhung verwendet) wurden aus Mitteln der nicht gebundenen Kapitalrücklagen gebildet (siehe Anhang zum Jahresabschluss zum 31.3.2009).
- Weder die nicht gebundenen Kapitalrücklagen noch die gebundenen Kapitalrücklagen, die aus Mitteln der nicht gebundenen Kapitalrücklagen gebildet wurden, sind aus Mitteln gebildet worden, die der Gesellschaftsteuer unterlegen haben. Bloß wertmäßig knüpft die Höhe der gebundenen Kapitalrücklagen an die Summe von Stammkapital plus gesetzlicher Rücklage an. Durch diese Anknüpfung bleibt aber die Eigenschaft der Rücklagenmittel und zwar Mittel der V.R. GmbH, die nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen sind, erhalten.
- Im Zuge der Verschmelzung der V.P GmbH als übertragende, Gesellschaft auf die V.R. GmbH als aufnehmende Gesellschaft sind keine Rücklagen der V.P GmbH bei der V.R. GmbH weitergeführt worden.

Die bei der genannten Verschmelzung entstandene Verschmelzungsdifferenz (Verschmelzungsgewinn) wurde in der Bilanz zum 31.3.2009 als außerordentliche Erträge/außerordentliches Ergebnis ausgewiesen.

Ergebnis:

Da die für die Kapitalerhöhung herangezogenen Gesellschaftsmittel nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen haben, kommt die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 2 lit. b sublit. bb KVG nicht zur Anwendung; ebenso nicht Art. 12 Abs. 1 lit. a der Richtlinie 2008/7/EG.

Die grundsätzliche Steuerpflicht einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ist durch die 7 Rechtsprechung bestätigt (VwGH 29.7.2004, 2003/16/0470, 26.9.2006, 2003/16/0129; EuGH 2.2.1988, Rs 36/86 Dansk Sparinvest)."

Dazu replizierte die Bf. in der Stellungnahme vom 14.2.2013:

Die Bf. gehe davon aus, dass es auch für die belangte Behörde unstrittig ist, dass sowohl das Stammkapital der V. P GmbH iHv EUR 4.700.000,- als auch der direkte Gesellschafterzuschuss vom 18.12.1987 der Gesellschaftsteuer unterlegen sind, der aufgrund des StruktVG von der Gesellschaftsteuer befreit war.

Weiters sei der Bf. selbstverständlich bekannt gewesen, dass die Kapitalrücklagen der Bf. aus freiwilligen Großmutterzuschüssen stammen, die nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen sind und somit keinesfalls für die spätere Kapitalberichtigung verwendet werden sollten. Die Bf. sei daher stets bestrebt gewesen, die Eigenmittel der V. P GmbH so weit wie nur möglich zu separieren bzw. zu kennzeichnen und in der Folge für die Kapitalberichtigung zu verwenden.

Nachdem im Rahmen einer up-stream-Verschmelzung eine Kapitalerhöhung rechtlich nicht zulässig gewesen wäre (hier wäre wohl zweifellos eine einfache Zuordnung der Mittel der V. P GmbH möglich gewesen, die auch der belangten Behörde anzuerkennen gewesen wäre), hätte der Umweg über eine spätere Kapitalberichtigung beschritten werden müssen. Bereits bei Abschluss des Verschmelzungsvertrages am 25.8.2008 sei vorsorglich zwischen der Bf. und der V. P GmbH ausdrücklich auf Seite 4 des Verschmelzungsvertrages vereinbart worden, dass bei der späteren Kapitalberichtigung genau jene Eigenmittel heranzuziehen sind, die bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlegen sind. Bereits zu diesem Zeitpunkt wurde daher auch nach außen hin — und somit auch gegenüber der Finanzverwaltung — die Absicht bzw. der Wille der Bf. klar zum Ausdruck gebracht.

Bei der späteren ordentlichen Generalversammlung der Bf. am 18. Mai 2010 sei im Protokoll unter Punkt V „Kapitalberichtigung“ ebenfalls ausdrücklich festgehalten und exakt beschrieben, dass jene Mittel heranzuziehen sind, die von der V. P GmbH stammen.

Zur Überbindung der Eigenmittelpositionen der V. P GmbH in die Bilanz der Bf. führte die Bf. aus:

Mit Abschluss des Verschmelzungsvertrages hätte in der Bilanz der Bf. aus Gründen des Gläubigerschutzes sowohl das Stammkapital der V. P GmbH iHv EUR 4.700.000,-

als auch deren gesetzliche Rücklage gemäß § 130 AktG iVm § 23 GmbHG iHv EUR 470.000,- als gebundenes Kapital ausgewiesen werden müssen. Sinngemäß liege diesem Gläubigerschutzgedanken zugrunde, dass exakt die Mittel der V. P GmbH als untergehende Gesellschaft einem Ausschüttungsverbot unterliegen und nicht die Eigenmittel der Bf.. Die Bf. als übernehmende Gesellschaft müsse dieses Ausschüttungsverbot lediglich umsetzen und bilanziell dementsprechend berücksichtigen.

Grundsätzlich ergäben sich aus veröffentlichten Jahresabschlüssen samt Anhang wichtige Anhaltspunkte über den Zeitpunkt und die Höhe von Gesellschafterzuschüssen, welche in die Kapitalrücklage eingebucht werden. Ebenso ergäben sich vielfach Hinweise über nachfolgende Auflösungen zugunsten des Bilanzgewinnes und allfällige Hinweise auf Ausschüttungen an die Gesellschafter. Bei der Verbuchung von Verschmelzungen könnte das UGB aber nicht mehr alle denkbaren Informationen für den Bereich des KVG erfüllen, indem eben im veröffentlichten UGB-Abschluss keine Aussagen über die ursprüngliche Herkunft der Gesellschaftereinlagen — ob diese von der übertragenden oder der übernehmenden Gesellschaft stammen — möglich seien. Im vorliegenden Fall sei den Organen der Bf. bzw. den für die Bilanzerstellung verantwortlichen Personen jedenfalls genau bewusst gewesen, dass in der nach der Verschmelzung ausgewiesenen Bilanz der Bf. zum 31.3.2009 in der gebundenen Kapitalrücklage das Stammkapital der V. P GmbH und in der nicht gebundenen Kapitalrücklage die nicht gebundene Kapitalrücklage der V. P GmbH enthalten sein muss. Um diesem Erfordernis aus Sicht des KVG nachkommen zu können, hätte es der Bf. erlaubt sein müssen, in einem ersten Schritt eine Umgliederung der Gesellschaftereinlagen vorzunehmen und damit die Kapitalrücklagen in der Bf. letztlich so zu vermengen, dass die Kapitalrücklagen der V. P GmbH verbleiben und in gleicher Höhe die originären Kapitalrücklagen der Bf. — welche aus Großmutterzuschüssen resultieren — abgesenkt werden.

Die Adaptierung der Kapitalrücklage der Bf. im Sinne der ausdrücklichen Willensäußerung im Verschmelzungsvertrag stelle sich daher verkürzt wie folgt dar:

Kapitalrücklage der V.R. zum 31.03.2008	28.137.030,59
Zuführung Stammkapital der V.P.	4.700.000,00
Zuführung gesetzliche Rücklage (für Zwecke KVG unbeachtlich)	470.000,00
Zuführung ungebundene Kapitalrücklage von V.P.	677.789,73
Zwischensumme	33.984.820,32
Absenkung der Kapitalrücklage der V.R. in Höhe des	
Stammkapitals der V.P.	- 4.700.000,00
Gesetzliche Rücklage der V.P. und der	- 470.000,00
ungebundenen Kapitalrücklage der V.P.	- 677.789,73
= Kapitalrücklage als Ausgangspunkt für die Dotierung der geb. KRL	28.137.030,59

abzüglich Dotierung der gebundenen Kapitalrücklage	- 5.170.000,00
= verbleibende Kapitalrücklage lt. veröffentlichter Bilanz	22.967.030,59

Die Bf. legte als Nachweis das handschriftliche Buchungsprotokoll zu den Umbuchungen der Eigenmittel bei, sowie einen Auszug aus der Saldenbilanz, um die Kontenbezeichnung dem handschriftlichen Buchungsprotokoll zuordnen zu können bzw den konkreten Kontensaldo nach der Umbuchung zu zeigen. Damit lasse sich die dargelegte und dokumentierte Willensäußerung zur Mittelverwendung sogar buchungstechnisch belegen, was anhand der von der belangten Behörde angeführten UGB-Bilanz aufgrund der sich darin findenden saldierten Darstellungsweise nicht möglich ist. Anhand des Buchungsprotokolls lasse sich somit dokumentieren, dass zunächst tatsächlich das gesamte Eigenkapital der V. P GmbH (somit inkl. Stammkapital und nicht gebundene KRL) auf die nicht gebundenen KRL der R. (Kto 92050) umgebucht wurde. Erst in weiterer Folge sei dann ein Teil der ungebundenen KRL (inkl. originärer KRL Bf.) gegen den Bilanzgewinn ausgebucht. Welche Mittel dabei ausgebucht wurden, lasse sich aus dem UGB jedenfalls nicht erschließen. Aufgrund der dokumentierten Willensäußerung, sei aber eine Zuordnung dieses ausgebuchten Betrags zu den aus dem Stammkapital und der ungebundenen KRL der V. P GmbH stammenden Mitteln ausgeschlossen. Diese Mittel verbleiben daher zunächst in der ungebundenen KRL Bf..

Bei der im veröffentlichten Jahresabschluss dargestellten Veränderung der Kapitalrücklagen komme obige Umreihung nicht zum Ausdruck und könne aufgrund der Ausweisvorschriften im UGB auch nicht gezeigt werden. Aufgrund der im Jahresabschluss fehlenden Transparenz über die Zusammensetzung der Kapitalrücklagenentwicklung sei daher der ausdrücklichen Willensäußerung im Verschmelzungsvertrag besondere Bedeutung beizumessen.

Im Antrag auf Kapitalberichtigung sei darauf aufbauend wiederum hingewiesen worden, welche Einlagen (und zwar das ehemaliges Stammkapital der V. P GmbH und deren Kapitalrücklage) für die begünstigte Kapitalberichtigung heranzuziehen sind.

Ausschlaggebend sollte im gegenständlichen Fall insbesondere auch die Tatsache sein, dass sowohl das Stammkapital als auch die Kapitalrücklage der V. P GmbH bis dato noch nicht ausgeschüttet wurden und sich diese Gesellschaftereinlagen somit noch immer im Betriebsvermögen der Bf. befinden.

Ebensowenig wie anhand der von der Bf. zitierten Bilanz aufgrund der oben erläuterten saldierten bilanziellen Darstellungsweise eine Aussage der Mittelherkunft der in der Schlussbilanz ausgewiesenen ungebundenen bzw. gebundenen KRL nicht möglich sei, lasse sich auch anhand der GuV keine Aussage darüber machen, woher der darin als ao. Ertrag ausgewiesene Verschmelzungsgewinn stamme. Dazu seien wiederum die dokumentierten Willensäußerungen sowie deren buchhalterische Umsetzung heranzuziehen. Fest stehe jedenfalls, dass dieser ao. Ertrag aus der nicht gebundenen KRL (wiederum Kto 92050) stammt. Denn die darin ausgewiesenen Konten

zeigten den Stand zum 4.9.2008 und somit nur einen Zwischenstand bezüglich der Verschmelzungsbuchungen. Der Stand der nicht gebundenen KRL zum 4.9.2008 betrage demnach EUR 27.586.008,89. Von diesem Betrag seien dann noch in weiterer Folge EUR 4.618.978,30 als ao. Ertrag ausgebucht worden. Als Saldo verbleibe als nicht gebundene KRL somit ein Betrag von EUR 22.967.030,59 (= Stand der Schlussbilanz zum 31.3.2009). Die ungebundenen KRL vor dieser Ausbuchung umfassten sowohl Mittel der Bf. als auch Mittel der V. P GmbH. Die von der belangten Behörde vorgenommene Zuordnung des ao. Ertrags zu den Mitteln der V. P GmbH sei daher keineswegs schlüssig. Ebensogut lasse sich dieser Betrag den aus der Bf. stammenden Mitteln zuordnen. Auszuschließen sei allerdings, wiederum aufgrund der dargelegten Willensbekundung, dass jene Mittel, die aus dem Stammkapital sowie der ungebundenen KRL der V. P GmbH stammen, geflossen sind.

Die buchhalterische Umsetzung und somit letztlich auch die bilanzielle Darstellung der Verschmelzung spreche nicht gegen die dokumentierte Willensbekundung. Die Annahme, dass die in der Schlussbilanz der Bf. zum 31.3.2009 ausgewiesene gebundene KRL das Stammkapital der V. P GmbH und die ungebundene KRL die ungebundene KRL der V. P GmbH umfasse, stehe daher in Einklang mit der bilanziellen Darstellung.

Die in der Bilanz der Bf. dargestellten gebundenen Kapitalrücklagen zum 31.3.2009 seien bis zum Bilanzstichtag 31.3.2010 unverändert geblieben. Diese Bilanz sei in der Folge zur Kapitalberichtigung herangezogen worden.

Bei der buchtechnischen Umsetzung der upstream-Verschmelzung sei vereinfachend umgekehrt vorgegangen worden, indem die weniger umfangreiche Mandantenbuchhaltung der Bf. in das bestehende Rechnungswesensystem der V. P GmbH aufgenommen wurde. Mit dieser Vorgehensweise seien somit das Stammkapital sowie die Kapitalrücklage der V. P GmbH „originär“ in der Bilanz der R. erfasst worden.

Die ausdrücklichen Vereinbarungen im Verschmelzungsvertrag sowie zur Kapitalberichtigung seien insbesondere auch deswegen gefasst worden, um bei allfälligen Unklarheiten seitens der Finanzverwaltung den Willen der Vertragsparteien klar zum Ausdruck zu bringen und um allfällige Zweifel ausräumen zu können, die sich bei der vorgegebenen bilanziellen Darstellung im UGB-Jahresabschluss uU ergeben könnten.

Die im Rahmen der Verschmelzung erfolgte Willensbildung des Steuerpflichtigen sei auch im Steuerrecht beachtlich, wie dies unter Verweis auf den Einlagenrückzahlungserlass des BMF zum Ausdruck kommt. Danach werde unter Punkt 2.1.2 angeführt, dass in erster Linie die handels- und gesellschaftsrechtlichen Entscheidungen der für die Willensbildung in der Körperschaft maßgebenden Personen maßgebend sind (betreffend die Entscheidung, ob Gesellschaftereinlagen rückgezahlt oder Bilanzgewinne ausgeschüttet werden).

Aus Sicht des UGB sei es streng genommen zumindest strittig, Teile der ungebundenen Kapitalrücklage der Bf. in eine gebundene Kapitalrücklage iSd UGB zu transformieren, und umso mehr die Umreihung der gesetzlichen Rücklage (welche aus Gewinnrücklagen

dotiert wurde) in eine solchermaßen gebundene Kapitalrücklage. Dass dieser Ausweis in der UGB-Bilanz dennoch so erfolgt ist, spreche dafür, dass hierbei die Eigenmittel der V. P GmbH gemeint sind.

Mit dem von der Bf. beschrittenen Lösungsweg einer gezielten Zusammensetzung der Kapitalrücklage unter Einbeziehung ehemaliger steuerbarer Mittelzuführungen an die V. P GmbH sollte die gesellschaftsteuerliche Benachteiligung der up-stream-Verschmelzung im Vergleich zu einer Schwesternverschmelzung oder down—stream-Verschmelzung ausgeglichen werden.

Nur im UGB kann die Kapitalrücklage der V. P GmbH aufgrund der Verschmelzung die Eigenschaft einer Kapitalrücklage verlieren, nicht aber im Bereich des KVG. So gesehen seien die Vorgänge im UGB nicht generell auf den Bereich des KVG übertragbar. Sich ergebende Differenzen könnten insbesondere auch durch eine ausdrückliche Willensäußerung im Verschmelzungsvertrag bzw bei der Kapitalberichtigung aufgelöst werden und sollten demnach auch seitens der Finanzverwaltung entsprechende Anerkennung finden.

Nach Ansicht der Bf. sei es nicht zulässig, bei der Verwendung der Eigenmittel zur Kapitalberichtigung ausschließlich auf die saldierte Darstellung im veröffentlichten Jahresabschluss abzustellen. Aus Sicht des KVG müsse im Zuge der Verschmelzung jedenfalls eine vorangehende Zusammenstellung der Kapitalrücklagen der Bf. unter dem Gesichtspunkt bereits versteuerter Gesellschaftseinlagen zulässig sein, wie sich dies darüberhinaus auch buchungstechnisch dokumentieren lasse. Diese Willensäußerung sei seitens der Organe der V. P GmbH und der Bf. offen zum Ausdruck gebracht worden. Die vom VwGH geteilte Rechtsansicht über die Anwendungsmöglichkeit des Befreiungstatbestandes des § 6 Abs 1 Z 2 lit b sublit bb KVG sollte aufgrund der obigen Ausführungen daher anwendbar sein.

Dazu führte die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 15.3.2013 ergänzend aus, hinsichtlich des durch die Verschmelzung erworbenen Vermögens sei festzustellen, dass daraus keine Rücklage gebildet worden wäre, sondern der aus der Verschmelzung resultierende Verschmelzungsgewinn als außerordentliches Ergebnis in den Bilanzgewinn eingegangen sei.

Unstrittig seien der R. Mittel in Form des Gesamtvermögens der aufgenommenen Pp. zugekommen. Aus diesen Mitteln seien jedoch bei der R. weder Rücklagen gebildet, noch seien Rücklagen, die die Pp. früher ausgewiesen hatte von der R. weitergeführt worden. Dies sei auch gar nicht möglich gewesen, weil Rücklagen der Pp. bereits in der Verschmelzungsbilanz der Pp. zu 31. März 2008 aufgelöst worden wären und insgesamt in das Verschmelzungskapital in Höhe von 30.720.603,30 € eingegangen seien.

In der Verschmelzungsbilanz der Pp. ginge das gesamte Eigenkapital der Gesellschaft im „Verschmelzungskapital“ auf.

Dieses Verschmelzungskapital setze sich aus den Positionen zusammen, wie sie sich aus der Bilanz zum 31. März 2008 (Pp.) ergeben würden.

Wenn dagegen in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung eingewendet würde, es sei der R. bewusst gewesen, dass die aus den nichtsteuerbaren Großmutterzuschüssen stammenden Kapitalrücklagen „keinesfalls für eine spätere Kapitalerhöhung verwendet werden sollten“, die R. wäre daher stets bestrebt gewesen, die Eigenmittel der Pp. so weit wie nur möglich zu separieren bzw. zu kennzeichnen und in der Folge für die Kapitalberichtigung zu verwenden, sei dem zu entgegnen, dass einer Verwendung der eigenen Kapitalrücklagen für die Kapitalberichtigung nichts entgegenstünde und dies an sich auch die Regel sei. Sie könne nur nicht steuerfrei erfolgen, wenn die eigenen Rücklagen nicht aufgrund eines steuerbaren Vorgangs gebildet worden wären.

Eingewendet werde auch, wäre eine Kapitalerhöhung im Rahmen einer Up-Stream Verschmelzung rechtlich zulässig, wäre eine einfache „Zuordnung“ möglich gewesen und dies auch vom FAGVG anzuerkennen gewesen. Es sei auch bereits im Verschmelzungsvertrag vereinbart worden, dass bei der in Aussicht genommenen, späteren Kapitalberichtigung „genau jene Eigenmittel heranziehen sind“, die bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlegen seien und dadurch auch nach außen hin - und damit auch gegenüber der Finanzverwaltung - die Absicht bzw. der Wille der R. dazu klar dokumentiert worden sei. Ebenso sei dies bei der späteren ordentlichen Generalversammlung am 18. Mai 2010 ausdrücklich festgehalten und exakt beschrieben worden.

Dem sei zu entgegnen, dass nicht ein fiktiver Sachverhalt zur Beurteilung anstünde, sondern, die konkret vorgenommene Kapitalerhöhung, so wie sie durchgeführt worden sei. Wenn eine Kapitalerhöhung nicht im Rahmen und als Gegenleistung für die Verschmelzung erfolgen konnte, könne dieser Sachverhalt nicht der Beurteilung zugrunde gelegt werden.

Die angeführten Erklärungen im Verschmelzungsvertrag und in der Generalversammlung in Bezug auf die Kapitalberichtigung könnten die notwendigen gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung nicht ersetzen oder allein aufgrund der Willenserklärung die Befreiung bewirken.

Im Übrigen sei das Entstehen einer freien Rücklage aus einem gesellschaftsteuerbaren Sachverhalt nicht nachgewiesen und in keiner Weise nachvollziehbar dargestellt worden, dass eben daraus - und als steuerbarem Vorgang - eben jene EUR 677.789,73 aus einer grundsätzlich steuerbaren Einbringung entstanden sei. Zudem seit nochmals darauf zu verweisen, dass diese Rücklagen von der R. nicht weitergeführt worden wären, also schon aus diesem Grund nicht verwendbar gewesen wären. Wenn im Beschluss im Übrigen die Bildung einer Rücklage im Rahmen der Verschmelzung angesprochen würde, dann bedeute dies noch nicht, dass die Bildung der Rücklage auch tatsächlich aus steuerbaren Mitteln erfolgt wäre. Es sei klar nachvollziehbar, dass das angesprochene Stammkapital im Rahmen der Verschmelzung in das Verschmelzungskapital eingegangen sei und daraus schließlich der Verschmelzungsgewinn in den Bilanzgewinn 2009 bei der R. eingegangen sei.

Zudem sei auch fraglich, ob aus der Verschmelzung bei der Abgabepflichtigen überhaupt eine Rücklage gebildet wurde.

Nunmehr sei klar nachgewiesen, dass im Zuge der Up-Stream-Verschmelzung keine Rücklagen gebildet wurden, sondern der Verschmelzungsgewinn eben in den Bilanzgewinn eingegangen sei.

Die von der R. im Verfahren vorgelegten Unterlagen und Einwendungen würden daher in keiner Weise beweisen, dass die Kapitalberichtigung aus Rücklagen erfolgt ist, deren Bildung aus gesellschaftsteuerbaren Mitteln erfolgt ist. Vielmehr sei durch die klare und nachverfolgbare Bilanzierung und klar dargestellte Ermittlung der Entstehung der verwendeten Rücklagen nachgewiesen, dass diese Anwendungsvoraussetzung für die Befreiung nicht vorliegen würden.

Wie die steuerliche Vertretung einwendet, seien tatsächlich Umgliederungen bei den Kapitalrücklagen vorgenommen worden, diese Umgliederungen seien allerdings bei den Erläuterungen beider Positionen, eindeutig und unmissverständlich. Diese Erläuterung ließen keinen Raum für eine andere Auslegung, als dass hier lediglich eine Umbuchung von der „Nicht gebundenen Rücklage“ auf die „Gebundene Rücklage“ im Wert von EUR 5.170.000,00 erfolgt sei.

Eine Absenkung, sprich teilweise Auflösung dieser „Nichtgebundenen Rücklage“ oder weitere Dotierung auf die Rücklagen sei nicht ersichtlich, zumal Auflösungen und Bildung von Rücklagen sich auch in der GuV niederschlagen würden, da sie gem. § 231 Abs 2 und 3 UGB auszuweisen seien.

Auch in der GuV 2009 finde sich aber lediglich eine Auflösung von unversteuerten Rücklagen, die die fraglichen Rücklagen nicht betreffen würde. Ebenso finden sich in der GuV 2010 nur andere Rücklagenbewegungen, die die fraglichen Rücklagen nicht betreffen würde.

Aus den Bilanzen und GuV ergäbe sich daher ganz klar, dass lediglich eine Umbuchung des Teils von EUR 5.170.000,00 von den „Nicht gebundenen Kapitalrücklagen“ auf die „Gebundenen Kapitalrücklagen“ erfolgt sei.

Daran könne auch nichts ändern, dass, wie eingewendet wurde, zur Vereinfachung technisch quasi umgekehrt die weniger umfangreiche Mandantenbuchhaltung der R. in das bestehende Rechnungswesensystem der Pp. aufgenommen worden sei - sprich die Buchhaltung der aufgenommenen Ges. allenfalls „weitergeführt“ wurde, obwohl sie rechtlich untergegangen war und mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch nicht mehr existierte.

Es sei in keiner Weise dargetan oder mit Vorlage von Konten belegt worden, wie der Verschmelzungsgewinn bei Erfassung der Vermögensübernahme als laufender Geschäftsfall anders zu ermitteln gewesen wäre, als durch Gegenüberstellung von Verschmelzungskapital- und Buchwert, den die Beteiligung an der aufgenommenen

Gesellschaft hatte. Das Kapital und Rücklagen, soweit sie nicht übernommen werden, seien durch Untergang der Gesellschaft automatisch untergegangen.

Maßgeblich sei aber jedenfalls, dass nach den vorliegenden Bilanzen und den daraus ersichtlichen Verbuchungen die Bildung jener Rücklagen bzw. Rücklagenteile, die für die nachfolgende Kapitalberichtigung bei der R. tatsächlich verwendet worden sind, nachvollziehbar und exakt dokumentiert eben nicht aus Mitteln erfolgt sei, die bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlegen sind. Sie erfolgte vielmehr aus der Rücklage, die originär bei dieser schon aus nicht steuerbaren Großmutterzuschüssen bestand. Der Verschmelzungsgewinn sei zur Gänze in den Bilanzgewinn der R. eingegangen und die vormals bei der Pp. geführten Rücklagen habe R. nicht weitergeführt.

Die in den Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen dokumentierten Verbuchungen könnten nicht nur als „Anhaltspunkte“ betrachtet werden, sondern die testierten Bilanzen würden die Bildung, Entwicklung und Verwendung der Rücklagen nachweisen.

Der Wille allein könnte dagegen nicht bewirken, dass das Vorliegen anderer Rücklagen, als der in den Bilanzen dokumentierten, fingiert würde. Damit würde der Beurteilung ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegt als jener, der tatsächlich vorliegt.

Mit 1.1.2014 ging das Rechtsmittel an die Gerichtsabteilung xxxx des Bundesfinanzgerichtes über. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24.1.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung xxxx gemäß § 9 Abs. 9 BF GG abgenommen und der Gerichtsabteilung xx neu zugeteilt.

Mit Beschluss vom 27.6.2017 wurde SV gemäß § 177 BAO vom Gericht als Sachverständiger bestellt, um folgende Fragen zu klären:

1. Ist die im angefochtenen Bescheid der Gesellschaftsteuer unterworfenen, in höheres Nennkapital umgewandelten Rücklage aus Mitteln gebildet worden, die bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlegen haben?
2. Inwieweit ist das Vorbringen der belannten Behörde im bisherigen Verfahren aus bilanztechnischer Sicht schlüssig?
3. Inwieweit ist das Vorbringen der Beschwerdeführerin im bisherigen Verfahren aus bilanztechnischer Sicht schlüssig?

Im Gutachten vom 15.11.2017, welches den Parteien mit Beschluss vom 16.11.2017 zur Kenntnis gebracht wurde, hielt der Sachverständige im Ergebnis fest:

"Zur Frage 1:

Die gewählte Buchungstechnik alleine kann nicht dazu führen, dass man gedanklich eine Aufstockung und Abstockung der Rücklagen darstellt. Da gesellschaftsrechtlich bei Up-Stream Verschmelzungen weder Anteile gewährt werden noch Einlagen vorliegen können keine Rücklagen gebildet werden. Die Eigenkapitalanteile der Pp. sind daher unternehmensrechtlich weder in die freien noch in die gebundenen Kapitalrücklagen

aufgenommen worden. Die Rücklagen der R. blieben durch den Verschmelzungsvorgang unverändert.

Die im angefochtenen Bescheid der Gesellschaftsteuer unterworfenen, in höheres Nennkapital umgewandelte Rücklage wurden somit aus Mitteln gebildet, die – unstrittig – aus Großmutterzuschüssen stammen, die bisher noch nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen haben.

Zu Frage 2:

Das Vorbringen der belangten Behörde aus bilanztechnischer Sicht ist schlüssig.

Da es sich bei der Up-Stream Verschmelzung um keine Einlage handelt, ist die direkte Bildung von Rücklagen aus dem Verschmelzungskapital nicht zulässig.

Die Rücklagen der Pp. sind bilanztechnisch zur Gänze im Verschmelzungsgewinn enthalten, der sich aus dem Saldo von Verschmelzungskapital und ausgebuchtem Beteiligungsansatz bildet.

Die Rücklagen der R. blieben durch den Verschmelzungsvorgang unverändert. Die Kapitalerhöhung erfolgte daher bilanziell aus den Rücklagen der R..

Die bei der Zusammenführung der beiden Buchhaltungen angewendete Buchungstechnik hat hierauf keinen Einfluss.

Zu Frage 3:

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin aus bilanztechnischer Sicht ist grundsätzlich schlüssig, wenn man ausschließlich die durchgeführten Buchungen analysiert.

Es ist jedoch nicht schlüssig, dass sowohl das Stammkapital als auch die Kapitalrücklage der Pp. bis dato noch nicht ausgeschüttet wurden und sich diese Gesellschaftereinlagen somit noch immer im Betriebsvermögen der R. befinden würden.

Das Verschmelzungskapital ist im Verschmelzungsgewinn enthalten (Saldo Verschmelzungskapital und ausgebuchtem Beteiligungsansatz).

Warum dies durch die dokumentierten Willensäußerungen sowie deren buchhalterische Umsetzung geändert werden soll, wurde nicht schlüssig erläutert.

Up-Stream, Down-Stream und Side-Stream Verschmelzungen sind gesellschaftsrechtlich unterschiedlich zu beurteilende Sachverhalte.

Eine Kapitalrücklage aus dem Verschmelzungskapital der Pp. wurde bilanziell nicht gebildet. Daher ist auch die Auffassung der R., dass die Kapitalrücklage der Pp. aufgrund der Verschmelzung nur im UGB die Eigenschaft einer Kapitalrücklage verlieren können, nicht aber im Bereich des KVG ist nicht nachvollziehbar."

Die belangte Behörde hat in der Stellungnahme vom 29.11.2017 auf ihr bisheriges Vorbringen verwiesen und sich den Ausführungen des Sachverständigen angeschlossen.

Die Bf. führte in der Stellungnahme vom 19.12.2017 aus, es gäbe keine Einwendungen gegen das Gutachten des Sachverständigen. Auf das bisherige Vorbringen wurde neuerlich verwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Nach § 2 Z. 2 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Leistungen, die von den Gesellschaftern 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.

§ 6 KVG bestimmt Ausnahmen von der Besteuerung. Nach § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. b sublit. bb KVG sind von der Besteuerung Rechtsvorgänge ausgenommen, wenn und soweit der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung auf einer Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen, die aus Mitteln, die der Gesellschaftsteuer unterlegen haben, gebildet wurden.

Erwägungen

Auf die in VwGH 27.9.2012, 2011/16/0240 dargelegte Auslegung des im Beschwerdefall in Rede stehenden Befreiungstatbestandes § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. b sublit. bb KVG wird verwiesen. Demnach diente die Neufassung des § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. b sublit. bb KVG durch die Novelle BGBl. Nr. 629/1994 der Umsetzung der damals in Geltung stehenden Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 und nunmehr jener der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (vgl. *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, RZ 555 zu § 6 KVG). Nach der siebten Erwägung zur Richtlinie 2008/7/EG setzt die Konzeption eines Binnenmarkts voraus, dass die Steuer auf die Ansammlung von Kapital innerhalb des Binnenmarkts auf Kapital, das im Rahmen einer Gesellschaft angesammelt worden ist, nicht mehr als einmal erhoben werden kann. Die Richtlinie zielt sohin darauf ab, dass die Gesellschaftsteuer auf Kapital, das in einer Gesellschaft angesammelt wird, innerhalb des Binnenmarkts und nicht etwa nur innerhalb einer Gesellschaft nicht mehr als einmal erhoben werden darf. Vor diesem unionsrechtlichen Hintergrund legt der Verwaltungsgerichtshof dem Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. b sublit. bb KVG die Bedeutung bei, dass die Mittel, aus denen die Rücklagen gebildet wurden, die schließlich in Nennkapital umgewandelt wurden,

(innerhalb des Binnenmarkts) einmal, sei es in der die Erhöhung des Nennkapitals durchführenden Gesellschaft, sei es in einer anderen Gesellschaft, der Gesellschaftsteuer unterlegen haben.

Dem Gericht oblag es im fortgesetzten Verfahren, unter Einbeziehung der Parteien zu erörtern, ob die in höheres Nennkapital umgewandelte Rücklage aus Mitteln gebildet wurde, die bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlegen haben. Die Ermittlungen des Gerichtes, die im von den Parteien unbestrittenen Gutachten des Sachverständigen endeten, ergaben, dass die im angefochtenen Bescheid der Gesellschaftsteuer unterworfene, in höheres Nennkapital umgewandelte Rücklage aus Mitteln gebildet wurde, die – unstrittig – aus Großmutterzuschüssen stammen, die bisher noch nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen haben.

Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshof vom 27.9.2012, 2011/16/0240 ergibt sich somit, dass der angefochtene Bescheid rechtmäßig ist.

Was die behauptete Benachteiligung der up-stream Verschmelzung im Vergleich zur down-stream Verschmelzung bzw. Schwesternverschmelzung anbelangt, ist zu bemerken, dass die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. b sublit. bb KVG auch aus verfassungsrechtlichen Überlegungen nicht zu weit auszulegen ist (siehe auch VwGH 24.9.2014, 2010/13/0154 grundsätzlich zur Auslegung von Befreiungsbestimmungen) und daher keine verfassungsrechtliche Bedenken seitens des Gerichts bestehen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klarenden Rechtsfragen durch die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshof vom 27.9.2012, 2011/16/0240 geklärt, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 8. Jänner 2018

