

# Großmutterzuschuss

Die Senkung der Fremdmittelquote auf unter 50% durch einen „Großmutterzuschuss“ einen Tag vor Abschluss des Verschmelzungsvertrages liegt im Interesse der aufnehmenden Gesellschaft und ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dieser zuzurechnen..

§ 2 Z 4 KVG

UFS 16.10.2012, GZ  
RV/2434-W/08

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahren vor dem Finanzamt

#### 1.1. Gesellschaftsteuererklärung

Mit Schreiben vom 7. März 2007 übermittelte die steuerliche Vertreterin der BW-NEU (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien eine Gesellschaftsteuererklärung der Bw. vom 9. Februar 2007 samt einer Kopie der Erklärung der Großmuttergesellschaft mbH (kurz Großmutter) vom 3. Mai 2006 über die Gewährung eines nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschusses an die Bw. (deren Firmenwortlaut damals noch BW-ALT lautete) in Höhe von € 6.468.915,30.

Die Erklärung der Großmutter vom 3. Mai 2006 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Präambel

*(1) Die Großmutter ist Gesellschafterin der BW-ALT ...FNxxxxx (im folgenden BW); der von der Großmutter gehaltene Geschäftsanteil entspricht einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage von EUR 34.650,00. Weiters ist die TREUHÄNDERIN AG .... Gesellschafterin der BW; der von der TREUHÄNDERIN AG gehaltene Geschäftsanteil an der BW entspricht einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage in Höhe von EUR 350,00. Die TREUHÄNDERIN AG fungiert als Treuhänderin für die Großmutter, sodass die Großmutter wirtschaftlich zu 100% an der BW beteiligt ist.*

*(2) Die BW und die TREUHÄNDERIN haben am 2. Februar 2006 einen Abtretungsvertrag mit der PRIVATSTIFTUNG abgeschlossen, wonach die PRIVATSTIFTUNG ihren Geschäftsanteil an der ENKELGESELLSCHAFT ... FN\*\*\*\*1 (im folgenden „Objektgesellschaft“) an die BW und die TREUHÄNDERIN abtritt. Danach erwirbt die BW 99% und die TREUHÄNDERIN 1% der Anteile, wobei die TREUHÄNDERIN als Treuhänderin für die BW fungiert, sodass die BW wirtschaftlich 100% der Anteile an der Objektgesellschaft erwirbt. Der zivilrechtliche Übergang des Eigentums an den Anteilen an der Objektgesellschaft (Closing) soll am 15. März 2006 erfolgen. Aufgrund des Abtretungsvertrages haben die Käufer (BW und TREUHÄNDERIN) dafür Sorge zu tragen, dass ein Betrag von EUR 18.232.526,59 auf ein Treuhandkonto eingezahlt wird. Von diesem Treuhandkonto soll zum Closing einerseits die Kaufpreisverbindlichkeit der BW getilgt werden, zum anderen die Bankverbindlichkeiten der Objektgesellschaften rückgeführt werden.*

*(3) Diese Mittel wurden in Höhe eines Teilbetrages von EUR 18.226.153,18 von der Großmutter am 27.2.2006 auf das Treuhandkonto einbezahlt.*

*(4) Im Hinblick darauf, dass mit der Weiterleitung der Gelder durch den Treuhänder im Namen der Großmutter an die PRIVATSTIFTUNG und die Gläubigerbanken fremde Schulden, nämlich die Kaufpreisverbindlichkeit der BW und Bankverbindlichkeiten der Objektgesellschaft getilgt werden, gibt die Großmutter hiezu folgende Erklärung ab:*

*§ 1 Tilgung der Kaufpreisverbindlichkeit der BW*

.....

*(1) Großmuttergesellschaft mbH gewährt an die BW-ALT einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in Höhe von EUR 6.468.915,30.*

*(2) Die Leistung des Zuschusses erfolgt dadurch, dass die Großmuttergesellschaft mbH einen Betrag von EUR 6.468.915,30 auf das Treuhandkonto einzahlt, mit dem Verbindlichkeiten, welche die BW-ALT gegenüber der PRIVATSTIFTUNG aus dem mit der PRIVATSTIFTUNG geschlossenen Abtretungsvertrag vom 2.2.2006 hinsichtlich der Abtretung der Anteile an der ENKELGESELLSCHAFT getilgt werden sollen.*

*§ 2 Bankverbindlichkeiten der Objektgesellschaft*

*Die Großmuttergesellschaft mbH ....(im folgenden Großmutter“) ist mittelbare Gesellschafterin der ENKELGESELLSCHAFT ... FN\*\*\*\*1 („Objektgesellschaft“) und erklärt dieser gegenüber Folgendes:*

(1) Die Großmuttergesellschaft mbH wird folgende Verbindlichkeiten der ENKELGESELLSCHAFT in Höhe von EUR 11.629.350,74 bezahlen. Diese setzen sich aus folgenden Einzelpositionen zusammen:

.....

(2) Mit der Bezahlung des Betrages in Höhe von EUR 11.629.350,74 will die Großmuttergesellschaft mbH die seitens der Gläubiger bestehenden Forderungen in dieser Höhe einlösen iSd § 1422 ABGB, sodass diese Forderungen insoweit auf die Großmuttergesellschaft mbH übergehen.

(3) In Höhe eines Teilbetrages der in Abs 2 genannten Forderung von EUR 1.829.350,74 leistet die Großmuttergesellschaft mbH an die ENKELGESELLSCHAFT einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in Höhe von EUR 1.829.350,74. Dieser Gesellschafterzuschuss wird dadurch geleistet, dass die Großmuttergesellschaft mbH auf die unter Abs 2 genannte Forderung im Ausmaß von EUR 1.829.350,74 verzichtet. Dieser Forderungsverzicht wird mit Wirkung zum 1.5.2006 erklärt.“

## **1.2 Ermittlungen seitens des Finanzamtes**

### **1.2.1 Firmenbuchabfrage**

Am 5. Oktober 2007 führte das Finanzamt eine Firmenbuchabfrage zu FN\*\*\*\*1 (betreffend die ENKELGESELLSCHAFT, kurz Enkelin) durch, aus der sich ergab, dass die Enkelin mit Verschmelzungsvertrag vom 4. Mai 2006 als übertragende Gesellschaft auf die Bw. als übernehmende Gesellschaft verschmolzen worden war. Die Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch erfolgte am 15. Juni 2006.

### **1.2.2. Vorhalteverfahren**

#### **1.2.2.1 Vorhalt vom 5.10.2007**

Mit Vorhalt vom 5. Oktober 2007 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Vorlage von Kopien sämtlicher Urkunden, die betreffend die Abwicklung des Erwerbs der Enkelin sowie der Zuschussgewährung von Großmutter abgeschlossen wurden, sowie des Abtretungsvertrages vom 2. Februar 2006. Weiters richtete es folgende Fragen an die Bw:

„Wurde hinsichtlich des Forderungsverzichtes gegenüber der ENKELGESELLSCHAFT bereits eine Gesellschaftsteuererklärung gelegt?

Wenn ja, unter welcher Zahl?

Erfolgte die Bezahlung von Verbindlichkeiten gemäß § 2 (1) der Erklärung vom 3.5.2006 durch Überweisung vom 27.2.2006 der Großmutter auf das Treuhandkonto oder handelt es sich um einen weiteren Vorgang?

Um detaillierte Sachverhaltsdarstellung wird ersucht.“

#### **1.2.2.2. Vorhaltsbeantwortung vom 12.11.2007**

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelt die Bw. dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 12. November 2007 eine Kopie des Abtretungsvertrages vom 2. Februar 2006 und nahm zur Gewährung des Gesellschafterzuschusses wie folgt Stellung:

Nach der Abtretung der Anteile an der Enkelin an die BW und die TREUHÄNDERIN sei von der Großmutter ein Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 6.468.915,30 an die BW gewährt worden, wie aus der Beilage zur Gesellschaftsteuererklärung vom 9. Februar 2007 hervorgehe.

Weiters habe die Großmutter Verbindlichkeiten der Enkelin in Höhe von € 11.629.350,74 bezahlt und sodann auf einen Teil der durch die Bezahlung auf sie im Wege der Legalzession übergegangen Forderungen gegen die Enkelin in Höhe von € 1.829.350,74 verzichtet.

Diese Vorgänge könnten wie folgt dargestellt werden:

- Forderungsverzicht gegenüber der Enkelin

Im Zusammenhang mit dem Forderungsverzicht der Großmutter sei keine Gesellschaftsteuererklärung gelegt worden, da es sich bei diesem Vorgang um einen Großmutterzuschuss gehandelt habe. Im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes sei die Großmutter lediglich mittelbar an der Enkelin beteiligt gewesen. Die Enkelin sei zu diesem Zeitpunkt zu 99% von der BW sowie zu 1% von der TREUHÄNDERIN (treuhändig für die BW) gehalten worden. Die BW wiederum sei zu 99% von der Großmutter und zu 1% von der TREUHÄNDERIN (treuhändig für die Großmutter) gehalten worden. Es seien daher im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes lediglich die BW und die TREUHÄNDERIN als Gesellschafter im Sinne des § 2 Z. 4 KVG zu betrachten gewesen. Da der Zuschuss durch die Großmutter ohne Einbindung ihrer Tochtergesellschaft der BW erfolgt sei falle in diesem Zusammenhang keine Gesellschaftsteuer an. Es seien durch die Übernahme der Verbindlichkeiten durch die Großmutter weiters keine Gebühren angefallen, da es sich bei der Forderungseinlösung nach § 1422 ABGB um eine Legalzession handle, die nicht unter den Tatbestand des § 33 TP 21 GebG falle (vgl. Arnold, GebG, 7. Auflage, § 33 TP 21, Rz 10).

- Bezahlung der Verbindlichkeiten gem § 2 Abs 1 der Erklärung vom 3.5.2006

Die Bezahlung der Verbindlichkeiten der Enkelin sei gemäß dem Punkt 2.2.5. des Abtretungsvertrages vom 2. Mai 2006 im Zeitraum zwischen dem 27. Februar 2006 und dem 3. Mai 2006 durch die im Abtretungsvertrag bestimmten Treuhänder aus den am 27. Februar 2007 überwiesenen Mitteln erfolgt.

### 1.3. Gesellschaftsteuerbescheide vom 7. April 2008

Am 7. April 2008 erließ das Finanzamt zwei Gesellschaftsteuerbescheide an die Bw., einen mit einer Gesellschaftsteuerfestsetzung in Höhe von € 64.689,15 und einen zweiten mit einer Gesellschaftsteuerfestsetzung in Höhe von € 18.293,51. Der Bescheid über € 64.689,15 erwuchs in Rechtskraft und ist nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Der Bescheid über € 18.293,51 wurde an die Bw. als Rechtsnachfolgerin der ENKELGESELLSCHAFT adressiert und enthält folgende Begründung:

*„Der Forderungsverzicht in Höhe von € 1.829.350,74 mit Wirkung zum 1.5.2006 steht in Zusammenhang mit der Verschmelzung der ENKELGESELLSCHAFT mit der BW-ALT laut Verschmelzungsvertrag vom 4.5.2006.*

*In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist vom Vorliegen eines Zuschusses eines Gesellschafters auszugehen, der somit der Gesellschaftsteuer unterliegt.“*

### 1.4. Berufung

In der Berufung gegen den Bescheid, mit dem Gesellschaftsteuer in Höhe von € 18.293,51 festgesetzt wurde, wandte die Bw. ein, dass nach § 2 Z 4 KVG freiwillige Leistungen „eines Gesellschafters“ (an eine inländische Kapitalgesellschaft) der Gesellschaftsteuer unterlägen. Hierbei handle es sich um eine sogenannte formalrechtliche Anknüpfung (Dorazil, KVG, § 5 Abschnitt VI.1), d.h. nur Leistungen des zivilrechtlichen Eigentümers der Anteile an der die Leistung empfangenden Gesellschaft unterlägen der Gesellschaftsteuer.

Die Großmutter habe am 3. Mai 2006 eine Erklärung gegenüber der Enkelin abgegeben, mit der die Großmutter im Ausmaß von € 1.829.350,74 auf eine Forderung gegenüber der Enkelin verzichtet habe. Gesellschafter der Enkelin seien in diesem Zeitpunkt (Forderungsverzicht) die Bw. und die TREUHÄNDERIN AG, welche ihren Geschäftsanteil treuhändig für die Bw. gehalten habe, gewesen; die Großmutter habe keinen Geschäftsanteil an der Enkelin gehabt. Die Großmutter habe erst nach Eintragung der Verschmelzung der Enkelin auf die Bw. am 15. Juni 2006 unmittelbare Gesellschafterstellung erlangt.

Da die Großmutter im Zeitpunkt des Forderungsverzichts unmittelbar keinen Anteil an der Enkelin gehalten habe, sei der Forderungsverzicht nicht im Sinne des § 2 Z 4 KVG tatbestandsmäßig gewesen, weil es an der unmittelbaren Gesellschafterstellung mangle.

2. Wenngleich es bei der Gesellschafterstellung iSd § 2 Z 4 KVG allein auf eine formale Betrachtungsweise ankomme, so mag es bei der Frage, wem die Leistung des Zuschusses (hier: Forderungsverzicht) zuzurechnen ist, auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ankommen (EuGH 17.10.2002, C-339/99). Wenn also im Falle eines Großmutterzuschusses die Tochtergesellschaft in den Vorgang involviert sei, könne es zu einer Zurechnung des Zuschusses zur Tochtergesellschaft kommen (vgl. Erlass AÖF 2003/139. Pkt. 5.1. und die dort unter den Gliederungspunkten 2 bis 4 genannten Beispiele). Umgekehrt gebe es keinen Anhaltspunkt für eine Zurechnung zur Tochtergesellschaft, wenn diese in den Vorgang gar nicht involviert sei (vgl. Erlass AÖF 2003/139. Pkt. 5.1. Gliederungspunkt 1).

Im vorliegenden Fall sei die Bw. in den Forderungsverzicht seitens der Großmutter gegenüber der Enkelin in keiner Weise involviert gewesen, sodass es im Lichte der Rechtsprechung des EuGH keinen Anhaltspunkt gebe, der Bw. als unmittelbarer Gesellschafterin den Zuschuss (Forderungsverzicht) zuzurechnen.

3. Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 19.12.2002, 2001/16/0448, welche sich auf die o.g. Rechtsprechung des EuGH vom 17.10.2002, C-339/99 stütze, unterlägen jene Leistungen der Gesellschaftsteuer, welche im Hinblick auf eine zukünftige Gesellschafterstellung geleistet werden, also wenn ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung des Zuschusses und der Verschmelzung der Tochter- und der Enkelgesellschaft bestehe. Dazu sei anzumerken, dass nach der Rechtsprechung des EuGH (vom 17.10.2002, C-339/99, Rn 39) jene Leistungen der Gesellschaftsteuer unterlägen, welche tatsächlich zur Erlangung der Gesellschafterstellung hingegeben werden - also Bedingung für die Erlangung der Gesellschafterstellung seien-, nicht jedoch solche Leistungen, bei denen bloß ein zeitlicher - jedoch kein kausaler - Zusammenhang zwischen dem Zuschuss und der Erlangung der Gesellschafterstellung besteht.

Wenngleich ein zeitliches Naheverhältnis zwischen der Erklärung über den Forderungsverzicht (3. Mai 2006) und dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages zwischen der Bw. und der Enkelin (4. Mai 2006, Eintragung der Verschmelzung am 15.6.2006) bestehe, so bestehe doch im vorliegenden Fall kein kausaler Zusammenhang, hätten doch die Verschmelzung und der Zuschuss an Enkelin unterschiedliche, nicht zusammenhängende Ursachen:

(i) Die Logistikkimmobilie, deren Eigentümer die Enkelin sei, sei eines von mehreren Investitionsobjekten des X-Fonds, dessen Kapitalanlagegesellschaft die Großmutter sei. Nach dem deutschen Investmentgesetz dürfe jedoch der Fond keine „doppelstöckigen“ Strukturen haben, d.h. Investitionsobjekte dürften nur über eine Kapitalgesellschaft - nicht jedoch über zwei - gehalten werden. Diese sei der Grund für die Verschmelzung der Bw. und der Enkelin gewesen. Zeitlich müsse diese Verschmelzung möglichst rasch nach dem Erwerb (Abtretungsvertrag am 2.2.2006, Übergang des Eigentums an den Anteilen [Closing“] im März 2006) erfolgen, um mit dem deutschen Investmentgesetz konform zu gehen.

(ii) Um die Verschmelzung handelsrechtlich zu ermöglichen, habe die Großmutter einen Zuschuss an die Bw. in Höhe von € 6.468.915,30 gewähren müssen (dies sei die Kaufpreisverbindlichkeit, die in der Bw. zu Buche gestanden sei), weil die Verschmelzung ansonsten gegen Kapitalerhaltungsvorschriften verstoßen hätte.

(iii) Zu beachten sei, das ein Zuschuss an die Enkelin im Hinblick auf die handelsrechtliche Zulässigkeit der Verschmelzung nicht geboten gewesen sei, weil die Enkelin eine Liegenschaft im Wert von ca. € 20 Mio. und Verbindlichkeiten in Höhe von ca. € 12 Mio. gehabt habe, also nicht real überschuldet gewesen sei.

(iv) Der Grund für den Forderungsverzicht in Höhe von € 1.829.350,74 gegenüber der Enkelin sei ein wirtschaftlicher: Die (institutionellen) Investoren des X-Fonds hätten die wirtschaftliche Vorgabe, Investments mit höchstens 50% Fremdkapital einzugehen. Aus diesem Grund habe man der Enkelin ca. € 2 Mio. als Eigenkapital zugeschossen, um eine Eigenkapitalquote von 50% (= 10 Mio. Verbindlichkeiten, 20 Mio. Wert der Liegenschaft) zu erreichen. Auch hier sei Eile geboten gewesen, weil sich die Investoren nicht länger dem Risiko einer höheren Fremdkapitalquote aussetzen wollten.

(v) Der Zuschuss an die Bw. in Höhe € 6.468.915,30 und jener an die Enkelin in Höhe von € 1.829.350,74 seien nur der Einfachheit halber in einem Dokument erklärt worden, hätten jedoch unterschiedliche Beweggründe gehabt. Zwischen dem Zuschuss an die Enkelin und der Verschmelzung bestehe keinerlei kausaler Zusammenhang, dieser Zuschuss sei weder eine rechtliche noch ein wirtschaftliche Bedingung für die Verschmelzung und der damit verbundenen Erlangung der Gesellschafterstellung gewesen. Dass die Verschmelzung und der Zuschuss an die Enkelin in zeitlicher Nähe erfolgt seien, habe sich schlichtweg daraus ergeben, dass sich aufgrund des Erwerbes der Anteile (Closing) im März 2006 und der gebotenen Eile, den rechtlichen Vorgabe des deutschen Investmentgesetzes einerseits und den wirtschaftlichen Vorgaben der Investoren des Fonds andererseits Genüge zu tun, ein kurzes Zeitfenster ergab, um beide Maßnahmen umzusetzen.

4. Der EuGH habe in seinem Erkenntnis vom 12.1.2006, C-494/03 angedeutet, dass ein Großmutterzuschuss dann der Gesellschaftsteuer unterläge, wenn der Zuschuss im alleinigen Interesse der Tochtergesellschaft (unmittelbare Gesellschafterin) liege. Der Erlass AÖF 2006/134 führe dazu aus, dass es auf besondere Umstände ankomme, aus denen ein solches Interesse der Tochtergesellschaft hervorgeht.

Dazu sei anzumerken, dass der Forderungsverzicht (Zuschuss) - wie oben unter 3. (IV) ausgeführt - im ausschließlichen Interesse der Investoren des Fonds erfolgt sei, nämlich um eine Eigenkapitalquote von 50% herzustellen.

Aus den o.g. genannten Gründen unterläge der Forderungsverzicht der Großmutter gegenüber der Enkelin iHv € 1.829.350,74 nicht der Gesellschaftsteuer und werde daher die Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides beantragt.

### 1.5. Berufungsvorentscheidung

Dem hielt das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung Folgendes entgegen:

*„Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 Z 4 KVG freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise ist zu beurteilen, wem die Leistung, unabhängig von deren tatsächlicher Herkunft, zuzurechnen ist und wer, unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger, der eigentliche Empfänger der Leistung ist. Der Forderungsverzicht wird mit zugeschossenem Eigenkapital in der Berufung genannt. Nun obliegt die Eigenkapitalausstattung dem Gesellschafter, sodass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die verfahrensgegenständliche Leistung eine Gesellschafterleistung darstellt.“*

### 1.6. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs 1 Z. 1 BAO sowie auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO. Zur Begründung ergänzte sie noch Folgendes:

Mittelbar Beteiligte seien grundsätzlich nach wie vor nicht Gesellschafter iSd RL 69/335/EWG und auch nicht iSd § 5 Abs. 2 KVG.

Anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise sei nur zu beurteilen, wem die Leistung zuzurechnen sei bzw. wer - unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger - der eigentliche Empfänger der Leistung sei. Dh anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise sei zu beurteilen, ob der Verzicht auf die Forderung durch die Großmutter eine Leistung der Großmutter an die Bw. darstelle. Dies werde von der Behörde verkannt, da sie die verfahrensgegenständliche Leistung „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ als Gesellschafterleistung qualifiziere und daraufhin der Enkelgesellschaft Gesellschaftsteuer vorschreibe. Würde im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Leistung der Großmutter eine an die Bw. darstellen, so würde dies Gesellschaftsteuer auf Ebene der Bw. begründen - dass dies sei nicht der Fall sei solle im Folgenden noch gezeigt werden.

Im Sinne der vom VwGH im Hinblick auf die EuGH-Urteile C-399/99 und C-71/00 vertretenen Rechtsansicht könne weiteres festgestellt werden, dass freiwillige Leistungen eines mittelbaren Gesellschafters nur dann den Tatbestand des § 2 Z 4 KVG verwirklichen, wenn bei wirtschaftlicher Beurteilung davon auszugehen sei, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen der Gewährung der freiwilligen Leistung und einer späteren Erlangung unmittelbarer Gesellschafterstellung ergeben sei. Im vorliegenden Fall sei wie in der Berufung geschildert kein kausaler Zusammenhang zwischen der Gewährung des Zuschusses und der Erlangung der unmittelbaren Gesellschafterstellung gegeben. Dieser werde von der Behörde auch nicht festgestellt. Wie in der Berufung geschildert sei die Leistung weder zur Erlangung der Gesellschafterstellung hingegeben, noch sei die Leistung hingegeben worden, weil von einer späteren Erlangung der unmittelbaren Gesellschafterstellung ausgegangen worden sei - vielmehr sei für die freiwillige Leistung die Erlangung der gewünschten Fremdmittelquote ursächlich gewesen. Diese wäre jedoch auch im Falle des Weiterbestehens einer „doppelstöcki-

gen“ Struktur durch den besagten Forderungsverzicht herzustellen gewesen. Der Verzicht auf die Forderung (bzw. Zuschüsse zur Erlangung der vorgeschriebenen Fremdmittelquote) hätte somit auch im Falle, dass die Großmutter weiterhin lediglich mittelbare Gesellschafterstellung innegehabt hätte, erfolgen müssen. Die Erlangung der unmittelbaren Gesellschafterstellung stelle somit keine *conditio sine qua non* für die Gewährung der Leistung dar, womit eine Kausalität per definitionem ausgeschlossen sei. Die Gewährung der Leistung sei somit nicht in der späteren Erlangung der unmittelbaren Gesellschafterstellung begründet.

Der Forderungsverzicht stelle auch keine Leistung der Bw. an die Enkelin dar, da es wie im Erlass vom 28.3.2006, BMF-010206/0048-VI/10/2006, geschildert für eine Zurechnung der Leistung zur Bw. nicht genügen könne, dass die Leistung das Gesellschaftsvermögen der Bw. erhöht - sei diese Erhöhung doch nicht mehr als eine „automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung der zugunsten der Enkelgesellschaft erbrachten Einlage“ (vgl. in diesem Sinne auch Punkt 4.1. des Erlasses vom 7.5.2008, BMF-010206/0050-VI/5/2008). Es müsste im Sinne der Rechtsprechung des EuGH (C-494/03) somit ein anderes, überragendes Interesse der Bw. gegeben sein. Ein solches sei jedoch nicht vorhanden und habe somit von der Behörde nicht aufgezeigt werden können.

Sollte somit die Begründung der Behörde so auszulegen ein, dass der Verzicht der Großmutter nach Ansicht der Behörde eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung der Großmutter an die Bw. darstelle, so sei dem zu entgegen, dass es für eine Zurechnung zur Bw. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise besonderer Umstände bedürfe (vgl. Punkt 3.1. des Erlasses vom 17.4.2007, BMF 010206/VI/5/2007), die zu einer Zurechnung der Leistung unmittelbar im Vermögen der Bw. führen. Solche Umstände seien hier allerdings nicht gegeben. Die „automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung“ nämlich dass die Leistung das Gesellschaftsvermögen der Bw. erhöht, könne wie oben geschildert nicht ausschlaggebend sein. Im Übrigen wäre in diesem Fall die Gesellschaftsteuer mit Bescheid der „BW-NEU“ (ehemalige Tochter) und nicht der „BW. a Nf ENKELIN“ (ehemalige Enkelin) vorzuschreiben gewesen.

Die in der Bescheidbegründung von der Behörde angeführte Bezeichnung des Forderungsverzichts im Berufungsschreiben mit „zugeschossenem Eigenkapital“ und die daraus abgeleitete Rechtsfolgen, könne eine stichhaltige Begründung nicht ersetzen und widerspreche darüber hinaus der von der Behörde forcierten Beurteilung nach dem wahren Gehalt anstelle einer formalen Betrachtungsweise.

Abschließend wiederholte die Bw. ihre Berufungsausführungen und beantragte die Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides.

## **2. Verfahren vor dem UFS**

### **2.1. Ermittlungen seitens des UFS**

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr\*\*\* sowie durch Abfragen im Firmenbuch zu FNxxxxx und FN\*\*\*\*1 samt Einsicht in die elektronische Urkundensammlung des Firmenbuches (insbesondere in den Verschmelzungsvertrag zwischen der Bw. und der Enkelin vom 4. Mai 2006).

### **2.2. Mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat**

In der am 15. Oktober 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der steuerliche Vertreter der Bw. (kurz PV), nach dem der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensablauf durch die Referentin wie in der den Parteien ausgehändigten Beilage zur Niederschrift referiert worden war, dass es zum vorgetragenen Sachverhalt keine Ergänzungen gebe.

Der PV brachte ergänzend vor, dass es klar sei, dass die Verschmelzung schon geplant war, als der Forderungsverzicht abgegeben wurde. Doch hätten Verschmelzungsvertrag und Forderungsverzicht nichts miteinander zu tun. Der Forderungsverzicht habe nichts mit der Erlangung der Gesellschafterstellung zu tun, sondern sei er abgegeben worden, um die Investoren zufriedenzustellen, nämlich um zur Eigenkapitalquote von 50% zu kommen. Tatsächlich läge ein echter Großmutterzuschuss vor.

Der Vertreter der Amtspartei stellte klar, dass es bei seiner im angefochtenen Bescheid und in der BVE dargelegten Rechtsansicht bleibe.

Zur Berufungsvorentscheidung merkte der PV an, dass der klassische Großmutterzuschuss immer ins Eigenkapital der Enkelgesellschaft gehe und daher die Begründung der Berufungsvorentscheidung nicht richtig sei.

Dem erwiderte der Vertreter der Amtspartei, dass die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung im Zusammenhang mit den Berufungsausführungen über die Investoren zu sehen seien. Die Investoren würden weggehen, wenn die Eigenkapitalausstattung „nicht mehr stimmt“. Und das liege sehr wohl im Interesse der Gesellschafterin.

Dazu ergänzte der PV, dass das die Investoren der Großmuttergesellschaft seien und nicht der mittelbaren Gesellschafterin. Der Kausalzusammenhang fehle. Es gehe um Bilanzsanierung und nicht um die Erlangung der unmittelbaren Gesellschafterstellung. Den Ausführungen des Finanzamtes, dass der Vorgang dennoch in den Erwerb der Anteile eingebettet sei, in die gesamte Finanzierung inklusive Verschmelzung, sodass sich auch daraus eine Zurechnung an die Gesellschafterin ergebe, widersprach der PV und betonte er nochmals, dass der Forderungsverzicht nur zeitgleich erfolgt sei. Denn die Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag haben nur vorgeesehen, dass die Bankverbindlichkeiten rückzuführen seien. Das habe die UBS KAG auch gemacht und damit selbst die Stellung eines Gläubigers erlangt. Der nachfolgende Forderungsverzicht sei weder Bestandteil des Kaufvertrages noch eine Bedingung für den Erwerb der Anteile bzw. die Erlangung der unmittelbaren Gesellschafterstellung gewesen. Zum Hinweis des Finanzamtes, dass in der Erklärung vom 3. Mai die Finanzierungsverpflichtung näher ausgeführt werde und der Forderungsverzicht schon Bestandteil des gesamten Vorganges (Abtretungsvertrag - Abtretungsvorgang - Finanzierungsverpflichtung) werde, betonte der PV abermals, dass

nur weil der Forderungsverzicht im selben Dokument wie der Gesellschafterzuschuss erklärt werde, er dadurch keinen kausalen Zusammenhang zum Kaufvertrag erlange.

Abschließend ersuchte der Vertreter der Amtspartei, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Bw. ersuchte, der Berufung stattzugeben.

**Über die Berufung wurde erwogen:**

**A. Sachverhalt**

Auf Grund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens und den Ausführungen der Bw. in ihren schriftlichen Eingaben und bei der mündlichen Berufungsverhandlung steht folgender Sachverhalt fest:

**Gesellschaftszweck der Großmutter**

Die Großmuttergesellschaft mbH (kurz Großmutter) hat ihren Sitz in Deutschland und verwaltet als Kapitalanlagegesellschaft für institutionelle Anleger mehrere offene Immobilienfonds im Sinne des deutschen Investmentgesetzes (kurz InvG), darunter einen Spezialfonds mit der Bezeichnung „X-Fonds Nr. 1“, der in Logistikzentren in Deutschland und Österreich investiert.

**Beteiligungsverhältnisse/Gesellschaftszweck der Bw.**

Die nunmehrige Berufungswerberin (kurz Bw.) wurde im Sommer 2005 unter der Firma BW-ALT (kurz BW) mit dem Gesellschaftszweck Beteiligungsverwaltung von der RECHTSANWÄLTE OEG gegründet. Seit Jänner 2006 sind Gesellschafterinnen der Bw. die Großmuttergesellschaft (kurz Großmutter) und die TREUHÄNDERIN AG. Die TREUHÄNDERIN AG fungiert als Treuhänderin für die Großmutter, sodass die Großmutter wirtschaftlich zu 100% an der Bw. beteiligt ist.

**Beteiligungsverhältnisse/Gesellschaftszweck der Enkelin**

Alleingesellschafterin der ENKELGESELLSCHAFT (kurz Enkelin oder Objektgesellschaft) war bis Anfang des Jahres 2006 die \*\*\*Privatstiftung. Mit Spaltungsvertrag vom 19. Dezember 2005 war der operative Betrieb der Enkelin zum Stichtag 30. September 2005 in eine neugegründete GmbH abgespalten worden und verblieben in der Enkelin im Wesentlichen die Liegenschaften EZ\*\*\*KG\*\*\* samt den darauf errichteten Bauwerken (einem Logistikzentrum) mit einem Verkehrswert von rund € 18 bis 20 Mio. sowie die mit diesem Grundbesitz in Zusammenhang stehende Bankverbindlichkeiten in Höhe von rund € 12 Mio.

**Abtretungsvertrag vom 2. Februar 2006**

Am 2. Februar 2006 schlossen die Bw. und die TREUHÄNDERIN AG als Käuferinnen einen Abtretungsvertrag über 99% bzw. 1% der Geschäftsanteile der Enkelin mit der \*\*\*Privatstiftung als Verkäuferin ab. Dabei fungierte die TREUHÄNDERIN AG als Treuhänderin für die Bw., sodass die Bw. wirtschaftlich 100% der Anteile an der Enkelin erwarb.

Im Punkt 5.4. des Abtretungsvertrages wurde festgehalten, dass unverzüglich nach Unterzeichnung des Closing Memorandum und dem damit verbundenen Übergang der Geschäftsanteile auf die Käufer neue Geschäftsführer durch die Käufer bestellt werden, der Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft nach freiem Ermessen der Käufer geändert sowie in weiterer Folge die Gesellschaft auf die Bw. (als übernehmende Gesellschaft) umgehend verschmolzen wird.

Bei Ermittlung des Kaufpreises gingen die Vertragsparteien von den in der Stichtagsbilanz ausgewiesenen Wertansätzen aus. Hier-von ausgenommen wurden die Liegenschaften, deren Wert die Vertragsparteien einvernehmlich mit € 18.000.000,00 festlegten. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von insgesamt € EUR 6.177.826,65 festgelegt, der sich wie folgt zusammensetzte:

	18.000.000,00 €
Wert der Liegenschaften	
./. Buchwert der Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten zum Stichtag gemäß Anlage 2.1.2. (im folgenden Bankkredite)	-12.025.224,38 €
<b>= Vorläufiger Kaufpreis</b>	<b>5.974.775,62 €</b>
Buchwert des Umlaufvermögens zum Stichtag	292.074,11 €
./. Buchwert der Rückstellungen zum Stichtag	-967,52
./. Buchwert der übrigen Verbindlichkeiten zum Stichtag ohne Berücksichtigung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Abschlussprüfer	-88.055,56 €
<b>= Kaufpreisanpassung</b>	<b>203.051,03 €</b>
<b>Summe aus vorläufigem Kaufpreis und Kaufpreisanpassung</b>	<b>6.177.826,65 €</b>

In Punkt 2.1.3. des Abtretungsvertrages verpflichteten sich die Bw. und die TREUHÄNDERIN den Kaufpreis dem Verkäufer im Verhältnis der übernommenen Stammeinlage zu zahlen und dafür Sorge tragen, dass die Bankkredite der Enkelin vollständig zurückgeführt werden.

Punkt 2.2.2. des Abtretungsvertrages hat folgenden Inhalt:

„Die Käufer werden im Verhältnis der durch sie übernommenen Geschäftsanteile dafür Sorge tragen, dass ein Betrag von € 18.203.051,03 (entsprechend der unter Punkt 2.1.2. genannten Summe aus vorläufigem Kaufpreis und Kaufpreisanpassung sowie dem Buchwert der Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten gemäß Anlage 2.1.2. zum Stichtag) zuzüglich der Zinsen nach Punkt 2.1.5 und abzüglich der in der Zeit zwischen Stichtag und Closing von der Gesellschaft geleiteten Tilgungen / Rückführungen der in der Stichtagsbilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten auf ein Treuhandkonto, lautend auf ... („der Treuhänder“) spätestens einen Werktag vor dem Closing überwiesen wird.“

#### **Überweisung aufs Treuhandkonto vom 27.2.2006/Einlösungserklärung**

Am 27. Februar 2006 zahlte die Großmutter einen Betrag von € 18.226.153,18 auf das Treuhandkonto ein. Mit der Weiterleitung eines Teilbetrages in Höhe von € 6.468.915,30 vom Treuhandkonto an die \*\*\*Privatstiftung wurde die Kaufpreisverbindlichkeit der Bw. erfüllt. Mit der Weiterleitung von insgesamt € 11.629.350,74 im Zeitraum zwischen dem 27. Februar 2006 und dem 3. Mai 2006 an die Gläubigerbanken der Enkelin wurden die Bankverbindlichkeiten der Enkelin vollständig getilgt und die Bw. von der von ihr im Punkt 2.1.3. des Abtretungsvertrages übernommenen Verpflichtung („dafür Sorge zu tragen, dass die Bankkredite der Enkelin vollständig zurückgeführt werden“) befreit. Auf Grund der Einlösungserklärung der Großmutter sind die Forderungen der Banken gegenüber der Enkelin gemäß § 1422 ABGB ex lege auf die Großmutter als „Neugläubigerin“ übergegangen (dh. die Enkelin schuldet weiterhin rund € 12 Mio).

#### **Eigentumsübergang der Anteile an der Enkelin am 15.3.2006**

Nach dem alle im Abtretungsvertrag vereinbarten aufschiebenden Bedingungen erfüllt worden waren, wurde von den Vertragsparteien das Closing Memorandum unterzeichnet und erfolgte im März 2006 der zivilrechtliche Übergang des Eigentums an den Anteilen an der Enkelin an die Bw. und die TREUHÄNDERIN AG. Die Großmutter wurde damit indirekte Gesellschafterin („Großmutter“) der Enkelin.

#### **Erklärung der Großmutter vom 3. Mai 2006**

Auf Grund der Erklärung der Großmutter vom 3. Mai 2006 erfolgte einerseits ein „direkter Gesellschafterzuschuss“ in Höhe von € 6.468.915,30 von der Großmutter an die Bw., der der Erreichung eines positiven Verkehrswertes der Bw. diene (Anmerkung: Dieser Zuschuss ist im Berufungsverfahren nicht verfahrensgegenständlich).

Weiters erklärte die Großmutter, einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss an die Enkelin dadurch zu erbringen, dass sie auf ihre Forderungen gegenüber der Enkelin (die sie durch die Forderungseinlösung erworben hatte) hinsichtlich eines Teilbetrages von EUR 1.829.350,74 mit Wirkung zum 1.5.2006 verzichtet.

#### **Verschmelzungsvertrag vom 4. Mai 2006**

Am 4. Mai 2006 schlossen die Enkelin als übertragende Gesellschaft und die Bw. als aufnehmende Gesellschaft einen Verschmelzungsvertrag ab. Darin wurde als Verschmelzungsstichtag der 31. Dezember 2005 festgelegt.

Der Verschmelzungsvertrag wurde von Herrn RECHTSANWALT sowohl für die Enkelin als auch für die Bw. unterzeichnet. Beide Gesellschaften hatten ihm am 24. bzw. 27. März 2006 Spezialvollmachten zum Abschluss des Verschmelzungsvertrages erteilt.

#### **Änderung des Gesellschaftsvertrages der Bw. am 4. Mai 2006**

Ebenfalls am 4. Mai 2006 wurde der Gesellschaftsvertrag der Bw. abgeändert und der Firmenwortlaut der Bw. auf BW-NEU geändert. Weiters wurde in Punkt 3.1. des Gesellschaftsvertrages der Gegenstand des Unternehmens mit Halten, weitere Entwicklung, Bebauung, Verwaltung, Unterhaltung sowie langfristige Vermietung bzw. Verpachtung der mit einem Logistikzentrum bebauten Liegenschaft EZ\*\*\*KG\*\*\* sowie dem Erwerb solcher Gegenstände und Geschäfte, die zur Bewirtschaftung der Liegenschaft erforderlich sind, festgelegt. In Punkt 3.2. des Gesellschaftsvertrages wurde festgehalten, dass die Großmutter ihre Beteiligung an der Bw. für das Immobilien-Sondervermögen „X-Fonds Nr. 1“ hält und sie den besonderen Bestimmungen des deutschen Investmentgesetzes („Deutsches InvG“) unterliegt und sie die Beteiligung an der Gesellschaft nur erwerben und halten darf, wenn die Gesellschaft die für derartige Beteiligungen vorgesehen Beschränkungen des Deutschen InvG einhält. Deshalb wurden die Bw. und ihre Gesellschafter verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die Bw. die Beschränkungen des Deutschen InvG in seiner jeweiligen Fassung beachtet und wurde die Gesellschaft auf solche Tätigkeiten beschränkt, die Großmutter als Kapitalanlagegesellschaft für das Immobilien-Sondervermögen „X-Fonds Nr. 1“ ausüben darf.

#### **Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch**

Am 15. Juni 2006 wurde der Verschmelzungsvertrag im Firmenbuch eingetragen und ist das gesamte Vermögen der Enkelin auf die Bw. übergegangen.

#### **B. Beweiswürdigung**

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in ihren Schriftsätzen. In der mündlichen Verhandlung wurde vom Vertreter der Bw. ausdrücklich erklärt, dass es zum Sachverhalt keine Ergänzungen gibt.

#### **C. 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.

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 RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG) unmittelbar anzuwenden.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) 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.

Nach Ausbau und Systematik der Richtlinie 69/335/EWG bzw. 2008/7/EG wird die Gesellschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft erhoben, die Empfängerin der fraglichen Kapitalzuführung ist. Dies ist gewöhnlich die Gesellschaft, der die in Rede stehenden Mittel oder Leistungen physisch übertragen werden (vgl. EuGH 12.1.2006, C 494/03, „Senior Engineering Investments BV“).

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.

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).

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.

Österreich ist gemeinschaftsrechtlich dazu angehalten, das KVG für nach dem 1.1.1995 verwirklichte Sachverhalte richtlinienkonform und entsprechend der EuGH-Rechtsprechung auszulegen (z.B. VwGH 19.08.1997, 96/16/0151, VwGH 19.02.1998, 97/16/0405, VwGH 30.03.1998, 97/16/0004). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebietet etwa bei Treuhandverhältnissen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040).

Auch wenn die Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft von einer Beteiligungsholding gehalten werden, die Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes aber aus dem Vermögen der die Beteiligungsholding beherrschenden Konzernmutter bestritten wird, gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von einer Gesellschafterleistung auszugehen. Dieser Fall ist durchaus mit einer Treuhandkonstellation vergleichbar ist, in welcher ein Treuhänder zivilrechtlich über das Gesellschaftsrecht verfügt, die Kapitalausstattung aber durch freiwillige Leistungen, die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen, unmittelbar aus dem Vermögen des Treugebers erfolgt (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0040 sowie UFS 24.2.2010, RV/0215-S/08).

Nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes sind Leistungen, deren Zweck in der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers erfolgen, wenn diese Erhöhung vor allem im Interesse des Gesellschafters liegt, dem unmittelbaren Gesellschafter als Leistendem zuzurechnen (vgl. dazu EuGH 21.1.2006, RS C-494/2003, Senior Engineering Investments BV). 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).

Der gegenständliche Forderungsverzicht über € 1.829.350,74 wurde von der Großmutter am 3. Mai 2006 und somit nur einen Tag vor Abschluss des Verschmelzungsvertrages am 4. Mai 2006 abgegeben. Die zeitliche Nähe zwischen Leistung und Umgründungsvorgang ist vergleichbar mit jenem Fall, zu dem der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.12.2002, 2001/16/0448 ua. Folgendes ausgesprochen hat:

*„Im Beschwerdefall wurde das Darlehen der A GmbH bei Erstellung des Jahresabschlusses der Beschwerdeführerin für 1995 mit der „aus dem Großmutterzuschuss resultierenden Zahlungsverpflichtung“ verrechnet. Durch die Umgründungsvorgänge vom 28. September 1995 wurde die A GmbH Gesellschafterin der M GmbH. Dem Umstand, dass das von Hans D. gezeichnete Schriftstück betreffend die Leistung von „Gesellschafterzuschüssen“ an die M GmbH das Datum „26.09.1995“ trägt, kommt im gegebenen Zu-*



sammenhang keine entscheidende Bedeutung zu. Die in diesem Schriftsatz von Hans D, direkter und indirekter Gesellschafter der angeführten Gesellschaften, „zur Stärkung des Eigenkapitals“ der Beschwerdeführerin im eigenen Namen und namens der A GmbH und der SCB AG eingegangenen Verpflichtungen sind ausschließlich im Zusammenhang mit der zwei Tage danach vollzogenen Umstrukturierung des Konzerns zu sehen. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass Hans D am 26. September 1995 eine Stärkung des Eigenkapitals durch ihn und die dort genannten Konzerngesellschaften vorgenommen hat und dass davon völlig unabhängig nur zwei Tage später eine weitgehende Umgründung zu Stande gekommen ist, zumal die am 28. September 1995 getroffenen Vereinbarungen zweifellos eine gewisse Vorbereitungszeit und entsprechende Einigung im Vorfeld benötigten. So war etwa der Notariatsakt über die Verschmelzung immerhin von acht Vertretern der beteiligten Gesellschaften unterfertigt. An der am selben Tag stattgefundenen außerordentlichen Generalversammlung der Beschwerdeführerin nahmen - neben der Urkundsperson - fünf Personen teil. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Beurteilung der Vorgänge ist davon auszugehen, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen den am 28. September 1995 in der vom Gesetz vorgesehenen Form von Notariatsakten abgeschlossenen Vereinbarungen und der Stärkung des Kapitals durch die Leistung eines Zuschusses genau in der Höhe der Darlehensforderung der A GmbH bestanden hatte. Für einen solchen Zusammenhang spricht auch die Höhe des Zuschusses, da es bei gemeinsamer Betrachtung dieses Vertragsgeflechts zu einer - erst bei Erstellung des Jahresabschlusses buchmäßig vollzogenen - Kompensation zwischen Darlehensforderung und vereinbartem Zuschuss (in Wahrheit also zu einem Forderungsverzicht) gekommen ist. Die Leistung des in Rede stehenden Zuschusses im Betrag von S 8.333.333,- ist somit der A. GmbH als Gesellschafterin der verschmolzenen Beschwerdeführerin zuzuordnen. Die belangte Behörde ist daher zu Recht vom Vorliegen freiwilliger Leistungen eines Gesellschafters iS des § 2 Z 4 KVG ausgegangen“.

Ein 3 Tage vor Abschluss eines Verschmelzungsvertrages geleisteter „Großmutterzuschuss“, der zur Herbeiführung eines positiven Verkehrswertes der übertragenden Gesellschaft diente, wurde vom Unabhängigen Finanzsenat als im Interesse der aufnehmenden Gesellschaft liegend beurteilt und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der aufnehmenden Gesellschaft als Leistende (= unmittelbare Gesellschafterin der Leistungsempfängerin) zugerechnet (vgl. UFS 21.3.2012, RV/3174-W/07).

Auch im gegenständlichen Fall besteht nicht bloß eine zeitliche Nähe zwischen Leistung und Umgründung, sondern bestand auch ein kausaler Zusammenhang zwischen Leistung und Verschmelzung. Wie die Bw. selbst betonte, dürfen die von der Großmutter gehaltenen Beteiligungen eine Fremdmittelquote von maximal 50% aufweisen. Ohne den Forderungsverzicht hätten sich mit der Verschmelzung die Verbindlichkeiten der Bw. um rund € 12 Mio. erhöht. Auch wenn dem ein deutlich höherer Verkehrswert der Liegenschaften gegenüberüberstand, so wäre es bei der Bw. zu einer Überschreitung der höchstzulässigen Fremdmittelquote gekommen.

Zum Argument, dass der Forderungsverzicht auch im Falle des Weiterbestehens einer „doppelstöckigen“ Struktur wegen der Erlangung der gewünschten Fremdmittelquote erforderlich gewesen wäre, ist zu bemerken, dass bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Abtretungsvertrages am 2. Februar 2006 vorbestimmt war, dass eine Verschmelzung der Enkelin auf die Bw. durchgeführt werden wird (siehe Punkt 5.4. des Abtretungsvertrages). Daraus wird gefolgert, dass bereits im Februar 2006 für alle Beteiligten klar war, dass letztendlich Immobilie (Logistikzentrum) und Verbindlichkeiten im Wege der Verschmelzung von der Enkelgesellschaft auf die Bw. übergehen sollen. Die Lage ist vergleichbar mit dem Fall eines Autokaufvertrages, in welchem festgehalten wird, dass zu einem späteren Zeitpunkt noch Winterreifen geliefert werden, wobei die Auswahl der Reifenmarke dem Autohändler vorbehalten bleibt. Bereits von Anfang stand das Gesamtkonzept (zunächst Erwerb der mittelbaren Gesellschafterstellung durch die Großmutter und anschließende Verschmelzung und Änderung des Gesellschaftszweckes der Bw. und damit Erwerb der direkten Gesellschafterstellung der Großmutter an einer Immobilien-Gesellschaft iSd § 68 dt. InvG) fest und damit auch, dass bei der Verschmelzung der Enkelin auf die Bw. nicht nur die Beschränkungen des dt. InvG als auch die Vorgaben der Investoren zu beachten sein werden. Auch wenn die Großmutter bei Abschluss des Abtretungsvertrages im Februar 2006 noch keine verbindliche Zusage über einen Zuschuss in einer bestimmten Höhe tätigte, so war dem Grunde nach klar, dass für die beabsichtigte Umgründungsmaßnahme als weitere Schritte hier nicht nur die handelsrechtlichen Voraussetzungen (positiver Verkehrswert sowohl der aufnehmenden als auch der untergehenden Gesellschaft) zu erfüllen sind, sondern eine Senkung der Fremdmittelquote auf unter 50% zu erfolgen hat. Der Forderungsverzicht erfolgte insofern im Interesse der Bw. als unmittelbare Gesellschafterin der „Enkelgesellschaft“ als erst dadurch erreicht wurde, dass die geplante Verschmelzung den wirtschaftlichen Vorgaben der Investoren entsprach. Die Reduzierung der Fremdmittelquote bei der Enkelgesellschaft unmittelbar vor Verschmelzung ist durchaus vergleichbar mit jenen Fällen, in den zur Ermöglichung der Verschmelzung ein Zuschuss zur Erreichung eines positiven Verkehrswertes der Enkelgesellschaft geleistet wird (vgl. abermals UFS 21.03.2012, RV/3174-W/07) und wurde daher die Leistung der „Großmutter“ nach Ansicht des erkennenden Senates vom Finanzamt zu Recht der Bw. als Leistende zugerechnet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Oktober 2012