



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher und den Hofrat Mag. M. Mayr als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revision der V GmbH in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31. Juli 2023, RV/7100011/2018, betreffend Gesellschaftsteuer (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten), den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung:

- 1 Mit Bescheiden vom 19. Dezember 2016 setzte das damals zuständige Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) gegenüber der Revisionswerberin jeweils für indirekte Gesellschafterzuschüsse Gesellschaftsteuer iHv 612.000 €, 196.320 € und 97.680 € fest.
- 2 Gegen diese Bescheide erhob die Revisionswerberin Beschwerden, welche das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung abwies. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das infolge eines Vorlageantrags zuständig gewordene Bundesfinanzgericht die Beschwerden ab. Zudem sprach es aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 3 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts sei der einzige Gesellschaftszweck der Revisionswerberin das Halten und Verwalten der Beteiligung an der E. An der Revisionswerberin seien vier Gesellschafter beteiligt, wobei die A2 51 % der Anteile halte. 16,36 % an der Revisionswerberin halte die B1, 8,14 % die C1 sowie 24,5 % die D. A1, B1





und C1 seien jeweils hundertprozentige Töchter der A2, B2 und C2. Die Revisionswerberin halte 99,9999889 % der E, den Rest die A1.

- 4 Am 6. Dezember 2011 sei zwischen A2 und A1, B2 und B1, C2 und C1 sowie D eine Gesellschaftervereinbarung geschlossen worden, die von den unmittelbaren und mittelbaren Gesellschaftern unterzeichnet worden sei und die einen Restrukturierungsplan der E zum Gegenstand gehabt habe. Mit Schreiben vom 3. Oktober 2012 habe die D der Revisionswerberin einen nicht rückzahlbaren Zuschuss iHv 29,400.000 € zugesagt. Dieser sei der Gesellschaftsteuer unterworfen worden.
- 5 Mit Schreiben vom 7. Oktober 2013 habe die B2 der Revisionswerberin einen nicht rückzahlbaren Zuschuss iHv 19,632.000 € zugesagt. Mit Schreiben vom 8. Oktober 2013 habe die C2 der Revisionswerberin einen nicht rückzahlbaren Zuschuss iHv 9,768.000 € zugesagt. Mit Schreiben vom 11. Oktober 2013 habe die A2 der Revisionswerberin einen nicht rückzahlbaren Zuschuss iHv 61,200.000 € zugesagt. Die Zuschüsse, die dem Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter (A1, B1 und C1) an der Revisionswerberin entsprächen, seien am 16. Oktober 2013 auf deren Bankkonto erfolgt. An diesem Tag sei in der Hauptversammlung der E der Beschluss zur Erhöhung des Grundkapitals gefasst worden.
- 6 A1, B1 und C1 hätten der Revisionswerberin jeweils die Genehmigung zur Stimmabgabe in der Generalversammlung der E zur Erhöhung des Grundkapitals um 120,000.000 € durch Ausgabe von neuen Stammaktien erteilt.
- 7 Begründend führte das Bundesfinanzgericht sodann in rechtlicher Hinsicht aus, dass hinsichtlich der an die Revisionswerberin gewährten Großmutterzuschüsse unstrittig freiwillige Leistungen an eine inländische Kapitalgesellschaft vorlägen, die geeignet gewesen seien, den Wert der Gesellschaftsrechte an ihr zu erhöhen. Es genüge nach näher genannter Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) nicht, bei Gesellschaften, die zu einem Konzern gehörten, allein die formelle Herkunft der Einlage festzustellen. Auch



der Verwaltungsgerichtshof habe im Bereich der Gesellschaftsteuer auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abgestellt.

- 8 Die Gesellschaftervereinbarung vom 6. Dezember 2011 sei von und zwischen den Großmüttern und unmittelbaren Gesellschaftern abgeschlossen und unterzeichnet worden. Auch wenn diese eine zwingende Vorgangsweise nicht vorgesehen habe, sondern Compliance-Regeln aufstellten, seien diese letztlich so angewendet worden.
- 9 Die Finanzierung habe das Ziel der Eigenkapitalstärkung der E gehabt, welche letztlich durch die Kapitalerhöhung erfolgt sei. Dazu habe es der Beschlussfassung auf Ebene der Revisionswerberin durch die unmittelbaren Gesellschafter bedurft. Die Zuschussleistungen und die durch diese finanzierte Kapitalerhöhung stünden in engem Zusammenhang. Dem Einwand, dass eine Einbeziehung der unmittelbaren Gesellschafter nicht erfolgt sei, könne daher nicht gefolgt werden.
- 10 Die Zuschüsse seien in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den unmittelbaren Gesellschaftern zuzurechnen und daher zu Recht von der Abgabenbehörde der Gesellschaftsteuer unterzogen worden.
- 11 Dagegen richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, zu deren Zulässigkeit - auf das Wesentliche zusammengefasst - vorgebracht wird, das angefochtene Erkenntnis stehe im Widerspruch zu näher genannter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Zurechnung von Großmutterzuschüssen.
- 12 Der Verwaltungsgerichtshof hat gemäß § 36 VwGG das Vorverfahren eingeleitet. Die vor dem Verwaltungsgericht belangte Behörde erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der sie die kostenpflichtige Zurück-, in eventu Abweisung der Revision beantragte.
- 13 Nach Art. 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.

- 14 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Nach § 34 Abs. 3 ist ein Beschluss nach § 34 Abs. 1 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.
- 15 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 16 Gemäß § 2 Z 4 Kapitalverkehrssteuergesetz (KVG) vom 16. Oktober 1934, dRGBL. I S 1058 idF BGBl. Nr. 629/1994, unterlagen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehörten nach lit. a dieser Gesetzesstelle Zuschüsse. Dass die gegenständlichen Zuschüsse nicht freiwillig erfolgt wären, wird in der Revision nicht vorgebracht.
- 17 Nach der Rechtsprechung des EuGH und der dieser folgenden ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden - Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. VwGH 24.11.2016, Ra 2016/16/0108, mwN).
- 18 Nach dem Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006, *Senior Engineering Investments*, C-494/03, bewirkt eine Kapitalzuführung von der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Enkelgesellschaft und sie ist geeignet, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen (Rn. 37 und 38). Der fragliche Beitrag



wurde zwar vom Gesellschafter des Gesellschafters geleistet, jedoch ist hinsichtlich der Herkunft einer Kapitalzuführung nicht von einem förmlichen Ansatz auszugehen, sondern nach der tatsächlichen Zurechnung zu fragen. Wenn der Beitrag von der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft gezahlt worden war, um den Wert der Gesellschaftsanteile an diesem zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters der Enkelgesellschaft lag, ist der genannte Beitrag diesem zuzurechnen. Es handelt sich daher um eine „Leistung eines Gesellschafters“ im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Rn. 39). Folglich ist ein solcher Beitrag nach der genannten Richtlinie bei der Enkelgesellschaft gesellschaftsteuerpflichtig (vgl. VwGH 12.11.2019, Ra 2018/16/0122).

- 19 Das Bundesfinanzgericht gelangte im angefochtenen Erkenntnis mit näherer Begründung zum Schluss, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Zuschuss als seitens A1, B1 und C1 an die Revisionswerberin erbracht worden anzusehen sei. Das Bundesfinanzgericht führt in diesem Zusammenhang u.a. an, dass mit dem Kapitalzuschuss der Verkehrswert der Revisionswerberin und somit deren Gesellschaftsvermögen und der Wert der Gesellschaftsanteile an der Revisionswerberin erhöht worden sei. Auch seien die Zuschüsse von den operativ tätigen Großmuttergesellschaften ohne Auflagen gewährt und im Verhältnis ihrer Anteile geleistet worden. Es habe der Beschlussfassung auf Ebene der Revisionswerberin durch die unmittelbaren Gesellschafter (A1, B1, C1 und D) bedurft. Die Zuschussleistungen und die durch diese finanzierte Kapitalerhöhung stünden in engem Zusammenhang. Die Zuschüsse hätten letztlich der Erfüllung des Gesellschaftszwecks der Revisionswerberin - nämlich dem Halten und Verwalten der Beteiligung an der E - gedient, womit die Kapitalzuschüsse jedenfalls im Interesse der Gesellschafter gelegen seien.
- 20 Den genannten Ausführungen tritt die Revisionswerberin im Wesentlichen nur damit entgegen, dass sie vorbringt, dem genannten Urteil des EuGH, C-494/03, sei zu entnehmen, dass eine Zurechnung ein „überwiegendes oder fast



ausschließliches Interesse des direkten Gesellschafters“ erfordere und dies sich aus den Umständen des Einzelfalls ergebe. Eine solche Interessenslage sei auf Ebene der A1, B1 und C1 „weit und breit nicht erkennbar“, weshalb eine Zurechnung der Zuschussleistungen nicht in Betracht komme. Damit zeigt die Revisionswerberin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf.

- 21 Abgesehen davon, dass dem Urteil des EuGH, C-494/03, ein „überwiegendes oder fast ausschließliches Interesse des direkten Gesellschafters“ als Erfordernis nicht zu entnehmen ist, zeigt die Revisionswerberin auch nicht auf, warum ein (behauptetes) Interesse der Großmuttergesellschaften an der Wertsteigerung der Anteile an den Enkelgesellschaften ein ebensolches Interesse der Muttergesellschaften - welches das Bundesfinanzgericht insbesondere mit der Erfüllung des Gesellschaftszwecks der Revisionswerberin und dem engem Zusammenhang der Zuschussleistungen und der durch diese finanzierten Kapitalerhöhung begründete - verdränge. Dass die mit der Zuschussleistung an die E einhergehende Werterhöhung der Anteile an der Revisionswerberin („Wertreflex“) nicht selbst der Gesellschaftsteuer unterliegt, ergibt sich aus Rn. 42 des Urteils des EuGH, C-494/03.
- 22 In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gemäß § 34 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 VwGG zurückzuweisen.
- 23 Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 5. September 2024