

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der BF, ADR, vertreten durch VERTRETERIN Wirtschaftsprüfungs & Steuerberatungs Gesellschaft, Adr Ort1 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 02. April 2012, ErfNr.\*\*\*\*\*1, StNr\*\*\*\* betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahren vor dem Finanzamt

#### 1. Gesellschaftsteuererklärung vom 11.4.2006 - ErfNr.\*\*\*\*\*1

Am 11. April 2006 übermittelte die steuerliche Vertreterin der BF-Alt dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Ort1 (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) eine Gesellschaftsteuererklärung in der der Rechtsvorgang mit "*Großmutterzuschuss seitens der \*\*Privatstiftung, per 28.2.2006 iHv € 2.548.129,87, weiters Großmutterzuschuss seitens Herrn NN iHv 2.894,67*" beschrieben wurde.

Als Steuerbefreiung wurde Folgendes geltend gemacht:

*"Alleingesellschafter der BF-Alt ist die BF, Ort1. Die Zuschüsse wurden von den Gesellschaftern der Muttergesellschaft geleistet ("Großmutterzuschüsse"). Der Steuertatbestand des § 2 Z 4 KVG ist deshalb nicht erfüllt."*

Der Erklärung angeschlossen war eine Kopie der "Vereinbarung über die Gewährung eines Großmutterzuschusses mit Aufrechnung einer Forderung" vom 28. Februar 2006,

abgeschlossen zwischen der **\*\*Privatstiftung** sowie Herrn NN einerseits und der BF-Alt andererseits mit folgendem Inhalt:

### "§1

*(1) Die **\*\*Privatstiftung** ist Inhaber einer Stammeinlage im Nennbetrag von ATS 87.990.000,00 am Stammkapital der BF mit dem Sitz in Ort1. Herr NN hält eine Stammeinlage im Nennbetrag von ATS 10.000,00. Das gesamte Stammkapital der BF beträgt sohin ATS 88.000.000,00. Die BF ist wiederum Alleingesellschafter der BF-Alt.*

*(2) Die BF-Alt hat gegenüber der **\*\*Privatstiftung** eine Darlehensverbindlichkeit per 28. Februar 2006 in Höhe von € 1.945.679,90 und offene Zinsverbindlichkeiten in Höhe von € 602.449,97, insgesamt sohin Verbindlichkeiten in Höhe von € 2.548.129,87.*

### § 2

*(1) Die **\*\*Privatstiftung** leistet nunmehr mit Stichtag 28. Februar 2006 einen Großmutterzuschuss in Höhe von € 2.548.129,87 an die BF-Alt, der mit der Verbindlichkeit der BF-Alt in Höhe von insgesamt € 2.548.129,87 gegenüber der **\*\*Privatstiftung** aufgerechnet wird.*

*(2) Herr NN leistet entsprechend seiner Beteiligung im Nennbetrag von ATS 10.000,00 an der BF einen Großmutterzuschuss in Höhe von € 2.894,67 an die BF-Alt, welcher durch Barzahlung zu erbringen ist."*

Dieser Geschäftsfall wurde vom Finanzamt unter der Geschäftszahl ErfNr.\*\*\*\*\*1 erfasst.

## **2. Weitere Gesellschaftsteuerverfahren**

### **2.1. Gesellschaftsteuererklärung vom 18.9.2006 ErfNr.\*\*\*\*\*2**

Am 18. September 2006 übermittelte die steuerliche Vertreterin der BF-Alt dem Finanzamt eine weitere Gesellschaftsteuererklärung, in der der Rechtsvorgang mit "Großmutterzuschuss seitens der **\*\*Privatstiftung**, Ort2 per 8.9.2006 iHv € 3.000.000,00" beschrieben wurde. Dieser Geschäftsfall wurde vom Finanzamt unter der Geschäftszahl ErfNr.\*\*\*\*\*2 erfasst.

### **2.2. Gesellschaftsteuererklärung vom 15.11.2006 - ErfNr.\*\*\*\*\*3**

Am 12. September 2006 meldete der Notar NOTAR für die BF. Holding GmbH über FinanzOnline eine Selbstberechnung von Gesellschaftsteuer mit Euro Null für den Geschäftsfall "Verschmelzung durch Aufnahme der BF-Alt", Vertragsdatum "11.09.2006" an. Am 15. November 2006 wurde für diesen zur Geschäftszahl ErfNr.\*\*\*\*\*3 erfassten Geschäftsfall eine Selbstberechnungserklärung mittels FinanzOnline beim Finanzamt eingebracht.

### **2.3. Ermittlungen zu ErfNr.\*\*\*\*\*3**

#### **2.3.1. Ersuchen um Ergänzung an den Notar vom 17.1.2007**

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 17. Jänner 2007 zu ErfNr.\*\*\*\*\*3 ersuchte das Finanzamt den Notar betreffend "Verschmelzung d. Aufnahme d. Bf-alt Holding ... bei BF. Holding

GmbH vom 11.9.2006" den "*oben angeführten Vertrag, zwecks Überprüfung der Selbstberechnung, in Kopie zu übersenden*".

Unter Bezugnahme auf die ErfNr.\*\*\*\*\*3 übermittelte der Notar dem Finanzamt mit Telefax vom 31. Jänner 2007 Kopien des Protokolles über die außerordentliche Generalversammlung der BF-Alt vom 11. September 2006 sowie des Verschmelzungsvertrages zwischen der BF-Alt als übertragende Gesellschaft und der BF als aufnehmende Gesellschaft vom 11. September 2006 (samt Beilage ./1 – Schlussbilanz zum 31.12.2005 - und Beilage./2 – Vereinbarung vom 28.2.2006)

§ 2 Abs. 4 des Verschmelzungsvertrages lautet wie folgt:

*"Die übertragende Gesellschaft hat am 28. Februar 2006 eine Vereinbarung über die Gewährung eines Großmutterzuschusses mit Aufrechnung einer Forderung mit der \*\*Privatstiftung mit dem Sitz in Ort2 und Herrn NN, geboren am ..., abgeschlossen, die als Beilage ./2 dem Vertrag angeschlossen wird. Weiters hat die übertragende Gesellschaft am 8. September 2006 einen Großmutterzuschuss von € 3.000.000,00 durch Barzahlung erhalten."*

### **2.3.2. Firmenbuchabfrage vom 15.2.2007**

Am 15. Februar 2007 nahm eine Mitarbeiterin des Finanzamtes Einsicht ins Firmenbuch und legte einen Ausdruck des Firmenbuchauszuges mit historischen Daten in den Bemessungsakt zu ErfNr.\*\*\*\*\*3 ein.

### **2.3.3. Ersuchen um Ergänzung vom 15.2.2007**

Ebenfalls am 15. Februar 2007 richtete das Finanzamt unter Anführung der Geschäftszahl ErfNr. 245.883/2006 ein "*Ersuchen um Ergänzung betreffend Großmutterzuschüsse BF-Alt*" an die BF. Holding GmbH mit folgendem Inhalt:

*"Um Vorlage von Kopien sämtlicher Urkunden, die bezüglich der Leistung der Großmutterzuschüsse errichtet wurden sowie von Kopien der Überweisungsbelege für die Barzuschüsse wird gebeten.*

*Aus welchen Gründen ist die Zuschussleistung erfolgt, steht sie im Zusammenhang mit der nachfolgenden Verschmelzung?"*

Mit Schriftsatz vom 13. März 2007 übermittelte die steuerliche Vertreterin der BF. Holding GmbH "*in Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 15. Februar 2007 betreffend die von der \*\*Privatstiftung und von Herrn NN an die BF-Alt geleisteten Großmutterzuschüsse*" dem Finanzamt folgende Unterlagen:

- Kopie der Vereinbarung über die Gewährung eines Großmutterzuschusses vom 28. Februar 2006
- Kopie des Überweisungsbeleges vom 28. Februar 2006 sowie des Kontoauszuges vom 2. März 2006
- Kopie des Überweisungsbeleges vom 8. September 2006

Ergänzend wurde dazu ausgeführt, dass der Großmutterzuschuss vom 28. Februar 2006 mit einem Betrag von € 2.894,67 von NN in bar geleistet worden sei (siehe Überweisungsbeleg). Der Zuschuss der \*\*Privatstiftung in Höhe von € 2.548.129,87 sei mit der Darlehensverbindlichkeit in gleicher Höhe verrechnet worden. Der Großmutterzuschuss vom 8. September 2006 in Höhe von € 3.000.000,00 sei von der \*\*Privatstiftung in bar geleistet worden (siehe Überweisungsbeleg). Die Zuschüsse seien von der \*\*Privatstiftung und Herrn NN zur Stärkung des Eigenkapitals der BF-Alt geleistet worden. Ein Zusammenhang mit der Verschmelzung der BF und der BF-Alt bestehe nicht, da weder die BF Einfluss auf die Zuschussgewährung durch die \*\*Privatstiftung und Herrn NN gehabt habe noch die \*\*Privatstiftung und Herr NN Einfluss auf die Verschmelzung der BF-Alt als übertragende Gesellschaft mit der BF als übernehmende Gesellschaft.

#### **2.4. Übernahme der Unterlagen aus ErfNr.\*\*\*\*\*3 in ErfNr.\*\*\*\*\*2**

Am 29. Mai 2007 wurde die Zweitschrift des Vorhaltes vom 15. Februar 2007 sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 13. März 2007 samt den vorgelegten Unterlagen von einer Mitarbeiterin des Finanzamtes aus dem Bemessungsakt ErfNr.\*\*\*\*\*3 entnommen und in den Bemessungsakt ErfNr.\*\*\*\*\*2 eingelegt und darüber ein entsprechender Aktenvermerk angefertigt.

#### **2.5. Gesellschaftsteuerbescheid vom 1.6.2007 zu ErfNr.\*\*\*\*\*2**

Mit Bescheid vom 1. Juni 2007 zu ErfNr.\*\*\*\*\*2 setzte das Finanzamt für den Zuschuss vom 8. September 2006 Gesellschaftsteuer gegenüber der BF. Holding GmbH als Rechtsnachfolgerin der BF-Alt fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde Folgendes ausgeführt:

*"Nach den uns vorliegenden Informationen als steuerlicher Vertreter der BF hat die \*\*Privatstiftung Anfang des Jahres 2006 einen Grundsatzbeschluss gefasst, der BF-Alt Zuschüsse im Ausmaß von bis zu € 6.000.000,00 zuzuführen. Dieser Beschluss kann auf Wunsch übermittelt werden.*

*Der von der \*\*Privatstiftung am 8. September 2006 geleistete Großmutterzuschuss in Höhe von € 3.000.000,00 war durch den Grundsatzbeschluss gedeckt. Der Zuschuss wurde zur Stärkung des Eigenkapitals der BF-Alt geleistet. Ein Zusammenhang mit der Verschmelzung der BF und der BF-Alt besteht nicht, da weder die BF Einfluss auf die Zuschussgewährung durch die \*\*Privatstiftung hatte, noch die \*\*Privatstiftung Einfluss auf die Verschmelzung der BF-Alt als übertragende Gesellschaft mit der BF als übernehmende Gesellschaft hatte."*

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2007 hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

*"Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn diese Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.*

*Die BF-Alt hat am 8.9.2006 von der \*\*Privatstiftung einen Zuschuss in Höhe von € 3.000.000.- erhalten. Mit Verschmelzungsvertrag vom 11.9.2006 wurde die BF-Alt auf die BF übertragen. Gesellschafter dieser Gesellschaft ist u.a. die \*\*Privatstiftung.*

*Anhand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist festzustellen, wem die Zahlung des Zuschusses tatsächlich zuzurechnen ist. Die Zuschussgewährung vom 8.9.2006 ist im Zusammenhang mit der drei Tage später erfolgten Verschmelzung zu sehen. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass die \*\*Privatstiftung am 8.9.2006 eine Stärkung des Eigenkapitals vorgenommen hat und davon völlig unabhängig nur drei Tage später eine Umgründung zu Stande gekommen ist. Eine Umgründung bedarf zweifellos einer gewissen Vorbereitungszeit. In der Berufung wird selbst die Kapitalstärkung der übertragenden Gesellschaft angeführt. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Beurteilung der Vorgänge ist daher davon auszugehen, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen Zuschussgewährung und Verschmelzung besteht, sodass der Zuschuss der BF zuzurechnen ist, weshalb Ihre Berufung als unbegründet abzuweisen war."*

## **2.6. Zustellung der Entscheidung UFS 21.3.2012, RV/3174-W/07**

Am 23. März 2012 wurde dem Finanzamt die Berufungsentscheidung des UFS vom 21. März 2012, RV/3174-W/07 zugestellt, mit dem der Unabhängige Finanzsenat die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 1. Juni 2007 zu ErfNr.\*\*\*\*\*2 als unbegründet abgewiesen hat.

## **3. Gesellschaftsteuerbescheid vom 2.4.2012 zu ErfNr.\*\*\*\*\*1**

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 2. April 2012 zu ErfNr.\*\*\*\*\*1 setzte das Finanzamt für den "Großmutterzuschuss lt. Abgabenerklärung vom 28. Februar 2006" gegenüber der BF (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) mit folgender Begründung Gesellschaftsteuer iHv € 25.510,25 (1% vom Wert der Leistung von € 2.551.024,54) fest:

*"In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist der laut Vereinbarung vom 28.2.2006 geleistete Zuschuss (€ 2.548.129,87 durch \*\*Privatstiftung und € 2.894,67 durch NN) der BF zuzurechnen."*

## **4. Berufung vom 3.5.2012 zu ErfNr.\*\*\*\*\*1**

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Bf. Folgendes aus:

"Sachverhalt:

*Die \*\*Privatstiftung (im Folgenden auch "\*\*\*PS") und Herr NN sind gemeinsam zu 100% Gesellschafter der BF (im Folgenden auch "BF."), und zwar die \*\*PS mit rd 99,99% und Herr NN mit rd 0,01%, welche ihrerseits wiederum Alleingeschafterin der BF-Alt (im Folgenden auch "Bf-alt") ist. Die \*\*PS hält ihre Beteiligung an der BF. seit Februar 2006.*

*Gemäß Vereinbarung vom 28.2.2006, abgeschlossen zwischen der \*\*PS und Herrn NN einerseits und der Bf-alt andererseits, haben sich die \*\*PS sowie Herr NN verpflichtet, an die Bf-alt einen mittelbaren Gesellschafterzuschuss (Großmutterzuschuss) in Höhe von EUR 2.551.024,54 zu gewähren (davon \*\*PS EUR 2.548.129,87 und Herr NN*

EUR 2.894,67). Die Vereinbarung liegt dieser Berufung als Anlage 1 bei. Mit diesem Zuschuss wurde im Verrechnungswege eine bestehende Darlehensverbindlichkeit (einschließlich Zinsen) der Bf-alt gegenüber der \*\*PS getilgt und das zum 31.12.2005 bestehende negative Eigenkapital beseitigt. Eine Abgabenerklärung samt Kopie dieser Vereinbarung wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Ort1 am 28.2.2006 mit dem Hinweis übermittelt, dass ein Großmutterzuschuss vorliege und daher der Steuertatbestand des § 2 Z 4 KVG nicht erfüllt sei. Das Finanzamt ist damals (Februar/ März 2006) offensichtlich dieser Ansicht gefolgt und hat keine Gesellschaftsteuer vorgeschrieben.

Bereits am 20.2.2006 hat der Vorstand der \*\*PS gleichzeitig mit dem Beschluss über den Erwerb der BF.-Anteile auch beschlossen, der Bf-alt als 100%iger Tochter der BF. zum Zwecke der Sanierung einen Großmutterzuschuss bis zu einem Höchstbetrag von EUR 6 Mio, zahlbar in Abstimmung mit dem Geschäftsführer der Bf-alt, allenfalls auch in Tranchen, zu gewähren. Damit hat die Bf-alt genügend Liquidität, um ihre Verbindlichkeiten abzudecken und ihr operatives Geschäft (Veranlagung und Immobilienerwerb) auszubauen. Dieser Beschluss liegt der vorliegenden Berufung als Anlage 2 bei.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 11.9.2006, also mehr als 6 Monate später, haben die Bf-alt als übertragende Gesellschaft und die BF. als übernehmende Gesellschaft die Verschmelzung per Stichtag 31.12.2005 beschlossen. Der diesbezügliche Generalversammlungsbeschluss datiert ebenfalls vom 11.9.2006.

#### Rechtliche Beurteilung:

Der gegenständliche Großmutterzuschuss wurde - wie oben bereits erwähnt - dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Ort1 mit Abgabenerklärung vom 28.2.2006 mit dem Hinweis gemeldet, dass ein Großmutterzuschuss vorliege und daher der Steuertatbestand des § 2 Z 4 KVG nicht erfüllt sei. Das Finanzamt ist damals (Februar/ März 2006) offensichtlich dieser Ansicht gefolgt und hat keine Gesellschaftsteuer vorgeschrieben. Obwohl es sich im vorliegenden Fall daher um einen an die Bf-alt gewährten Großmutterzuschuss handelte und derartige mittelbare Zuschüsse nach hA nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen (vgl zB ausführlich Knörzer / Althuber, Gesellschaftsteuer - Kurzkommentar<sup>2</sup> (2009), KVG § 2 Rz 82ff mwN), hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mehr als 6 Jahre nach der erwähnten Meldung mit dem durch die gegenständliche Berufung bekämpften Bescheid vom 2.4.2012 für den erwähnten Zuschuss 1% Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 25.510,25 festgesetzt.

Als Begründung wird im Bescheid lapidar (mit einem Satz) darauf hingewiesen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der laut Vereinbarung vom 28.2.2006 geleistete Zuschuss der BF. (= 100%ige Muttergesellschaft der Bf-alt) zuzurechnen sei. Weitere Argumente für diese Zurechnung können dem bekämpften Bescheid nicht entnommen

werden. Dem Bescheid kann auch nicht entnommen werden, warum das Finanzamt mehr als 6 Jahre später offensichtlich zu einer anderen Rechtsansicht gekommen ist.

Großmutterzuschüsse unterliegen deshalb nicht der Gesellschaftsteuer, weil sich der Gesellschafterbegriff des KVG grundsätzlich nur auf unmittelbar beteiligte Gesellschafter bezieht. Allerdings ist nach der Judikatur des EuGH (zB 17.10.2002, Rs C-339/99) und auch des VwGH (zB 19.12.2002, 2001/16/0273) über die Gesellschaftsteuerpflicht nicht nur auf Basis einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden, sondern auch anhand einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (auch wenn diese im Bereich des KVG grundsätzlich in den Hintergrund tritt) zu entscheiden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kommt vor allem dann zur Anwendung, wenn die rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwider laufen würden (Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer - Kurzkommentar<sup>2</sup> (2009), KVG § 2 Rz 87 mwN). Laut EuGH ist ein Großmutterzuschuss dann der Tochtergesellschaft (Zwischengesellschaft) zuzurechnen und bei dieser gesellschaftsteuerpflichtig, wenn sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die eigentliche Empfängerin des Zuschusses ist, zB weil sie über den Zuschuss Verfügungen (Entscheidungen, wer die Mittel erhalten soll) trifft. Neben der fehlenden Einbindung der Zwischengesellschaft wird auch ein fehlendes Interesse der Zwischengesellschaft an der Zuschussgewährung an die Enkelgesellschaft ein starkes Indiz gegen die Gesellschaftsteuerpflicht darstellen (Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer - Kurzkommentar<sup>2</sup> (2009), KVG § 2 Rz 91).

Im vorliegenden Fall ist kein Argument erkennbar, welches dafür spricht, dass die Zwischengesellschaft BF. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als die eigentliche Empfängerin des gegenständlichen Zuschusses zu qualifizieren sei. Sie war auch in die Entscheidung über die Zuschussgewährung in keiner Weise miteingebunden, diese war vielmehr die alleinige Entscheidung der zuschussgewährenden mittelbaren Gesellschafter \*\*PS und NN bzw bestand - soweit es die konkrete Auszahlung betrifft - laut Vereinbarung vom 20.2.2006 auch eine Mitwirkung des Geschäftsführers der Bf-alt, jedenfalls aber keinerlei Mitwirkung der BF.. Auch ist nicht erkennbar, welches besondere Interesse die BF. an der Zuschussgewährung an ihre Tochtergesellschaft Bf-alt gehabt haben sollte. Die Bf-alt war überschuldet, wobei diese durch ein Darlehen der \*\*PS finanziert wurde. Durch die Zuschüsse im Ausmaß von bis zu 6 Mio EUR (laut Vereinbarung vom 20.2.2006) sollte die Bf-alt kapitalmäßig "aufgerüstet" werden, um eine operative Tätigkeit (Veranlagung und Immobilienerwerb) aufnehmen zu können.

Mit dem gegenständlichen (ersten) Zuschuss von EUR 2.551.024,54 wurde zunächst das negative Eigenkapital beseitigt (und auch das nicht zur Gänze: es verblieb noch ein negativer Rest von rd 900 EUR) und die Bf-alt in die Lage versetzt, ihre Darlehensverbindlichkeit zu begleichen. Das fehlende Interesse der Zwischengesellschaft BF. an diesem Zuschuss ist auch daraus erkennbar, das durch diesen Zuschuss auch der Wert der Beteiligung an der Bf-alt für die BF. nicht gestiegen ist: Mangels stiller Reserven

*im Vermögen der Bf-alt war der Wert der Beteiligung vor dem Zuschuss "Null" und war auch nach dem Zuschuss "Null".*

*Auch aus der mehr als 6 Monate später durchgeführten Verschmelzung von BF. und Bf-alt kann uE nicht abgeleitet werden, dass der Zuschuss der BF. zuzurechnen sei. Im Zeitpunkt der Zuschussgewährung (28.2.2006) war von der Verschmelzung keine Rede, es können daraus daher keinerlei Schlüsse auf die Zuschussgewährung bzw deren Zurechnung gezogen werden.*

*Verjährung:*

*Das Recht auf Festsetzung der Gesellschaftsteuer verjährt nach § 207 Abs 2 BAO nach 5 Jahren. Die Verjährungsfrist beginnt in diesem Fall gem § 208 Abs 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Bei freiwilligen Leistungen iSd § 2 Z 4 KVG entsteht der Abgabensanspruch (die Steuerschuld) mit der tatsächlichen Erfüllung der Leistung, das ist im vorliegenden Fall der 28.2.2006. Die 5-jährige Verjährungsfrist hat daher mit Ablauf des Jahres 2006 begonnen, die Verjährung ist Ende 2011 eingetreten. Unterbrechungshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO sind im vorliegenden Fall nicht erkennbar.*

*Daraus ergibt sich, dass die mit Bescheid vom 2.4.2012 für den Zuschuss vom 28.2.2006 in Höhe von EUR 2.551.024,54 vorgeschriebene Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 25.510,25 bereits verjährt ist.*

*Wir stellen daher den Antrag, den bekämpften Gesellschaftsteuerbescheid vom 2.4.2012 auf Basis der vorstehenden Ausführungen ersatzlos aufzuheben.*

*Für den Fall, dass unserer Berufung nicht vollinhaltlich stattgegeben wird, beantragen wir gemäß § 284 Abs 1 Z 1 und § 282 Abs 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung und eine Entscheidung durch den Berufssenat."*

## **II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und vor dem Bundesfinanzgericht**

### **1. Vorlage der Berufung an den UFS**

Mit Vorlagebericht vom 31. Mai 2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor ohne zuvor eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen. Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Berufung mit folgender Begründung:

*"Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen Zuschüsse als freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Die Zuschüsse vom 28.2.2006 stellen freiwillige Leistungen an eine inländische Kapitalgesellschaft dar, die geeignet waren, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Erfolgen Leistungen zu dem Zweck, den Wert der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers zu erhöhen, sind sie – wenn die Erhöhung vor allem im Interesse des Gesellschafters liegt – dem unmittelbaren Gesellschafter als Leistendem zuzurechnen. Die Zuschüsse vom 28.2.2006*



*in Höhe von € 2.548.129,87 und € 2.894,67 erfolgten im Vorfeld einer geplanten Umgründung, um durch die Zuschüsse einen positiven Verkehrswert zu erlangen.*

*Punkt 4 des Verschmelzungsvertrages verdeutlicht den Zusammenhang zwischen Umgründungsvorgang und Zuschussleistung, wird doch darin festgehalten, dass die BF-Alt am 28.2.2006 eine Vereinbarung über die Gewährung eines Großmutterzuschusses mit Aufrechnung einer Forderung mit der \*\*Privatstiftung abgeschlossen hat. Eine Kopie dieser Vereinbarung wurde dem Verschmelzungsvertrag angeschlossen. Der für die Verschmelzung erforderliche positive Verkehrswert wurde erst durch die Zuschüsse erreicht.*

*Zum Einwand der Verjährung ist festzuhalten, dass seitens des Finanzamtes am 15.2.2007 ein Vorhalt an die BF erging. Somit liegt eine innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist vorgenommene, nach außen erkennbare, Verlängerungshandlung vor und verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährung ist nicht – wie in der Berufung dargestellt – Ende 2011 eingetreten, sondern tritt diese erst mit Ablauf des Jahres 2012 ein.*

*Im Übrigen verweist das Finanzamt auf die Entscheidung des UFS vom 21.3.2012, GZ. RV/3174-W/07."*

## **2. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG**

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

## **3. Ermittlungen seitens des BFG**

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die oben unter Punkt I. angeführten Bemessungsakte des Finanzamtes (samt Abfrage zu FinanzOnline).

## **III. Rechtslage und Erwägungen**

### **1. Entscheidung durch Einzelrichterin/ohne mündliche Verhandlung**

Gemäß § 272 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 13/2014 obliegt die Entscheidung dem Senat,

1. wenn dies beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides oder

2. wenn dies der Einzelrichter verlangt.

Ein Verlangen des Einzelrichters auf Entscheidung durch den Senat ist nach § 272 Abs. 3 BAO idF nur zulässig, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird oder wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof wegen Gesetzwidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gestellt werden soll oder bei Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht.

Gemäß § 274 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 13/2014 hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder

2. Wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sind Prozesshandlungen. Die Zulässigkeit einer Bedingung bei einer Prozesshandlung muss im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein, ist dies nicht der Fall, so ist eine unter einer Bedingung vorgenommene Prozesshandlung unwirksam (UFS 24.10.2011, ZRV/0044-Z3K/10 unter Hinweis auf VwGH 24.4.2003, 2002/07/0157). Zu einer Beschwerde die mit dem Satz endete "*für den Fall, dass der Beschwerde nicht ohnedies vollinhaltlich stattgegeben wird, wird die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung beantragt*", sprach der VwGH aus, dass die BAO bedingte Verhandlungsanträge nicht vorsieht und somit der Antrag der Beschwerdeführerin unwirksam war (vgl. VwGH 29.8.52013, 2011/16/0245).

Ein Antrag in dem es heißt "Subsidiär und nur für den Fall, dass der Spruchsenat der oben angeführten Argumentation nicht folgt" wurde vom UFS mit der Begründung, dass fakultative Anträge nicht zulässig sind (vgl. VwGH 24.9.1993, 91/17/0139) als nicht wirksamer Antrag auf Entscheidung durch den Senat gewertet.

Auch im gegenständlichen Fall wurden sowohl der Antrag auf Entscheidung durch den Senat als auch der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter einer Bedingung gestellt ("*für den Fall, dass unserer Berufung nicht vollinhaltlich stattgegeben wird*"), weshalb die Anträge als nicht wirksam anzusehen sind.

Über die Beschwerde wird daher durch die Einzelrichterin und ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung entschieden.

## **2. Zur Verjährung**

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Nach dem ersten Satz des Abs. 2 leg. cit. beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei

den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Das Entstehen der Steuerschuld ist im Gesellschaftsteuerrecht nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO zu beurteilen. Danach entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Bei Leistungen iSd § 2 Z. 4 KVG entsteht die Steuerschuld mit dem tatsächlichen Bewirken der Leistung (vgl. ua. VwGH 14.1.1991, 89/15/0092 unter Hinweis auf Egly - Klenk, Gesellschaftsteuer, Kommentar4, Rz 489).

Die gegenständlichen Zuschüsse wurden am 28. Februar 2006 geleistet und ist deshalb die Steuerschuld – sofern die Zuschüsse die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Z. 4 KVG erfüllen - an diesem Tag entstanden. Die 5-jährige Verjährungsfrist hat daher mit Ablauf des Jahres 2011 geendet.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind nur solche Amtshandlungen geeignet, die Verjährung zu unterbrechen, die von der sachlich zuständigen Abgabenbehörde zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabensanspruches unternommen werden (vgl. u.a. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0027).

Eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung des Steueranspruches unternimmt. An den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen oder Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen verlängern die Verjährungsfrist, wobei derartige Schreiben der Abgabenbehörde nur hinsichtlich jener Abgaben Verlängerungswirkung zukommt, auf die das Schreiben Bezug nimmt (vgl. VwGH 17.4.2008, 2006/15/0077).

Zu einer Anfrage die im Betreff lediglich den Vermerk "2007 und Vorjahre" enthält und auch in weiterer Folge nicht erkennen lässt, welche Jahre sie - abgesehen vom Jahr 2007 - konkret umfasst, entspricht den angeführten Anforderungen an eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO nicht (vgl. VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111).

Ein Schreiben, das sich auf die Prüfung von (bereits eingereichten) Abgabenerklärungen bezieht, betrifft nicht den Abgabenzeitraum, für den keine Abgabenerklärung abgegeben wurde (vgl. VwGH 28.03.2014, 2010/16/0176).

Im gegenständlichen Fall lautet der Betreff im Schreiben des Finanzamtes an die BF vom 15. Februar 2007 "Großmutterzuschüsse BF-Alt" und wird damit nicht konkretisiert, auf welche Zuschüsse sich die Anfrage bezieht. Als Geschäftszahl wird im Schreiben "ErfNr.\*\*\*\*\*3" angeführt, somit jene Geschäftszahl unter der der Verschmelzungsvertrag beim Finanzamt angezeigt wurde. Auch aus der Aufforderung "*Um Vorlage von Kopien sämtlicher Urkunden, die bezüglich der Leistung der Großmutterzuschüsse errichtet wurden sowie von Kopien der Überweisungsbelege für die Barzuschüsse wird gebeten.*" sowie der Frage: "*Aus welchen Gründen ist die Zuschussleistung erfolgt, steht sie im Zusammenhang mit der nachfolgenden Verschmelzung?*" geht nicht mit der für eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise hervor, dass diese Anfrage zur Geltendmachung des Steueranspruches für jene Zuschüsse vom 28. Februar 2006 dienten, für die von der BF-Alt bereits am 11. April 2006 eine Gesellschaftsteuererklärung eingebracht worden war. Sowohl die Frage nach dem Zusammenhang mit der Verschmelzung, als auch die Tatsache, dass das Antwortschreiben in jenen Bemessungsakt eingelegt wurde, im dem der drei Tage vor Abschluss des Verschmelzungsvertrages geleistete Zuschuss vom 8. September 2006 vom Finanzamt bearbeitet wurde (ErfNr.\*\*\*\*\*2), sprechen gegen eine Qualifizierung des Vorhaltes vom 15. Februar 2007 als Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO für die gegenständlichen Zuschüsse vom 28. Februar 2006.

Es war daher der Beschwerde Folge zu geben.

#### **IV. Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die getroffene Entscheidung weicht nicht von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab (vgl. ua. VwGH 301.1.2014, 2011/15/0111).

Ort1, am 2. Juni 2014