

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF-neu Beteiligungs GmbH, ADR, über die Beschwerde vom 19.4.2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17.3.2010, ErfNr^{***}, 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

I. Verfahrensablauf und Sachverhalt

Mit Errichtungserklärung (zugleich Gesellschaftsvertrag) der Bf. vom 31. Oktober 2007 errichtete die X-GmbH (kurz X) als Alleingesellschafterin die BF Beteiligungs GmbH (deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf BF-neu Beteiligungs GmbH geändert wurde, die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) mit einem Stammkapital von € 35.000,00. Diese Stammeinlage wurde zur Gänze bar einbezahlt.

Der Antrag auf Neueintragung der Gesellschaft wurde am 31. Oktober 2007 beim Firmenbuch eingereicht und die Gesellschaft am 13. November 2007 im Firmenbuch eingetragen. Die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer mit € 350,00 erfolgte am 11. Dezember 2007 unter der ErfNr^{*****}.

Durch eine Einsichtnahme in die Jahresabschlüsse der Bf. im Firmenbuch erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz FA) Kenntnis von einer noch im Gründungsjahr gebildeten Kapitalrücklage in der Höhe von € 11.965.000,00.

Weiters erlangte das FA durch die Einsicht ins Firmenbuch Kenntnis, dass auf Grund eines Abtretungsvertrages vom 23. November 2007 seit 7. Dezember 2007 die Y Privatstiftung als Alleingesellschafterin der Bf. im Firmenbuch eingetragen ist.

Über entsprechende Anforderung übermittelte Notar NOTAR dem FA mit Telefax vom 10. November 2009 eine Kopie des Abtretungsvertrages vom 23. November 2007. Demnach hat die X am 23. November 2007 sämtliche Gesellschaftsanteile an der Bf. um einen Kaufpreis von € 12.000.000,00 an die Y Privatstiftung (kurz Stiftung) abgetreten

und war der Kaufpreis bei Abschluss des Abtretungsvertrages zur Zahlung fällig. Dem Abtretungsvertrag ist eine am 13. November 2007 und 14. November 2007 von den Vertretern der Stiftung unterzeichnete Spezialvollmacht angeschlossen, mit der Herr NN bevollmächtigt wurde im Namen und mit Rechtswirksamkeit für die Stiftung einen notariellen Abtretungsvertrag zum Erwerb der Geschäftsanteile an der Bf. abzuschließen.

Über Aufforderung des Finanzamtes vom 12. November 2009 teilte die steuerliche Vertretung der Bf. dem FA mit, dass die Bildung der Rücklage in Höhe von € 11.965.000,00 auf einen Großmutterzuschuss der XX Liegenschaftsverwaltungs- und Beteiligungs GmbH zurückzuführen sei. Aus der beigelegten Kopie des Kontoauszugs ist ersichtlich, dass auf dem Bankkonto der Bf. bei der BANK (kurz **) am 13. November 2007 eine Gutschrift iHv € 11.965.000,00 mit folgendem Buchungstext durchgeführt wurde: *"Umbuchung Auftraggeber: XX Liegenschaftsverwalt - Großmutterzuschuss"*. Durch diese Gutschrift erreichte das Bankkonto insgesamt einen Stand von € 11.999.650,00, der sich zusammensetzt aus € 35.000,00 Stammeinlage abzüglich € 350,00 Gesellschaftsteuer und dem sog. „Großmutterzuschuss“ iHv € 11.965.000,00.

Im Akt befinden sich Kopien der Seiten 1, 89 und 90 eines Berichtes der Österreichischen Nationalbank über im Zeitraum 7. April 2008 bis 11. Juli 2008 bei der BANK gemäß § 70 Abs. 1 BWG vorgenommene Erhebungen. Darin wird unter Punkt "7.5 Verkauf von Mantelgesellschaften" in der Rz 340 ff des Berichtes auszugsweise ausgeführt:

"Im Rahmen der vorgenommenen Kontendatenanalyse aller Beteiligungsgesellschaften der ** wurde seitens der Prüfer festgestellt, dass von Beteiligungsgesellschaften der ** mehrmals Gesellschaften gegründet wurden, diese mit Kapital in Form von einer Kapitalrücklage ausgestattet und anschließend an Gesellschaften bzw. Stiftungen außerhalb des Beteiligungskreises weiterverkauft wurden.

...

Wirtschaftlich werden mit dieserr Konstruktion Gesellschaften, die neben der Stammeinlage lediglich eine Kapitalrücklage in Höhe von ... aufweisen, verkauft. Angabengemäß war der Zweck der Transaktion die Kapitalaustattung der verkaufenden Gesellschaften ohne Belastung mit Gesellschaftstuer.

...

Entsprechend der oben beschriebenen Vorgangsweis fanden folgende Transaktionen statt:

Datum	Abgetretene Gesellschaft	Verkäufer	Käufer	Stammeinlage + Kapitalrücklage	Zwischenfinanzierung durch
...	...	...	...	...	...
22.10.2007	BF GmbH	XX	Y	12 Mio. EUR	Direkt: ****
20.11.2007		X	Privatstiftung		Indirekt: *****

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das FA gegenüber der Bf. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 17. März 2010, ErfNr*** für den Zuschuss vom 13. November 2007 die Gesellschaftsteuer in der Höhe von € 119.650,00 fest. Diese Vorschreibung begründete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wie folgt:

"Laut Antwortschreiben vom 16.12.2009 sind die Kapitalrücklagen in der Höhe von € 11.965.000,-- auf einen Großmutterzuschuss vom 13.11.2007 zurückzuführen.

Am 23.11.2007 wurden sämtliche Gesellschaftsanteile an der "BF Beteiligungs GmbH" an die "Y Privatstiftung" abgetreten, wobei sich der Kaufpreis aus dem einbezahlten Stammkapital und dem kurz zuvor gewährten Zuschuss zusammensetzte.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die eigentliche Kapitalausstattung der "BF Beteiligungs GmbH" der "Y Privatstiftung" zuzurechnen, da ein bloßer Mantelkauf vorliegt und der von der "XX X Liegenschafts- und Mobilienvermietungs GmbH" durchgeschleuste Betrag lediglich einen Durchlaufposten beim Vorfinanzierenden darstellt.

Der Zuschuss vom 13.11.2007 erscheint in diesem Lichte als direkter von der neuen Muttergesellschaft (Y Privatstiftung) stammender Gesellschafterzuschuss und unterliegt daher als freiwillige Leistung gemäß § 2 Z. 4 KVG der Gesellschaftsteuer."

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde auszugsweise vorgebracht:

„ Der VwGH fordert in seinen Erkenntnissen (insbesondere im Erk. 2001/16/0448 vom 19.12.2002) für das Vorliegen der Steuerpflicht, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Zuschuss der direkten Gesellschafterin zuzurechnen sein muss. In der damaligen Fallkonstellation war der Zuschussgeber die Großmuttergesellschaft und wurde der Zuschussgeber kurze Zeit danach durch eine Verschmelzung unmittelbarer Gesellschafter des Zuschussempfängers und wurde diese Struktur offenbar auch weiter aufrechterhalten.

Der hier vorliegende Fall unterscheidet sich vom damaligen Sachverhalt in mehreren Punkten:

Es erfolgte ein Erwerb der zuschussempfangenden Gesellschaft durch einen fremden Dritten und nicht durch einen Umgründungsvorgang, bei dem die Großmuttergesellschaft durch ihre Kapital- und Stimmrechtsmehrheit ihren Willen durchsetzen konnte. Es war bis zum Abschluss des Kaufvertrages über die Anteile an der BF Beteiligungs GmbH nicht gesichert, dass die Privatstiftung die Anteile erwerben wird. Es kann daher der Zuschuss nicht solcherart der erwerbenden Privatstiftung zugeordnet werden, dass diese wie eine Gesellschafterin zu behandeln wäre, da diese im Zeitpunkt des Zuschusses keine Möglichkeit der Einflussnahme hatte.

Die Privatstiftung hatte kein konkretes Interesse an der Gewährung des Zuschusses in die BF Beteiligungs GmbH. Das Interesse der Privatstiftung lag im raschen Erwerb einer Beteiligung an einer sowohl steuerlich als auch im Hinblick auf Bankbeziehungen unbelastete Gesellschaft mit liquiden Mitteln um diese Gesellschaft als weitere Beteiligungsholding im Konzern rasch einsetzen zu können. Es war die Entscheidung

der Großmuttergesellschaft, durch einen Zuschuss in die BF Beteiligungs GmbH eine Gesellschaft zu schaffen, die diesen Anforderungen der Privatstiftung gerecht werden konnte. Nicht die Privatstiftung hat einen Zuschuss getätigt, der im Hinblick auf die zukünftig erlangbare Gesellschafterstellung gewährt worden wäre, sondern der Gesellschafter des späteren Verkäufers hat eine Maßnahme gesetzt, um eine verkaufsfähige Gesellschaft zu erzeugen.

Es ist im vorliegenden Fall nicht so, dass die zuschussgebende Gesellschaft kurze Zeit nach Gewährung des Zuschusses unmittelbarer Gesellschafter wurde, viel mehr wird ein fremder Dritter durch Kauf der Gesellschaft unmittelbarer Gesellschafter.

*Die Einstufung der Kapitalgabe bei der Großmutter – oder auch Muttergesellschaft (der Bescheid ist hier bei der Begründung nicht ganz eindeutig zu interpretieren) als „Durchlaufposten“ wird von uns nicht geteilt, da – ohne den genauen Sachverhalt im **-Konzern zu kennen – jedenfalls durch den Zuschuss bei der Großmuttergesellschaft nur eine Erhöhung des Beteiligungsansatzes an der Muttergesellschaft entsteht und dieser auch nach Verkauf der Enkelgesellschaft unverändert verbleibt. Denn der Kaufpreis für die Enkelgesellschaft geht bei der Muttergesellschaft ein und eben nicht bei der zuschussgebenden Großmuttergesellschaft. Es kommt daher sehr wohl zu einer Vermögensverlagerung, somit ist das Vorliegen eines „Durchlaufpostens“ nicht gegeben.*

Aus all diesen Gründen kann aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein steuerpflichtiger Tatbestand vorliegen und aus formal-zivilrechtlicher Sicht liegt jedenfalls kein gesellschaftsteuerpflichtiger Tatbestand vor, da der Zuschuss formaljuristisch betrachtet durch die Großmutter erfolgte.

Da weder in formal-zivilrechtlicher Betrachtungsweise noch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt, beantragen wir die Festsetzung der Gesellschaftsteuer mit EUR 0,00“.

Mit Vorlagebericht vom 24. Juni 2010 wurde die Berufung vom FA ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Im Vorlagebericht (der in Kopie auch der steuerlichen Vertretung der Bf. übersandt wurde) stellte das FA den Antrag die Berufung als unbegründet abzuweisen und führte ua aus, dass im Zeitpunkt der Gründung und der Zuschussgewährung der Erwerb des 100%-Geschäftsanteiles abgesprochen und über den Abtretungspreis die vorfinanzierte Kapitalausstattung erfolgt sei.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2010 reichte das FA ein Telefax der steuerlichen Vertretung vom 24. Juni 2010 nach, wonach die Vollmacht der Bf. keine Zustellvollmacht umfasst.

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Zuständig für diese Rechtssache war zunächst auf Grund der Geschäftsverteilung die Gerichtsabteilung 1005.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 16. Jänner 2015 nahm der Geschäftsverteilungsausschuss (ua) die gegenständliche Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der Gerichtsabteilung 1005 ab und wurde diese der Gerichtsabteilung 1080 zur Erledigung zugewiesen.

Von der Leiterin der GA 1080 wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorgelegten Bemessungsakt ErfNr. ***** sowie durch Firmenbuchabfragen zur Firmenbuchnummer FN *****. Weiters wurde der Bf. mit Vorhalt vom 18. Jänner 2017 mitgeteilt, dass beabsichtigt ist, die Entscheidung gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu den GZ Ra 2016/16/0105 und Ra 2016/16/0107 anhängigen Verfahrens auszusetzen, da der Ausgang dieser Verfahren hinsichtlich der Frage, ob bei einem von einer Großmutter kurz vor dem Verkauf geleisteten Zuschuss im Hinblick auf die unmittelbar folgende Gesellschafterstellung in wirtschaftlicher Betrachtung von einer Leistung der Käuferin an die Gesellschaft ausgegangen werden kann, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde ist.

Am 24. Jänner 2017 langten die Beschlüsse VwGH 23.12.2016 Ra 2016/16/0105 und VwGH 23.12.2016, Ra 2016/16/007 beim BFG ein, in den die Zurückweisung der Revisionen auszugsweise wie folgt begründet wird:

„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 Zahlung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden - Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. die Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002 in den Rechtssachen C-339/99 - Energie Steiermark Holding AG, Rn 37 und 38, sowie C-71/00 - Develop, Rn 25, sowie die hg. Erkenntnisse vom 19. Dezember 2001, 2001/16/0448, vom 19. Dezember 2002, 2002/16/0239, vom 23. November 2005, 2005/16/0004, vom 24. Jänner 2013, 2012/16/0104, sowie vom 11. September 2014, 2013/16/0025).

Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinn des § 21 Abs. 1 BAO ist auch im Bereich des Verkehrsteuerrechtes immer dann anzustellen, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwider laufen würden (vgl. das zitierte Erkenntnis vom 11. September 2014 zur Frage der Leistung von Zuschüssen durch einen Treuhänder eines Gesellschafters). Im Rahmen dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist u.a. auf einen unmittelbaren zeitlichen und ursächlichen Zusammenhang zwischen der Leistung des Zuschusses und der Erlangung einer Gesellschafterstellung abzustellen (vgl. das zitierte Erkenntnis vom 19. Dezember 2002).

Den - von der Revision nicht in Zweifel gezogenen - Feststellungen des angefochtenen Erkenntnisses zufolge leistete die Großmuttergesellschaft, eine Tochtergesellschaft der C Privatbank AG, in der Hoffnung auf eine Ausweitung der Geschäftsbeziehung

der Privatbank zur D Privatstiftung, den in Rede stehenden "Großmutterzuschuss" an die A GmbH (die Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin), die bis dahin als reine Mantelgesellschaft lediglich ein Stammkapital von EUR 35.000,-- aufwies. Noch am Tag des Zuschusses verkaufte die Zwischengesellschaft, die Alleingesellschafterin der A GmbH, ihre gesamten Geschäftsanteile um einen Kaufpreis von EUR 55.035.000,--.

Unter Würdigung des zeitlichen und kausalen Zusammenhanges - aus der Sicht der D Privatstiftung war die Vermeidung eines zwischensteuerpflichtigen Gewinns nach § 13 Abs. 3 KStG sowie einer Bindung liquider Mittel in voller Höhe des Stammkapitals einer Gesellschaft durch Übertragung stiller Reserven nach § 13 Abs. 4 KStG durch den Erwerb der Geschäftsanteile an der Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin beabsichtigt - war die ohnehin in Erwartung eines um das Nominale des Zuschusses erhöhten Kaufpreises für den Geschäftsanteil erfolgte Kapitalausstattung der (zukünftigen) Gesellschafterin, der D Privatstiftung, als Zuschussleistende zuzurechnen (vgl. das eingangs zitierte Erkenntnis vom 19. Dezember 2001 betreffend einen der Verschmelzung der Enkelgesellschaft mit der Tochtergesellschaft vorangehenden "Großmutterzuschuss" sowie das zitierte Erkenntnis vom 11. September 2014 zur Leistung von Zuschüssen durch einen Treuhänder).

Damit können die in der Revision aufgeworfenen Rechtsfragen des Vorliegens eines Missbrauches im Sinn des § 22 BAO als für die Lösung der Revision hypothetisch dahingestellt bleiben.

Die weiteren in der Revision als von grundsätzlicher Bedeutung erachteten Rechtsfragen finden im Übrigen in der wiedergegebenen Rechtsprechung des EuGH sowie des Verwaltungsgerichtshofes ihre Beantwortung, womit sich eine Befassung des EuGH erübrigt (vgl. etwa das Urteil vom 6. Oktober 1982 in der Rechtssache C- 283/81 - CILFIT); gerade die nach der Rechtsprechung des EuGH für die Frage der Zurechenbarkeit von Zuschüssen gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt die Harmonisierung des Kapitalverkehrsteuergesetzes mit der in Rede stehenden "Kapitalansammlungs-richtlinie" sicher, sodass sich die Frage einer "Sperrwirkung" dieser Richtlinie für das nationale Recht im vorliegenden Zusammenhang nicht stellt (zur Frage des Umfangs der "Sperrwirkung" dieser Richtlinie vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 18. Oktober 2005, 2004/16/0243 = Slg. 8073/F, und vom 15. Dezember 2008, 2005/16/0008).“

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9. Oktober 2019 nahm der Geschäftsverteilungsausschuss (ua) die gegenständliche Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der Gerichtsabteilung 1080 ab und wurde diese der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

Die nunmehr zuständige RichterIn erhob ebenfalls Beweis durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes ErfNr*** und durch Abfrage im Firmenbuch. Daraus ergibt sich der oben dargestellt Verfahrensablauf und gelangte sie zu folgenden

Sachverhaltsfeststellungen

Die Stiftung wollte eine mit liquiden Mitteln iHv € 12.000.000,00 ausgestattete Beteiligung erwerben, um diese Gesellschaft rasch als weitere Beteiligungsholding im Konzern einsetzen zu können.

Bereits am Tag der Ersteintragung der Bf. im Firmenbuch am 13.11.2007 erfolgte die Zuschussleistung durch die Muttergesellschaft (der Gründungsgesellschafterin iHv € 11.965.000,00 und verfügte die Bf. damit insgesamt über ein Kapital iHv € 12.000.000,00 (€ 35.000,00 + € 11.965.000,00 in der Kapitalrücklage) und wurde dadurch eine den Bedürfnissen der Privatstiftung entsprechende verkaufsfähige Gesellschaft erzeugt.

Bereits am 13.11.2007 und am 14.11.2007 unterzeichneten die Vertreter der Stiftung Spezialvollmachten und erfolge sodann nur wenige Tage später am 23.11.2007 der Verkauf der Geschäftsanteile an der Bf. durch die X an die Stiftung zu einem Kaufpreis von € 12.000.000,00.

Die Bf. hat bis zum Verkauf der Geschäftsanteile an die Y Privatstiftung noch keine Geschäftstätigkeit entfaltet.

Die gewählte Vorgehensweise entspricht jenem Konzept der BANK, wonach Mantelgesellschaften als „Cash-Boxen“ fungieren, in dem sie durch Beteiligungsgesellschaften der BANK mit entsprechendem Kapital ausgestattet werden, wobei die jeweils zuschussleistende Gesellschaft die Mittel nach dem Verkauf aus dem Verkaufspreis wieder zurückerhält und die Zwischenfinanzierung durch weitere Gesellschaften des ** Konzerns erfolgt.

Zum Zeitpunkt der Errichtung der Bf. und der Zuschussleistung stand bereits fest, dass die Geschäftsanteile an der Bf. an die Stiftung verkauft werden und der Zuschussbetrag durch den Abtretungspreis zurückgeführt wird.

Dadurch erfolgte im Ergebnis die Kapitalausstattung der Bf. sowohl im Interesse als auch durch Mittel der Privatstiftung.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Bemessungsakt befindlichen Unterlagen sowie aus den Erklärungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerde.

Dass die Gründung der Beschwerdeführerin und deren Kapitalausstattung durch zum Konzern der Bank gehörige Gesellschaften sowie die Abtretung der Geschäftsanteile an der Bf. an die Stiftung von vorne herein geplant war und dass letztendlich die Kapitalausstattung mit Mitteln der Stiftung erfolgen sollte, wurde aus der gleichartigen Vorgehensweise in den im Bericht der Nationalbank genannten Fällen in der Zusammenschau mit dem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen den Vorgängen bei der Bf. abgeleitet.

Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 2 Z. 4 lit. a 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.

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 (im 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. Hier ist diese Kapitalansammlungsrichtlinie noch in der für Vorgänge bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden, im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gültigen Fassung (69/335/EWG) maßgeblich.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG 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.

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

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 Gesellschaftsteuerpflicht setzt allerdings nicht voraus, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leistung ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt. Sowohl Leistungen, die im Hinblick auf eine künftige Gesellschafterstellung erbracht werden (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/16/0448), als auch Leistungen des ehemaligen Gesellschafters (vgl. dazu VwGH 30.3.2000, 99/16/0135), sind gesellschaftsteuerpflichtig.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. die Urteile vom 17. Oktober 2002 in den Rechtssachen C-339/99 – ESTAG, C-71/00 – Develop sowie C-138/00 – Solida) sowie des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 6.11.2002, 2002/16/0241; 28.6.2007, 2007/16/0027; 24.1.2013, 2012/16/0104 und 24.6.2014, 2014/16/0029) ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von – der Gesellschaftsteuer unterliegenden – Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist.

Bereits vor den Entscheidungen des EuGH wurde im Bereich der Gesellschaftsteuer die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen. Es war bereits ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.1975, 607-633/74; 14.5.1975, 531,532/74 und 19.12.2002, 2001/16/0273), dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne des § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte

Rechtsvorgänge anknüpft. Stets wurde 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.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gilt aber im Bereich des Verkehrsteuerrechts immer dann, 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 würden (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0025).

In der Entscheidung des EuGH vom 8.11.2007, Rs C-251/06, Ing. Auer, wurde ausgesprochen, dass durch die Auslegung des Gemeinschaftsrechtes nicht Verhaltensweisen begünstigt werden dürfen, die durch die Errichtung künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Erlangung eines Steuervorteils gekennzeichnet sind. Damit wurde vom EuGH erstmals klargestellt, dass missbräuchliche Konstruktionen zur Umgehung einer Kapitalverkehrsteuerpflicht nicht beachtlich sind, sondern der dahinter stehende wahre Sachverhalt zu besteuern ist.

Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann gemäß § 22 Abs. 2 BAO die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind nach dieser Bestimmung die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinn des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die fragliche Kapitalzufuhr ohne gesellschaftsvertraglichem oder gesetzlichem Zwang erfolgte und es sich somit an eine freiwillige Leistung an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt. Ebenso unstrittig ist, dass der an die Bf. geleistete Zuschuss in Höhe von € 11,965.000,00 geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte an ihr zu erhöhen.

Auch wenn das Entgelt für einen Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht als Leistung an die Kapitalgesellschaft angesehen werden kann, so ist auf Grund der hier gegebenen Besonderheit in wirtschaftlicher Betrachtung im Sinne der

o.a. Judikatur doch von Leistungen der Stiftung an die Beschwerdeführerin im Hinblick auf ihre unmittelbar folgende Gesellschafterstellung auszugehen.

Der Zuschuss wurde zwar formal von der Großmuttergesellschaft, also einer Nichtgesellschafterin, geleistet. Im Zeitpunkt der Leistung stand allerdings bereits fest, dass die Geschäftsanteile an der Bf. um einen Kaufpreis in Höhe des Stammkapitals samt Großmutterzuschuss an die Stiftung verkauft werden.

Es macht wirtschaftlich keinen Sinn, einer im Übrigen leeren, neu gegründeten Gesellschaft, bevor diese überhaupt eine Geschäftstätigkeit entfaltet hat, Mittel zuzuführen, um exakt diese Mittel anschließend faktisch durch den Verkauf der Anteile wieder zu vereinnahmen. Dies insbesondere dann nicht, wenn die Mittel, wie im gegebenen Fall, dem „Konzept“ entsprechend wieder an die Zuschussgeberin zurückfließen.

Die Kapitalausstattung der Bf. lag vor allem im Interesse der Privatstiftung und wird daher in wirtschaftlicher Betrachtung von einer Leistung der Privatstiftung an die Bf. im Hinblick auf die sich aus dem Erwerb der Geschäftsanteile ergebende Gesellschafterstellung ausgegangen.

Die Vorgangsweise ist im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen und nur durch die (vermeintliche) Ersparnis an Gesellschaftsteuer zu erklären.

Der Beurteilung der gegenständlichen Vorgangsweise als ungewöhnlich und unangemessen steht nicht entgegen, dass diese Vorgangsweise in der Literatur als „Optimierung im Rahmen der Gesellschaftsteuer“ angepriesen wird (vgl. dazu Marschner, Optimierung der Familienstiftung).

Unter Würdigung des zeitlichen und kausalen Zusammenhanges unterliegt der gegenständliche Zuschuss daher der Gesellschaftsteuer (vgl. dazu auch die zum identen Konzept ergangenen Entscheidungen BFG 1.8.2016, RV/7101852/2010 und BFG 1.8.2016, RV/7101837/2010, betätigt durch VwGH 23.12.2016, Ra 2016/16/0105 und VwGH 23.12.2016, Ra 2016/16/0107 sowie BFG 08.03.2017, RV/7101853/2010, BFG 21.03.2017, RV/7101835/2010 sowie BFG 21.03.2017, RV/7101851/2010).

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes, dass anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen,

allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen ist, wem die Zahlung von – der Gesellschaftsteuer unterliegenden – Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0025 sowie VwGH 23.12.2016, Ra 2016/16/005 und VwGH 23.12.2016, Ra 2016/16/007 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Wien, am 28. Oktober 2019