

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri. und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 16. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 12. März 2010, ErfNr. 1/2009 in der Sitzung am 20. Juli 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Verfahren vor der Abgabenbehörde - Bemessungsakt ErfNr. 1/2009

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft (Gesellschaftsvertrag) vom 12. November 2007, errichtete die "A.Gesellschaft m.b.H." (in der Folge: Zwischengesellschaft) als Alleingesellschafterin die B. Beteiligungs GmbH, Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (Bf.) (in der Folge: Rechtsvorgängerin), mit einem Stammkapital von € 35.000,00.

Der Unternehmensgegenstand wurde lt. Gesellschaftsverträgen mit "Die Anteilsverwaltung, der Erwerb, die Verwaltung und Veräußerung von Mobilien und Immobilien" etc. bestimmt.

Die Gesellschaftsteuer für diesen Vorgang wurden vom Vertragserrichter zur ErfNr. 1/2007 mit € 350,00 selbstberechnet.

Am 16. November 2007 wurden die Rechtsvorgängerin ins Firmenbuch eingetragen.

Ua. durch Einsichtnahme in die Jahresabschlüsse der Rechtsvorgängerin im Firmenbuch erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) Kenntnis von einer noch im Gründungsjahr gebildeten Kapitalrücklage in Höhe von € 55.000.000,00

bei der Rechtsvorgängerin sowie von der Veräußerung der Geschäftsanteile an dieser Gesellschaften an die C. Privatstiftung.

Auf Grund von Rückfragen erklärte die Rechtsvorgängerin dem FAG, dass sie bis zum 3. Jänner 2008 zu 100% von der Zwischengesellschaft gehalten worden sei. Die "J. Verwaltungs m.b.H." (in der Folge: Großmuttergesellschaft) sei Gesellschafterin der Zwischengesellschaft und bis zum 3. Jänner 2008 Großmuttergesellschaft der Rechtsvorgängerin gewesen. Am 12. Dezember 2007 habe die Großmuttergesellschaft einen nicht rückzahlbaren bedingungslos gewährten Zuschuss an ihre Enkelgesellschaft Rechtsvorgängerin in Höhe von € 55.000.000,00 gewährt. Dieser Zuschuss würde bei der Rechtsvorgängerin als Kapitalrücklage ausgewiesen und unterläge nicht der Gesellschaftsteuer.

Gemäß beiliegendem Anteils- und Abtretungsvertrag habe die Zwischengesellschaft 100% der Anteile der Rechtsvorgängerin an die C. Privatstiftung übertragen. Dieser Gesellschafterwechsel sei am 4. Jänner 2008 ins Firmenbuch eingetragen worden.

Aus den auszugsweise beigelegten, lt. übriger Aktenlage bereits am 12. Dezember 2007 geschlossenen Anteils- und Abtretungsvertrag geht hervor, dass die Zwischengesellschaft ihre Geschäftsanteile an der Rechtsvorgängerin um einen Kaufpreis von € 55.035.000,00 an die C. Privatstiftung abgetreten hat.

Unter Pkt. 5.1.3 des Anteils- und Abtretungsvertrages ist Folgendes ausgeführt:

"Die Gesellschaft wurde nach den anwendbaren Rechtsvorschriften ordnungsgemäß gegründet, errichtet und besteht als solche rechtmäßig; das Stammkapital der Gesellschaft in Höhe von Nominal EUR 35.000,-- (.....) ist voll einbezahlt und wurde ein Großmutterzuschuss in Höhe von EUR 55.000.000,-- (.....) als freie Kapitalrücklage geleistet, welcher nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt. Zur Bestätigung der Einzahlung des Stammkapitals und des Großmutterzuschusses auf das Bankkonto der Gesellschaft sind diesem Notariatsakt aktuelle Kontoauszüge der bei der D. Bank AG und der E. geführten Konten der Gesellschaft als Beilage ./2 angeschlossen. Das Stammkapital und der Großmutterzuschuss, insgesamt EUR 55.035.000,-- (.....), stehen den Geschäftsführern der Gesellschaft abzüglich der Verbindlichkeiten gemäß Beilage ./3 in voller Höhe unbelastet zur freien Verfügung. Die Gesellschaft verfügt ausschließlich über die Verbindlichkeiten gemäß Beilage ./3 Diese Garantie und Zusicherung bezieht sich auch auf allenfalls unbekannte Verbindlichkeiten. Die Gesellschaft hat seit ihrer Gründung keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt."

Bei den Verbindlichkeiten gemäß Beilage ./3 handelt es sich um die Gründungskosten von rd. € 2.000,00.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das FAG gegenüber der Rechtsvorgängerin mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 12. März 2010 für den Zuschuss vom 12. Dezember 2007 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 550.000,00 fest.

In der Begründung meinte das FAG, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die eigentliche Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerin der "C. Privatstiftung" zuzurechnen, da ein bloßer Mantelkauf vorliege und der von der "J. Verwaltungs m,b.H." durchgeschleuste Betrag lediglich einen Durchlaufposten beim Vorfinanzierenden darstelle. Der Zuschuss vom 12.12.2007 erscheine in diesem Lichte als direkter von der neuen Muttergesellschaft (C. Privatstiftung) stammender Gesellschafterzuschuss und unterliege daher als freiwillige Leistung gemäß § 2 Z 4 KVG der Gesellschaftsteuer.

In den dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete sich die Rechtsvorgängerin gegen die vom FAG vorgenommene wirtschaftliche Zurechnung des Zuschusses im Wesentlichen mit der Begründung, es handle sich um den nicht unüblichen Vorgang, dass ein Wirtschaftsgut, nämlich die Geschäftsanteile an der Rechtsvorgängerin, unmittelbar vor seiner Veräußerung noch verändert werde (hier durch einen Zuschuss), was sich dann beim folgenden Veräußerungsgeschäft in einem höheren Kaufpreis widerspiegle; klarerweise erhöhe sich der Kaufpreis durch den Zuschuss. Dies sei jedoch keine ungewöhnliche Gestaltung, sondern häufige Praxis.

Es handle sich bei dieser Abtretung zu einem Kaufpreis von EUR 55,035 Mio um ein Veräußerungs- bzw. "Anschaffungsgeschäft", welches explizit unter Teil III des KVG (Börseumsatzsteuer) falle und nicht unter Teil I des KVG (Gesellschaftsteuer). Teil III des KVG sei gemäß § 38 Abs. 3a KVG seit 1.10.2000 außer Kraft.

Beim sachverhaltsgegenständlichen Zuschuss handle es sich um eine freiwillige Leistung der Großmuttergesellschaft an die Rechtsvorgängerin (ohne Einbindung der Zwischengesellschaft, i.e. der Gesellschafterin), sodass dieser Zuschuss mangels Hingabe durch eine unmittelbare Gesellschafterin keine Gesellschaftsteuerpflicht begründen könne.

Dazu beantragte die Rechtsvorgängerin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit 23. Oktober 2010 wurde die Rechtsvorgängerin mit der Bf. verschmolzen.

Da die gegenständlichen Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig waren, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und sind die Rechtssachen als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Vorhalt des Berichterstatters

Unter Bezugnahme auf die oben dargestellte Aktenlage hielt das Bundesfinanzgericht der Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin im Wesentlichen Folgendes vor:

"

.....

Es ist wohl davon auszugehen, dass freiwillige Kapitalzuschüsse bzw. diesen vorausgegangene Verpflichtungen, nicht grundlos erfolgen, sondern wirtschaftlich begründet sind.

Dies gilt nicht nur für die Leistung selbst, sondern auch für den Zeitpunkt und den Umfang der Leistung.

Solche freiwilligen Kapitalzuschüsse werden im Allgemeinen von Gesellschaftern zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes oder bei einer bereits in Liquidation befindlichen Gesellschaft, wenn aus der Verwertungsgesellschaft wieder eine Vollgesellschaft gemacht werden soll oder wenn die Liquidationsmasse zu günstigerer Zeit und Bedingung verwertet werden soll (vgl. VwGH 6.10.1994, 93/16/0103) oder an eine Kapitalgesellschaft, um die Veräußerung von Anteilen an dieser Kapitalgesellschaft zu begünstigen (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05) etc., geleistet.

.....

Im gegebenen Fall war es der Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin, nämlich der Zwischengesellschaft, durch den unmittelbar vor dem Verkauf des Geschäftsanteiles geleisteten Großmutterzuschuss ermöglicht ihren Geschäftsanteil an der Rechtsvorgängerin um einen entsprechenden Preis zu verkaufen.

Da hier kein anderer Grund für die Leistung des Großmutterzuschusses, faktisch gleichzeitig mit dem Verkauf der Geschäftsanteile an der neugegründete Gesellschaft noch bevor diese überhaupt eine Geschäftstätigkeit ausübte, erkennbar ist, als der Zwischengesellschaft die Erzielung eines entsprechend höheren Kaufpreises zu ermöglichen, lag der, den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhende Großmutterzuschuss wohl vor allem im Interesse der den entsprechend höheren Kaufpreis lukrierenden Zwischengesellschaft.

Aus Sicht der, der Judikatur des EuGH entsprechenden Betrachtungsweise, erfolgte die gegenständliche Gesellschaftsteuerfestsetzung jedenfalls zu Recht.

Dass das FAG hier davon ausgegangen ist, dass die Leistung einer anderen, späteren Gesellschafterin als Leistende zuzurechnen wäre, ändert nichts an der Sache.

Auf Grund der Besonderheit des vorliegenden Sachverhaltes wäre der Vollständigkeit halber jedoch auch zu hinterfragen, ob hier nicht ein bloßes Steuervermeidungsmodell vorliegt und auf Grund eines allfälligen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeit die Gesellschaftsteuer, letztlich mit demselben Ergebnis wie bei wirtschaftlicher Betrachtung im Sinne der Judikatur des EuGH, so zu erheben wäre, wie diese bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wäre.

.....

Die Rechtsvorgängerin meint in ihrer Berufung, dass sich der Kaufpreis durch Zuschuss erhöhe, was jedoch keine ungewöhnliche Gestaltung sei, sondern häufige Praxis.

Es ist einzuräumen, dass es oftmals wirtschaftliche oder rechtliche Gründe gibt, die Eigenkapitalausstattung einer Gesellschaft vor der Veräußerung ihrer Anteile, zumeist durch Forderungsverzichte, allenfalls auch durch Zuschüsse, zu verbessern.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ist jedoch davon auszugehen, dass die gegebene Vorgangsweise lediglich der Umgehung von Gesellschaftsteuern diene.

Die am 16. November 2007 ins Firmenbuch eingetragene Rechtsvorgängerin, eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung, war von der Zwischengesellschaft, ebenfalls eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung, mit Errichtungserklärung vom 12. November 2007 gegen Übernahme des gesamten, zur Gänze einbezahlten Stammkapitals von € 35.000,00 gegründet worden.

Als Unternehmensgegenstand bestimmte die Zwischengesellschaft in der Errichtungserklärung ua. die Anteilsverwaltung, der Erwerb, die Verwaltung und Veräußerung von Mobilien und Immobilien.

Am 12. Dezember 2007, also ein Monat nach Gründung der Rechtsvorgängerin leistete die Großmuttergesellschaft, Gesellschafterin der Gründungsgesellschafterin Zwischengesellschaft, der Rechtsvorgängerin einen Zuschuss in Höhe von € 55.000.000,00.

Noch am selben Tag, und zwar bevor die Rechtsvorgängerin überhaupt eine Geschäftstätigkeit ausgeübt hat, verkaufte die Zwischengesellschaft ihren gesamten Geschäftsanteil an der Rechtsvorgängerin an die C. Privatstiftung um einen dem Stammkapital plus Zuschuss entsprechenden Kaufpreis, also um € 55.035.000,00.

Wirtschaftlich begründete Projekte, jedenfalls solche mit einer Kapitalausstattung in Zigmillionenhöhe, bedürfen im Allgemeinen einer entsprechenden Vorlaufzeit. Es kann daher hier wohl unbedenklich davon ausgegangen werden, dass zum Zeitpunkt der Gründung der Rechtsvorgängerin bereits feststand, dass die Geschäftsanteile an der mit einem über die Verwaltung des eigenen Vermögens hinausgehenden Unternehmensgegenstand gegründeten Rechtsvorgängerin an die C. Privatstiftung verkauft werden würden.

Jedenfalls handelt es sich bei der Zuschussleistung an die Rechtsvorgängerin, zu diesem Zeitpunkt eine neu gegründete Gesellschaft, die noch keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt hat, noch am Tag des Verkaufes um eine ungewöhnliche Vorgangsweise durch welche die Zwischengesellschaft letztlich mit von der Großmuttergesellschaft, also deren Gesellschafterin stammendem Kapital und die Rechtsvorgängerin mit letztlich von der C. Privatstiftung stammendem Kapital jeweils in Höhe von € 55.000.000,00 ausgestattet wurden, ohne dass bei rein formaler Betrachtung auch nur für eine der beiden Eigenkapitalausstattungen Gesellschaftsteuer angefallen wäre.

Es obliegt der Bf. im Rahmen der Darstellung der (Hinter-)Gründe für das vorliegende Vertragsgeschehen der hier getroffenen Annahme eines Missbrauches von Formen und

Gestaltungsmöglichkeiten entgegenstehende außersteuerliche Gründe darzulegen und zu belegen."

Dazu erklärte die Bf. im Wesentlichen Folgendes:

".....

1. Sachverhalt

Die C. Privatstiftung (i.d.F. kurz mit „C.-PS“ bezeichnet) hat Ende 2006/Anfang 2007 ihre Geschäftsanteile bzw. Aktien an der C. G. GmbH, der F. AG sowie der H. Holding GmbH veräußert.

Durch die Anteilsveräußerung realisierte die C.-PS zwischensteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von insgesamt rund EUR 120,0 Mio.

Daraufhin wurde vom Stiftungsvorstand beschlossen, die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit zur Übertragung stiller Reserven gemäß § 13 Abs. 4 KStG in Anspruch zu nehmen und durch den Erwerb der B. Beteiligungs GmbH (sowie der I. Beteiligungs GmbH) den Anfall eines zwischensteuerpflichtigen Gewinns nach § 13 Abs. 3 KStG aufzuschieben.

.....

[...]

3. Stellungnahme

Jedenfalls ist einleitend anzumerken, dass die C.-PS im Jahr 2007 auf der Suche nach möglichen Ersatzinvestitionen gemäß § 13 Abs. 4 KStG war. Mit den „frei gewordenen“ finanziellen Mitteln sollte dem Stiftungszweck entsprechend eine Gesellschaft erworben werden, die in Wertpapiere, Aktien und andere Unternehmensbeteiligungen investiert und darüber hinaus liquide Mittel hält.

Diese Gesellschaft sollte letzten Endes auch dazu geeignet sein, die C.-PS zu finanzieren und deren Stiftungszweck zu erfüllen, indem sie einfach und rasch Gewinnausschüttungen vornehmen kann.

Der Stiftungsvorstand stand daher vor der Wahl, entweder eine Gesellschaft selbst zu errichten und mit entsprechendem Kapital auszustatten oder eben entsprechende Gesellschaften auf dem Markt zu erwerben. Hätte der Stiftungsvorstand damals eine Gesellschaft mit EUR 120,0 Mio Stammkapital errichtet, wäre dies mit dem Nachteil verbunden gewesen, dass die Liquidität nur durch eine (formale) Kapitalherabsetzung (mit Gläubigeraufruf) an den Gesellschafter, d.h. letzten Endes die C.-PS, rückführbar gewesen wäre. Zumal die Möglichkeit der einfachen und raschen Rückführung der Mittel aber vom Stiftungsvorstand gewünscht und aus Sicht der Stiftung auch erforderlich war, hat sich der Stiftungsvorstand für die Erwerbsvariante entschieden.

Da für eine ordentliche Kapitalherabsetzung eine dreimonatige Sperrfrist gilt und ferner jeder Gläubigeraufruf mit einer unerwünschten Publizität verbunden wäre, was die Stiftung jedenfalls vermeiden wollte, wurde Folgendes angedacht:

Durch den Erwerb einer „Cash-Box“ kann vermieden werden, dass die Rückführung der Mittel nur mit einer ordentlichen Kapitalherabsetzung erfolgen kann, sofern die Liquidität durch einen direkten oder indirekten Gesellschafterzuschuss in die Gesellschaft übertragen wird, da in einem derartigen Fall der Zuschuss in eine nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt werden kann.

Eine nicht gebundene Kapitalrücklage kann sofort bilanzgewinnerhöhend aufgelöst und in der Folge ausgeschüttet werden.

Aus diesem Grund hat der Stiftungsvorstand auch mit der (damaligen) D. Bank AG (i.d.F. kurz: „D.-AG“), hinsichtlich eines möglichen Kaufs einer solchen Beteiligung Kontakt aufgenommen. In „Stiftungskreisen“ hatte sich nämlich damals herumgesprochen, dass Banken aus kommerziellen Gründen „Cash-Box“-Gesellschaften zum Verkauf anboten.

Nachdem eine derartige Transaktion durchaus ein für Banken übliches Geschäft ist, war dies auch für die D.-AG kein Problem. Die D.-AG hat zwar aus der Veräußerung von „Cash-Boxen“ an sich keinen unmittelbaren „Gewinn“ lukriert, aber dafür die Grundlage für weitere Bankgeschäfte (wie z.B. Eröffnung von Bankkonten und eines Wertpapierdepots, Erwerb von Fonds über die D.-AG) mit diesen Gesellschaften bzw. der am Erwerb der Gesellschaften interessierten Stiftungen geschaffen.

Die Errichtung der B. Beteiligungs GmbH als mittelbare Tochtergesellschaft der D.-AG durch die A. Gesellschaft mbH sowie der anschließende Zuschuss an die B. Beteiligungs GmbH durch die J. Liegenschaftsverwaltung erfolgte daher vor allem im Interesse der Bank, somit der D.-AG selbst.

Hätte die D.-AG ein derartiges Angebot nicht unterbreitet, wäre der Stiftungsvorstand wohl zu einer anderen Bank gegangen. Für die D.-AG bestand daher die Chance, im großen Stil mit der C.-PS bzw. deren späteren Tochtergesellschaften ins Geschäft zu kommen. Die B. Beteiligungs GmbH ist nämlich mit einem Bankkonto bei der D.-AG errichtet worden und ist damit schon in einer Geschäftsbeziehung mit der D.-AG gestanden, die offenbar nach Vorstellung der D.-AG in der Folge ausgeweitet werden hätte sollen. Tatsächlich hat in der Folge auch die C.-PS (gegen Ende 2007) ein Bankkonto bei der D.-AG eröffnet.

Von der in Frage stehenden Transaktion, d.h. dem Verkauf der B. Beteiligungs GmbH an die C.-PS, sollte daher in erster Linie die D.-AG profitieren. Dies einerseits dadurch, dass die B. Beteiligungs GmbH ihre liquiden Mittel bei der D.-AG veranlagen sollte und andererseits die C.-PS ihre Bankgeschäfte mit der D.-AG als „neue Hausbank“ für die Vermögensveranlagung abwickeln sollte. Dass sich diese Hoffnung der D.-AG in der Folge nicht erfüllt hat, ändert nichts an der grundsätzlichen Tatsache, dass die gegenständliche Strukturierung der B. Beteiligungs GmbH als „Cash-Box“ de facto im ausschließlichen wirtschaftlichen Interesse der Bank, der D.-AG, gelegen war.

Im Vorhalt vom 18. Februar 2015 wird offenbar die (im beschriebenen Gesamtkontext unseres Erachtens kaum beweisbare) Ansicht vertreten, dass die Leistung des Großmutterzuschusses vor allem im Interesse der A.Gesellschaft mbH gelegen sei, zumal diese dadurch, wie es im Vorhalt formuliert ist, „den entsprechend höheren Kaufpreis lukrieren konnte“.

Es ist zwar tatsächlich so, dass fast jeder Großmutterzuschuss auf Ebene der Zwischengesellschaft zu einer Werterhöhung des Geschäftsanteils führt, aber nicht immer im Sinne der „Zurechnungstheorie“, die in diesem Zusammenhang offenbar aufgegriffen wurde, auch im Interesse dieser Zwischengesellschaft erfolgt.

Unserer Ansicht nach liegt im gegenständlichen Fall deutlich auf der Hand, dass die Gründung und der Verkauf von „Cash-Boxen“ Teil der Geschäftsstrategie der D.-AG gewesen ist. Durch doppelstöckige Strukturen konnte zudem mittels Verkauf von „Cash-Boxen“, welche durch Großmutterzuschüsse ausfinanziert waren, de facto automatisch eine weitere - potenziell veräußerungsfähige - „Cash Box“ geschaffen werden, so dass die eingeschlagene Vorgehensweise offenbar den kürzesten Weg für die Verfolgung und den Ausbau dieses „Geschäftsmodells“ war, das einzig und allein dem Ziel „Ausbau des Bankgeschäfts der D.-AG“ diente, dargestellt hatte (siehe bereits unsere obigen Ausführungen).

Außerdem können geleistete Zuschüsse grundsätzlich auch wieder an die Großmuttergesellschaft rückgeführt werden. In diesem Sinn ist die A.Gesellschaft mbH somit offenbar in erster Linie „Mittel zum Zweck“ für das Bankgeschäft der D.-AG gewesen.

Entsprechend der herrschenden Ansicht (vgl. Fraberger/Zöchling, in: SWK 2006, 278f, sowie; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, in: KVG, 5 2, Rz 217) kann ein Großmutterzuschuss nur dann der Zwischengesellschaft zugerechnet werden, wenn dieser fast ausschließlich im Interesse dieser Gesellschaft erfolgt. Stehen jedoch konzernstrategische Interessen der Großmuttergesellschaft oder einer übergeordneten Gesellschaft im Vordergrund, kann auch im Sinne der Zurechnungs- bzw. Interessenstheorie keine Zurechnung des Großmutterzuschusses an die Zwischengesellschaft (hier: A.Gesellschaft mbH) erfolgen.

Als Zwischenergebnis ist daher festzustellen, dass (sowohl aus Sicht der C.-PS als auch aus Sicht der D.-AG) ganz gewichtige strategische, also wirtschaftliche und daher außersteuerliche, Gründe für die vorgenommene Transaktion ausschlaggebend waren.

Für die C.-PS war die Transaktion schlussendlich ein „ganz einfaches“ Rechtsgeschäft, nämlich der Erwerb eines Geschäftsanteils an einer Kapitalgesellschaft. Aus Sicht der D.-AG-Gruppe handelte es sich um ein Routinegeschäft im Rahmen des Private Banking und diente dazu, eine Geschäftschance mit der C.-PS zu verfolgen, d.h. mit dem klaren Ziel, künftig höhere Umsätze (und natürlich Gewinne) aus dem Bankgeschäft zu realisieren.

Bezüglich der Zurechnung des Großmutterzuschusses ist festzuhalten, dass im Sinne unserer obigen Anmerkungen die Zwischengesellschaft (hier: A.Gesellschaft mbH)

jedenfalls kein fast ausschließliches Interesse am Zuschuss hatte und deshalb nicht Zurechnungssubjekt für den Zuschuss sein kann. Dies deshalb, weil für diesen Zuschuss übergeordnete Interessen der D.-AG im Vordergrund standen.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass die im Vorhalt vom 18. Februar 2015 angeführten EuGH-Urteile nicht hilfreich sein werden, um für den vorliegenden Fall eine Zurechnungsänderung zu argumentieren:

Die im Vorhalt angeführte Argumentation, wonach der Zuschuss im Interesse der Zwischengesellschaft lag, da ihr dadurch ermöglicht wurde, aus dem anschließenden Anteilsverkauf einen höheren Kaufpreis zu lukrieren, geht ins Leere. Damit würde man nämlich unterstellen, dass es wirtschaftlich Sinn macht, einer im Übrigen leeren Tochtergesellschaft Mittel zuzuführen, um exakt diese Mittel anschließend faktisch durch den Verkauf der Anteile wieder zu vereinnahmen. Dies wäre jedoch ein reines Nullsummenspiel und ergibt per se überhaupt keinen wirtschaftlichen Sinn, weil es ohne die Vorteile, die daraus für das Bankgeschäft der D.-AG erwartet worden sind, nicht erklärbar gemacht werden kann. Daraus ergibt sich deutlich, dass der Großmutterzuschuss im Interesse der D.-AG, und nicht der Zwischengesellschaft (hier: A.Gesellschaft mbH), gelegen sein muss, weil - wie bereits oben ausführlich dargelegt - die D.-AG daraus ihr eigenes Bankgeschäft ankurbeln wollte. Demnach ist eine Zurechnungsänderung im konkret vorliegenden Fall auszuschließen.

Ergänzend ist außerdem anzumerken, dass selbst das BMF in seinem Erlass vom 28.03.2006, BMF-010206/0048-VI/10/2006, festhält, dass die automatisch eintretende Erhöhung des Werts der von der Zwischengesellschaft gehaltenen Gesellschaftsrechte - und auf nichts anderes würde die im Vorhalt vom 18. Februar 2015 geführte Argumentation zur Zurechnungsänderung hinauslaufen, weil sie nur auf die durch die unmittelbar auf den Zuschuss folgende Anteilsveräußerung eintretende Realisierung der Werterhöhung gerichtet ist - laut Rechtsprechung des EuGH nicht allein für die Zurechnung des Zuschusses zur Zwischengesellschaft ausreicht.

Eine Zurechnung des Zuschusses zur C.-PS ist ebenfalls auszuschließen, zumal diese nicht zum Konzern gehört hat, jedoch die im Vorhalt angeführten Judikate zur Zurechnungsänderung stets nur Konzernsachverhalte betreffen.

Hinsichtlich der Annahme eines möglichen Missbrauchs ist für uns grundsätzlich nicht nachvollziehbar, woraus konkret sich im vorliegenden Fall Missbrauch nach § 22 Abs. 1 BAO ergeben soll. Aus Sicht der C.-PS bestand ausschließlich die Absicht, eine Beteiligung, ausgestattet mit liquiden Mitteln, zu erwerben. Hierzu ist festzuhalten, dass gemäß der vorliegenden Rechtsprechung (vgl. etwa die folgenden VwGH-Erkenntnisse: 29.11.2006, 2003/13/0034; 01.10.2008, 2006/13/0032; 20.05.2010, 2006/15/0005 und 05.04.2011, 2010/16/0168) und der Literatur (vgl. z.B. Ritz, BAO zu § 22 Rz 2) „nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern nur eine Kette von Rechtshandlungen“ zu einer missbräuchlichen Gestaltung angetan sein kann.

Ein einziger Rechtsschritt kann daher nicht mit der Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden sein.

Exemplarisch möchten wir dazu nur die Aussage des VwGH vom 10.12.1997, 93/13/0185, zitieren:

„Im Allgemeinen erfüllt nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern stets eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden wird. Realakte für sich, wie etwa die Übertragung einer Beteiligung, also Akte, die nicht untrennbarer Teil einer Gesamtgestaltung („des bürgerlichen Rechts“) sind, können den Missbrauchstatbestand nicht erfüllen.“

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung und der herrschenden Meinung bedarf es für Missbrauch nach § 22 BAO Rechtsgestaltungen des bürgerlichen Rechtes, welche aus mehreren rechtsgeschäftlichen Schritten und „in damit verbundenen ineinandergreifenden Rechtshandlungen bestehen.

Zumal aus unserer Sicht im gegenständlichen Fall nur ein betrachtungsgegenständlicher Realakt, nämlich die Übertragung einer Beteiligung vorliegt, kann unserer Meinung nach die gegenständliche Übertragung nicht missbräuchlich erfolgt sein.

Nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 13.11.1988, 87/14/0128; UFS 05.11.2009, RV/0165-K/05) ist die Umdeutung einer von einem Abgabepflichtigen gewählten rechtlichen Gestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ferner dann nicht möglich, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreitet, den das Gesetz selbst vorzeichnet, mag auch die Steuerersparnis (hier. Aufschub der Zwischensteuer) das Ziel der Gestaltung sein. Das Stiftungssteuerrecht sieht in § 13 Abs. 4 Z 1 KStG die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Beteiligungen ausdrücklich vor. Die gewählte Vorgangsweise, nämlich Erwerb einer Beteiligung (durch die C.-PS), kann daher weder missbräuchlich sein, noch kann der Zuschuss in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der C.-PS zugerechnet werden.

Den „Stiftungssteuerrichtlinien 2001“ war zum damaligen Zeitpunkt noch nicht zu entnehmen, dass bloße Gesellschafterzuschüsse oder Zuschüsse (im Zusammenhang mit einer Gesellschaftsgründung) taugliche Ersatzanschaffungen darstellen. Zudem hatte die Finanzverwaltung (in einem Betriebsprüfungsfall im Jahres 2004) die Ansicht vertreten, dass ein Agio im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei einer „Cash-Box“-Gesellschaft keine Ersatzinvestition darstelle. Auch wenn dieser veröffentlichte Betriebsprüfungsfall schließlich vom VwGH im Jahr 2015 (VwGH 26.04.2015, 2009/15/0220) anders entschieden wurde, bestand zum damaligen Zeitpunkt unter Berücksichtigung der dargestellten Zielsetzungen nur eine „abgesicherte Variante“, nämlich der Erwerb von Geschäftsanteilen von mehr als 10% an einer Kapitalgesellschaft. Genau dieser (auch vom Gesetz vorgezeichnete) Weg wurde von der C.-PS im vorliegenden Fall beschritten.

Aus den vorgenannten Gründen kann der geleistete Großmutterzuschuss unseres Erachtens weder missbräuchlich gewesen sein noch (in wirtschaftlicher

*Betrachtungsweise) der C.-PS oder der A.Gesellschaft mbH zugerechnet werden.
....."*

Zum Verweis auf einen Zuschuss an die I. Beteiligungs GmbH (in der Folge: I.) ist festzuhalten, dass beim FAG unter ErfNr. 1234/2009 ein Parallelfall betreffend die I. erfasst ist, welche wie die Rechtsvorgängerin am 12. November 2007 von der Zwischengesellschaft mit einem Stammkapital von € 35.000,00 gegründet worden ist und die am selben Tag wie die Rechtsvorgängerin einen Zuschuss (€ 66.000.000,00) erhalten hat. Ebenso wurden die Geschäftsanteile an dieser Gesellschaft am Tag der Zuschussleistung, bevor diese überhaupt eine Geschäftstätigkeit ausgeübt hat, um einen Kaufpreis in Höhe der Summe aus Stammkapital samt geleistetem Zuschuss an die C. Privatstiftung veräußert. Zu diesem gleichgelagerten Fall ist ein gesondertes Beschwerdeverfahren anhängig.

Die I. (gemeinsam mit der Rechtsvorgängerin: die Rechtsvorgängerinnen) wurde mit 23. September 2014 mit der Bf. verschmolzen.

Mündliche Verhandlung

In der am 20. Juli 2016 stattgefundenen Verhandlung, an der sowohl Vertreter der Bf. wie auch ein Vertreter des Finanzamtes teilnahmen, führte der Berichtersteller nach Darstellung des vorangegangenen Verfahrens Folgendes zur Stellungnahme der Bf. aus:

"Es ist der Bf. zu Folgen, dass die im Vorhalt angeführte Argumentation, wonach der Zuschuss im Interesse der Zwischengesellschaft lag, da ihr dadurch ermöglicht worden sei, aus dem anschließenden Anteilsverkauf einen höheren Kaufpreis zu lukrieren, ins Leere geht, da es wirtschaftlich keinen Sinn macht, einer im Übrigen leeren Tochtergesellschaft Mittel zuzuführen, um exakt diese Mittel anschließend faktisch durch den Verkauf der Anteile wieder zu vereinnahmen und dies ein reines Nullsummenspiel wäre.

Dass der Großmutterzuschuss vor allem im Interesse der D.-AG gelegen gewesen wäre, kann daraus jedoch nicht geschlossen werden.

Die Zuschüsse erfolgten vor allem im Interesse der Erwerberin der Geschäftsanteile, nämlich der C. Privatstiftung. Gewollt war hier, nachdem die C. Privatstiftung Ende 2006/Anfang 2007 Geschäftsanteile bzw. Aktien veräußert hatte und somit zwischensteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von € 120.000.000,00 realisiert hatte, die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit zur Übertragung stiller Reserven nach § 13 Abs. 4 KStG in Anspruch zu nehmen. Die Gründung einer oder mehrerer Gesellschaften mit einem Stammkapital von € 120.000.000,00 war zu diesem Zweck nicht gewollt. Vielmehr wollte die C. Privatstiftung in Gesellschaften mit nicht gebundenen Kapitalrücklagen von insgesamt rd. € 120.000.000,00 investieren, welche jederzeit bilanzgewinnerhöhend aufgelöst und in der Folge ausgeschüttet werden konnten.

Auch wenn das Entgelt für einen Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Allgemeinen nicht als Leistung des Erwerbers an die Kapitalgesellschaft angesehen

werden kann, so ist hier jedoch auf Grund der Tatsache, dass eine Zuschussleistung an eine im Übrigen leeren Tochtergesellschaft, um exakt diese Mittel zeitgleich durch den Verkauf der Anteile wieder zu vereinnahmen, wirtschaftlich keinen Sinn macht und die Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerinnen vor allem im Interesse der C. Privatstiftung lag, in wirtschaftlicher Betrachtung von Leistungen der C. Privatstiftung an die Rechtsvorgängerinnen im Hinblick auf ihre dem Erwerb der Geschäftsanteile folgende Gesellschafterstellung auszugehen.

Im Übrigen ist zu sagen, dass mit der Gründung von Mantelgesellschaften mit einem Stammkapital von je € 35.000,00 durch eine Enkelgesellschaft eines in wirtschaftlicher Beziehung zur C. Privatstiftung stehenden Finanzdienstleisters, einer Kapitalausstattung der Mantelgesellschaften in Höhe von insgesamt € 121.000.000,00 mittels Großmutterzuschüsse durch eine Tochtergesellschaft des Finanzdienstleisters und dem Verkauf der Geschäftsanteile an die C. Privatstiftung am Tag der Leistung des Großmutterzuschusses, nicht unmittelbar jener Weg beschritten wurde, den das Gesetz selbst für eine Ersatzinvestition, wie diese von der C. Privatstiftung gewollt war, vorzeichnet.

Die hier gegenständliche, oben dargestellte Vorgangsweise ist im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen.

Für den von der C. Privatstiftung gewünschten Erfolg wäre es nicht erforderlich gewesen einen Finanzdienstleister sowie dessen Tochter- und dessen Enkelgesellschaft zu bemühen, damit diese Mantelgesellschaften mit einem Stammkapital von jeweils € 35.000,00 gründen und mit Großmutterzuschüssen von insgesamt € 121.000.000,00 ausstatten, um die Anteile an diesen Gesellschaften am Tag der Zuschussleistung um einen Kaufpreis in Höhe des Stammkapitals samt Großmutterzuschüsse an die C. Privatstiftung zu verkaufen.

Es wäre hier angemessen gewesen, hätte die C. Privatstiftung selbst die Rechtsvorgängerinnen mit einer Stammeinlage von € 35.000,00 gegründet und diese Gesellschaften mit Gesellschafterzuschüssen von € 121.000.000,00 ausgestattet. Damit wären auch die Kosten für den Notariatsakt und die Gerichtsgebühren für die Abtretungen der Geschäftsanteile eingespart worden.

Bei der Gründung der Rechtsvorgängerinnen und deren Kapitalausstattung durch zum Konzern der D. Bank AG gehörige Gesellschaften und der Abtretung der Geschäftsanteile an den Rechtsvorgängerinnen an die C. Privatstiftung handelt es sich nicht bloß um einen einzigen Rechtsschritt, sondern um eine Kette von Rechtshandlungen, die ausschließlich mit der Ersparnis von Gesellschaftsteuer zu begründen ist.

Die Behauptung, dass die gegenständliche Vorgangsweise deshalb gewählt worden wäre, da den "Stiftungsrichtlinien 2001" zum damaligen Zeitpunkt noch nicht zu entnehmen gewesen wäre, dass bloße Gesellschafterzuschüsse oder Zuschüsse (im Zusammenhang mit einer Gesellschaftergründung) taugliche Ersatzanschaffungen darstellten, ist nicht glaubwürdig.

In den Stiftungsrichtlinien 2001 (Richtlinie des BMF vom 2. Jänner 2006, BMF-010216/0135-VI/6/2005 gültig vom 2. Jänner 2006 bis 15. November 2009) ist im Gegenteil unter Rz 110 ausgeführt, dass die Übertragung stiller Rücklagen erreicht werden kann, wenn anlässlich der Anteilszeichnung der Körperschaft freiwillig erbrachte Mehrleistungen (Einlagen) zukommen.

Warum dies bei einer Gesellschaftsgründung anders als bei einer Kapitalerhöhung sein sollte, ist unerfindlich.

Zur Erklärung der Bf., dass von der Finanzverwaltung im Jahr 2004 die Ansicht vertreten worden wäre, dass ein Agio im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei einer "Cash-Box"- Gesellschaft keine Ersatzinvestition darstelle und erst im Jahr 2015 vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0220) anders entschieden worden wäre, ist zu sagen, dass das Köst-Finanzamt im Anbetracht der dort gegebenen Umstände im ‚Aufgeld‘ in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine gebundene Beteiligung (Kapitalerhöhung), sondern eine Kapitalforderung sah und deshalb das Agio nicht als Anschaffungskosten wertete. Geht man von dieser unzutreffenden Sichtweise des Köst-Finanzamtes aus, wonach ein Agio im Rahmen einer Kapitalerhöhung einer "Cash-Box"- Gesellschaft und dem entsprechend wohl auch ein Gesellschafterzuschuss neben dem Erwerb eines über 10%igen Anteiles an einer "Cash-Box"- Gesellschaft für die Übertragung aufgedeckter stiller Reserven nicht geeignet wäre, da ein solches Agio bzw. ein solcher Gesellschafterzuschuss nicht Anschaffungskosten für die Beteiligung wären, sondern als Kapitalforderung zu beurteilen wären, dann hätte die hier gegenständlichen Vorgangsweise für die C. Privatstiftung nichts geändert. Im Sinne der unzutreffenden wirtschaftlich Betrachtung des Köst-Finanzamtes wären die Gesellschafterzuschüsse auch im Zuge bzw. nach Abtretung der Anteile als Kapitalforderung anzusehen gewesen und die Kaufpreise, soweit diese auf die "wirtschaftlich als Kapitalforderungen zu beurteilenden Gesellschafterzuschüsse" entfallen, keine Anschaffungskosten. Im Sinne der seinerzeitigen wirtschaftlichen Betrachtung des Köst-Finanzamtes würde die Leistung der auf den Ersatz der Gesellschafterzuschüsse entfallenden Kaufpreise "Forderungseinlösungen" oder ähnliches darstellen."

Im Zuge der mündlichen Verhandlung brachten die Vertreter der Bf. im Wesentlichen unter Hinweis auf die Rechtsprechung UFS 5.11.2009, RV/0165-K/05, VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220 und BFG 25.4.2014, RV/5100126/2012 vor, dass die Rechtslage zu § 13 Abs. 4 KSTG noch nicht endgültig geklärt sei. Es habe hier eine Zwischensteuer von € 15.000.000,00 gedroht und man habe auf der sicheren Seite sein wollen, weshalb der Weg über eine Anschaffung der Beteiligung gewählt worden sei. Dazu überreichten die Vertreter der Bf. einen Auszug aus *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung (cc. Übertragung stiller Reserven, Rz 1096 bis Rz 1109 und Fußnoten). Die Privatstiftung habe keinen Zuschuss geleistet, sondern eine Beteiligung erworben, um körperschaftsteuerrechtlich abgesichert zu sein. Die außersteuerlichen Gründe (aus Warte der Gesellschaftsteuer) seien einerseits die körperschaftsteuerrechtlichen Vorteile und andererseits das Interesse der D. Bank. Auch andere Banken böten ähnliche Cash-

Boxen an. Zur möglichen Gründung der Rechtsvorgängerinnen durch die C. Privatstiftung meinten die Vertreter der Bf., dass auch bei der Gründung Kosten entstanden wären und dass es für die Privatstiftung einfacher gewesen wäre, ein fertiges Produkt zu erwerben (nur ein Termin für den Abschluss des Kaufvertrages). Um den Rest habe sich die Bank gekümmert.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass es bereits bei der Bescheiderlassung auf Grund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Zurechnung an die Privatstiftung im Hinblick auf ihre künftige Gesellschafterstellung vorgenommen habe. Die Mittel für den Zuschuss stammten letztendlich von der Privatstiftung. Die Mittel des Großmutterzuschusses seien letztlich wieder an die Großmuttergesellschaft zurückgeflossen, wozu der Vertreter des Finanzamtes auf einen Auszug eines Nationalbankberichtes S 89f verwies und eine aus drei Seiten bestehende Kopie dieses Auszuges überreichte. Nach Kenntnisnahme dieser Schrift meinten die Vertreter der Bf., dass es nicht unlogisch sei, dass die Mittel wieder an die D. Bank AG zurückgeflossen sei. Dieses habe ja hinter dem Konzept gestanden.

Abschließend beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde und die Bf. deren Stattgabe.

In dem von der Bf. vorgelegten Auszug aus *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung, ist folgender Praxistipp enthalten:

"Eine Optimierung im Rahmen der Gesellschaftsteuer könnte wie folgt aussehen. Ein Dritter (etwa die Hausbank) gründet eine neue Gesellschaft und stattet diese per Großmutterzuschuss gesellschaftsteuerfrei mit Kapital aus. Die mit dem gewünschten Kapital ausgestattete Gesellschaft wird im nächsten Schritt von der Privatstiftung erworben, was ebenfalls ohne Anfall von Gesellschaftsteuer erfolgen kann".

Weiters geht daraus hervor, dass in einem "Info des Fachbereiches vom 5. August 2008" die Ansicht vertreten worden sei, dass nur gleichzeitig (dh am selben Tag) mit dem Nennkapital geleistete Zuschüsse eine Übertragung stiller Reserven ermöglichen und dagegen das BFG in seinem Erkenntnis vom 25.4.2014, RV/5100126/2012 meinte, dass stille Reserven aus der Veräußerung einer Beteiligung binnen eines Jahres auf Gesellschafterzuschüsse einer Privatstiftung übertragen werden könnten, wenn ein kausaler Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung bestünde, was bei verbindlicher Zusage des Zuschusses anlässlich des Beteiligungserwerbes gegeben wäre.

Zum vom Finanzamt anlässlich der mündlichen Verhandlung überreichten "Auszug aus einem Nationalbankbericht" ist zu bemerken, dass eine entsprechende Kopie im Bemessungsakt einliegt. In der aus drei Seiten bestehenden, mit dem händischen Vermerk "ÖNB-Bericht" versehenen Schrift ohne Quellenangaben und ohne Eingangsvermerk, ist unter *"7.5 Verkauf von Mantelgesellschaften"* neben den aus dem Firmenbuch und der Vorhaltsbeantwortung der Rechtsvorgängerin bekannten Vorgängen im Wesentlichen festgehalten, dass eine "J. Beteiligungs AG" mit von einer "K. AG" stammendem Kapital die Großmuttergesellschaft am 12. Dezember 2007, also am Tag

der Zuschussleistung, mit einer Zwischenfinanzierung in Höhe von € 121 Mio ausgestattet habe und die Zwischengesellschaft am selben Tag in weiterer Folge [nach Abschluss der Abtretungsverträge] Einlagen bei der J. Liegenschaften GmbH in Höhe von € 55 Mio und € 66 Mio getätigt habe, womit die Zwischenfinanzierung von der J. Beteiligungs AG (und in weiterer Folge der K. AG) wieder rückgeführt worden sei. Weiters ist in dieser Schrift festgehalten, dass "angabengemäß" der Zweck der Transaktion die Kapitalausstattung der zu verkaufenden Gesellschaften ohne Belastung mit Gesellschaftsteuer gewesen sei.

Im Rahmen des Abgabenverfahrens hat sich das Finanzamt gegenüber der Rechtsvorgängerin nicht auf diese Schrift gestützt. Lediglich in einem internen Aktenvermerk wurde der Sachverhalt aus Sicht eines Prüfers des Finanzamtes ua. unter Bezugnahme auf diese Schrift umfassend festgestellt und gewürdigt, ohne dass dies bei Bescheiderlassung übernommen und der Rechtsvorgängerin vorgehalten worden wären.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die C. Privatstiftung hat Ende 2006/Anfang 2007 ihre Geschäftsanteile bzw. Aktien an der C. G. GmbH, der F. AG sowie der H. Holding GmbH veräußert.

Durch die Anteilsveräußerung realisierte die C. Privatstiftung zwischensteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von insgesamt rund EUR 120,0 Mio.

Die C. Privatstiftung war folglich im Jahr 2007 auf der Suche nach möglichen Ersatzinvestitionen gemäß § 13 Abs. 4 KStG. Mit den „frei gewordenen“ finanziellen Mitteln sollte dem Stiftungszweck entsprechend Gesellschaften erworben werden, die in Wertpapiere, Aktien und andere Unternehmensbeteiligungen investieren und darüber hinaus liquide Mittel halten.

Es war gewollt, dass diese Gesellschaften letzten Endes auch dazu geeignet sein sollten, die C. Privatstiftung zu finanzieren und deren Stiftungszweck zu erfüllen, indem sie einfach und rasch Gewinnausschüttungen vornehmen können.

Der Stiftungsvorstand stand daher vor der Wahl, entweder eine oder mehrere Gesellschaften selbst zu errichten und mit entsprechendem Kapital auszustatten oder eben entsprechende Gesellschaften auf dem Markt zu erwerben. Eine Gesellschaft mit EUR 120,0 Mio Stammkapital zu errichten, wurde nicht in Betracht gezogen, da es als Nachteil angesehen worden war, wenn die Liquidität nur durch eine (formale) Kapitalherabsetzung (mit Gläubigeraufruf) an den Gesellschafter, d.h. letzten Endes die C.-PS, rückführbar gewesen wäre.

In „Stiftungskreisen“ hatte sich herumgesprochen, dass Banken aus kommerziellen Gründen „Cash-Box“-Gesellschaften zum Verkauf anboten.

Der Stiftungsvorstand hat auch mit der (damaligen) D. Bank AG hinsichtlich eines möglichen Kaufs einer solchen Beteiligung Kontakt aufgenommen.

Die D. Bank AG hat aus der Veräußerung von „Cash-Boxen“ an sich keinen unmittelbaren „Gewinn“ lukriert, aber dafür die Grundlage für weitere Bankgeschäfte (wie z.B. Eröffnung von Bankkonten und eines Wertpapierdepots, Erwerb von Fonds über die D. Bank AG) mit

diesen Gesellschaften bzw. der am Erwerb der Gesellschaften interessierten Stiftungen geschaffen.

Hätte die D. Bank AG ein derartiges Angebot nicht unterbreitet, wäre der Stiftungsvorstand zu einer anderen Bank gegangen. Für die D. Bank AG bestand daher die Chance, im großen Stil mit der C. Privatstiftung bzw. deren späteren Tochtergesellschaften ins Geschäft zu kommen. Die Rechtsvorgängerinnen sind mit einem Bankkonto bei der D. Bank AG errichtet worden und damit schon in einer Geschäftsbeziehung mit der D. Bank AG gestanden, die offenbar nach Vorstellung der D. Bank AG in der Folge ausgeweitet werden hätte sollen. Tatsächlich hat in der Folge auch die C. Privatstiftung (gegen Ende 2007) ein Bankkonto bei der D. Bank AG eröffnet.

Nach der Vorstellung der D. Bank AG sollten die Rechtsvorgängerinnen ihre liquiden Mittel bei der D. Bank AG veranlagen und andererseits die C. Privatstiftung ihre Bankgeschäfte mit der D. Bank AG als „neue Hausbank“ für die Vermögensveranlagung abwickeln. Diese Hoffnung der D. Bank AG wurde in der Folge jedoch nicht erfüllt.

Die Gründung und der Verkauf von „Cash-Boxen“ war Teil der Geschäftsstrategie der D. Bank AG.

Vom Stiftungsvorstand wurde beschlossen, die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit zur Übertragung stiller Reserven gemäß § 13 Abs. 4 KStG ua. durch den Erwerb der Geschäftsanteile in Anspruch zu nehmen und den Anfall eines zwischensteuerpflichtigen Gewinns nach § 13 Abs. 3 KStG aufzuschieben.

In Folge dieses Beschlusses errichtete die Zwischengesellschaft, eine Enkelgesellschaft der D. Bank AG, auftragsgemäß jeweils als Alleingesellschafterin mit Erklärungen über die Errichtung der Gesellschaft (Gesellschaftsvertrag) vom 12. November 2007, die Rechtsvorgängerinnen mit einem Stammkapital von je € 35.000,00.

Der Unternehmensgegenstand wurde jeweils lt. Gesellschaftsvertrag mit "Die Anteilsverwaltung, der Erwerb, die Verwaltung und Veräußerung von Mobilien und Immobilien" etc. bestimmt.

Die Gesellschaftsteuer für diese Vorgänge wurde vom Vertragserrichter zur ErfNr. 1/2007 bzw. X/2007 selbstberechnet.

Am 12. Dezember 2007, ein Monat nach den Erklärungen über die Errichtung der Rechtsvorgängerinnen, leistete die Großmuttergesellschaft, eine Tochtergesellschaft der D. Bank AG, der Rechtsvorgängerin einen Großmutterzuschuss in Höhe von € 55.000.000,00 und der I. einen Großmutterzuschuss in Höhe von € 66.000.000,00.

Die Leistungen beruhen weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung und erhöhen den Wert der Gesellschaftsrechte.

Noch am selben Tag, und zwar bevor die Rechtsvorgängerinnen überhaupt eine Geschäftstätigkeit ausübten, verkaufte die Zwischengesellschaft ihre gesamten Geschäftsanteile an den Rechtsvorgängerinnen an die C. Privatstiftung um einen dem

Stammkapital plus Zuschuss entsprechenden Kaufpreis, also um € 55.035.000,00 bzw. um € 66.035.000,00.

Zum Zeitpunkt der Errichtung der Rechtsvorgängerinnen stand bereits fest, dass die Geschäftsanteile an der mit einem über die Verwaltung des eigenen Vermögens hinausgehenden Unternehmensgegenstand gegründeten Rechtsvorgängerinnen an die C. Privatstiftung verkauft werden würden.

Der gegenständlichen Vorgangsweise lag von vornherein ein entsprechendes Konzept der C. Privatstiftung und der D. Bank AG zur Grunde in dessen Rahmen die Rechtsvorgängerinnen mit Kapital, welches letztlich von der C. Privatstiftung stammen sollte, auszustatten waren und welches mit wieder zurückzuzahlenden Großmutterzuschüssen vorfinanziert werden sollte.

Dieses Konzept wurde entsprechend umgesetzt und der Erlös aus der Veräußerung der Geschäftsanteile verblieb nicht bei der Zwischengesellschaft sondern floss wieder an die zuschussleistende Großmuttergesellschaft zurück.

Die Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerin, somit die Großmutterzuschüsse, erfolgte im Interesse der Erwerberin der Geschäftsanteile, nämlich der C. Privatstiftung.

Die D. Bank AG, die sich als Finanzdienstleisterin den von der Bf. dargestellten Vorteil erhoffte, hatte lediglich ein Interesse an Folgegeschäfte und war der C. Privatstiftung aus diesem Grund dienlich.

Gewollt war hier, nachdem die C. Privatstiftung Ende 2006/Anfang 2007 Geschäftsanteile bzw. Aktien veräußert hatte und somit zwischensteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von € 120.000.000,00 realisiert hat, ohne Belastung mit Gesellschaftsteuer die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit zur Übertragung stiller Reserven nach § 13 Abs. 4 KStG in Anspruch zu nehmen und in der Folge über mit liquidem Kapital ausgestattete "Cash-Boxen" verfügen zu können. Die Gründung einer oder mehrerer Gesellschaft mit einem Stammkapital von € 120.000.000,00 war zu diesem Zweck demnach nicht gewollt. Vielmehr wollte die C. Privatstiftung in Gesellschaften mit nicht gebundenen Kapitalrücklagen von insgesamt rd. € 120.000.000,00 investieren, welche jederzeit bilanzgewinnerhöhend aufgelöst und in der Folge ausgeschüttet werden könnten.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den der Bf. vorgehaltenen, in den jeweiligen Bemessungsakten in Kopie einliegenden Urkunden sowie aus den Erklärungen der Bf. bzw. ihrer Rechtsvorgängerinnen.

Dass die Gründung der Rechtsvorgängerinnen und deren Kapitalausstattung durch zum Konzern der D. Bank AG gehörige Gesellschaften sowie die Abtretung der Geschäftsanteile an den Rechtsvorgängerinnen von vornhinein auf Wunsch und vor allem im Interesse der C. Privatstiftung erfolgte, ergibt sich aus den Erklärungen der Bf. sowie aus dem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen diesen Vorgängen. Allein aus der Tatsache, dass die Rechtsvorgängerinnen gegründet und mittels den gegenständlichen Zuschüssen mit Kapital ausgestattet worden sind, um der C. Privatstiftung eine ihr

genehme Übertragung stiller Reserven gemäß § 13 Abs. 4 KStG zu ermöglichen und in der Folge über "Cash-Boxen" verfügen zu können, ergibt sich das besondere Interesse der C. Privatstiftung an der Leistung der Zuschüsse.

Im "Nationalbankbericht" ist im Verhältnis zwischen der Zwischengesellschaft und ihrer Muttergesellschaft zwar lediglich von "Einlagen" die Rede. Da aber die Bf. selbst erklärt, dass der Rückfluss der Mittel hinter dem Konzept stand, war davon auszugehen, dass der "Großmutterzuschuss" nur eine Vorfinanzierung darstellte.

Wie der Rückfluss der Mittel im Detail konzipiert und durchgeführt wurde, ob durch Auflösung von Kapitalrücklagen und Gewinnausschüttung, wie die Bf. dies in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juli 2015 in Betracht gezogen hat, oder allenfalls unter Verletzung gesellschaftsrechtlicher Vorschriften, kann dahingestellt bleiben.

Dass die Vermeidung einer Gesellschaftsteuerbelastung Teil des Konzepts war, ist an sich unbestritten. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde seitens der Bf. ein Auszug aus einem Fachbuch vorgelegt, der im Wesentlichen das hier vorliegende Konzept zur "Optimierung im Rahmen der Gesellschaftsteuer" empfiehlt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Rechtslage

Gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG unterliegen Zuschüsse die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wenn es sich um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, der Gesellschaftsteuer.

Mit BGBl 629/1994 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz an die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlung von Kapital (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, angepasst, wobei hier 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 ist.

Auf Grund des Art. 4 Abs. 2 der hier maßgeblichen Fassung der Kapitalansammlungsrichtlinie können, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, ua. die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftssteuer unterworfen werden:

"..... b) 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 Gesellschaftsanteile zu erhöhen; ..."

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt.

Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302).

Freiwilligen Leistungen iSd § 2 Z 4 KVG werden im Allgemeinen von Gesellschaftern zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes oder bei einer bereits in Liquidation befindlichen Gesellschaft, wenn aus der Verwertungsgesellschaft wieder eine Vollgesellschaft gemacht werden soll oder wenn die Liquidationsmasse zu günstigerer Zeit und Bedingung verwertet werden soll (vgl. VwGH 6.10.1994, 93/16/0103) oder an eine Kapitalgesellschaft, um die Veräußerung von Anteilen an dieser Kapitalgesellschaft zu begünstigen (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05) etc., geleistet.

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, sind gesellschaftsteuerpflichtig. (vgl. dazu VwGH 30.03.2000, 99/16/0135 ua).

Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes ist weiters 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. VwGH 24.01.2013, 2012/16/0104 unter Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002 in den Rs. C-339/99 (Energie Steiermark Holding AG), Rn 37 und 38, und C-71/00, (Develop), Rn 25, sowie die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 27. Juni 2007 und vom 21. November 2012).

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 (vgl. UFS 30.10.2012, RV/0674-W/08).

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte

Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechts immer dann, 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 zuwiderlaufen würden (vgl. VwGH 11.09.2014, 2013/16/0025).

Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung zu Art. 4 der RL 69/335 (Urteil vom 8. November 2007 in der Rs. C-251/06 (Firma Ing. Auer Die Bausoftware GmbH), Rn 41) zwar hervorgehoben, dass die RL 69/335 keine Vorschriften enthält, mit der speziell der Gefahr der Steuerumgehung vorgebeugt werden soll, dass die Anwendung des Gemeinschaftsrechts (nunmehr Unionsrechts) aber nicht so weit gehen kann, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt würden (vgl. auch UFS 29.01.2010, RV/0160-I/08; Triendl, Missbrauch bei „unangemessener“ Rechtsgestaltung, UFSjournal 2010, 406).

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 (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben auf Grund des Abs. 2 leg.cit. 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 (vgl. VwGH 26.06.2014, 2011/15/0080).

Wirtschaftliche, nicht allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellende Betrachtung:

Den begründeten Ausführungen der Bf. entsprechend erfolgten die Zuschüsse an die Rechtsvorgängerinnen nicht im Interesse der Zwischengesellschaft. Jedenfalls nicht aus ihrer Sicht als Gesellschafterin der Rechtsvorgängerinnen. Der gegebene Fall ist nicht vergleichbar mit einem Forderungsverzicht oder einer Zuschussleistung eines abtretenden Gesellschafters um die Geschäftsanteile besser verkaufen zu können.

Wären die Mittel aus dem Verkauf der Geschäftsanteile an den Rechtsvorgängerinnen der Zwischengesellschaft verblieben, dann hätte diese lediglich als indirekte Leistungsempfängerin ein Interesse an den Zuschüssen gehabt.

An der Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerinnen als solches kann der Zwischengesellschaft kein Interesse unterstellt werden.

Die Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerinnen lag, wie festgestellt, im Interesse der Erwerberin der Geschäftsanteile, der C. Privatstiftung.

Die Zuschussleitungen erfolgten zwar bevor die C. Privatstiftung Gesellschafterin der Rechtsvorgängerinnen geworden ist und die von der C. Privatstiftung geleisteten Kaufpreise waren Entgelt für den Erwerb der Anteile, welches im Allgemeinen nicht als Leistung an die Rechtsvorgängerinnen angesehen werden kann.

Wie bereits ausgeführt, setzt die Gesellschaftsteuerpflicht allerdings nicht voraus, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leistung ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt.

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 iSd oa. Judikatur doch von Leistungen der C. Privatstiftung an die Rechtsvorgängerinnen im Hinblick auf ihre unmittelbar folgende Gesellschafterstellung auszugehen.

Die Zahlungen durch die mit der D. Bank AG verbundenen Gesellschaften an die Rechtsvorgängerinnen, also die Großmutterzuschüsse, erfolgten bereits im Hinblick darauf, dass die dafür aufgebrauchten Mittel durch den Verkauf der Geschäftsanteile unmittelbar wieder von der C. Privatstiftung vereinnahmt werden und es stellt diese Vorfinanzierung auf Seite der D. Bank AG - und der mit dieser verbundenen Gesellschaften - lediglich eine Dienstleistung für die C. Privatstiftung, der eigentlichen Geldgeberin, dar, die im Hinblick auf ihre unmittelbar folgende Gesellschafterstellung ein Interesse an der Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerinnen hatte.

Dem entsprechend liegen hier in wirtschaftlicher, nicht alleine auf die formale Herkunft der Zuschüsse abstellender Betrachtung, Gesellschafterzuschüsse der C. Privatstiftung an die Rechtsvorgängerinnen vor.

Zum Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten:

Mit der Gründung von Mantelgesellschaften mit einem Stammkapital von je € 35.000,00 durch eine Enkelgesellschaft eines in wirtschaftlicher Beziehung zur C. Privatstiftung stehenden Finanzdienstleisters, einer Kapitalausstattung der Mantelgesellschaften in Höhe von insgesamt € 121.000.000,00 mittels Großmutterzuschüsse durch eine Tochtergesellschaft des Finanzdienstleisters und dem Verkauf der Geschäftsanteile an die C. Privatstiftung am Tag der Leistung des Großmutterzuschusses wurde nicht unmittelbar jener Weg beschritten, den das Gesetz selbst für eine Ersatzinvestition wie diese von der C. Privatstiftung gewollt war, vorzeichnet.

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 hier gegenständliche, oben dargestellte Vorgangsweise ist im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen.

Für den von der C. Privatstiftung gewünschten Erfolg wäre es nicht erforderlich gewesen einen Dritten sowie dessen Tochter- und dessen Enkelgesellschaft zu bemühen, damit diese Mantelgesellschaften mit einem Stammkapital von jeweils € 35.000,00 gründen und mit Großmutterzuschüssen von insgesamt € 121.000.000,00 ausstatten, um die Anteile an diesen Gesellschaften am Tag der Zuschussleistung um einen Kaufpreis in Höhe des Stammkapitals samt Großmutterzuschüsse an die C. Privatstiftung zu verkaufen.

Es wäre hier angemessen gewesen, hätte die C. Privatstiftung selbst die Rechtsvorgängerinnen mit einer Stammeinlage von € 35.000,00 gegründet und diese Gesellschaften mit Gesellschafterzuschüssen von € 121.000.000,00 ausgestattet. Damit wären auch die Kosten für den Notariatsakt und die Gerichtsgebühren für die Abtretungen der Geschäftsanteile eingespart worden.

Der sinngemäßen Behauptung der Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass es für die C. Privatstiftung günstiger gewesen wäre, die Rechtsvorgängerinnen durch einen Finanzdienstleister gründen zu lassen, ist auch dann nicht zu folgen, wenn der Finanzdienstleister dies nur für die Möglichkeit ins Geschäft zu kommen gemacht hat. Die Gründungskosten wurden den Rechtsvorgängerinnen angelastet, wozu die Kosten für den Verkauf der Geschäftsanteile kommen.

Zum Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.4.2012, 2009/15/0220 und der Entscheidung des UFS vom 5. 11. 2009, Zl. RV/0165-K/05, ist auf die oben dargestellten, unwidersprochenen Ausführungen des Berichterstatters in der mündlichen Verhandlung zu verweisen, wonach im Sinne der unzutreffenden wirtschaftlich Betrachtung des Köst-Finanzamtes die Gesellschafterzuschüsse auch im Zuge bzw. nach Abtretung der Anteile als Kapitalforderung anzusehen gewesen und die Kaufpreise, soweit diese auf die "wirtschaftlich als Kapitalforderungen zu beurteilenden Gesellschafterzuschüsse" entfallen, keine Anschaffungskosten wären .

Zum Hinweis auf das Erkenntnis des BFG vom 25.4.2014, RV/5100126/2012 und auf *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung (cc. Übertragung stiller Reserven, Rz 1096 bis Rz 1109 und Fußnoten) ist zu sagen, dass die dort genannte Info der Fachabteilung erst zu einem Zeitpunkt nach der hier gegenständlichen Übertragung stiller Reserven ergangen ist und es der C. Privatstiftung unbenommen gewesen wäre, zur begünstigten Übertragung stiller Reserven die Rechtsvorgängerinnen selbst zu gründen und in der Folge die Gesellschafterzuschüsse als deren Gesellschafterin zu leisten. Die Gründung der Rechtsvorgängerinnen erfolgte zum Zwecke der Übertragung stiller Reserven in Höhe von rd € 120.000.000,00 und es hätte die C. Privatstiftung bereits anlässlich der Erklärung über die Errichtung der Rechtsvorgängerinnen die Leistung der Gesellschafterzuschüsse zusagen können. Im Übrigen können Gesellschafterzuschüsse auch an Vorgesellschaften geleistet werden und die C. Privatstiftung hätte diese gleichzeitig mit den Stammeinlagen leisten können, wie dies in der später ergangenen Info der Fachabteilung gefordert ist.

Ausschließlicher Zweck des "Konzeptes" und dessen Umsetzung war die Absicht der Vermeidung von Gesellschaftsteuer. Der gewählte Weg wäre unverständlich, wenn man diesen abgabenersparenden Effekt wegdenkt .

Bei der Gründung der Rechtsvorgängerinnen und deren Kapitalausstattung durch zum Konzern der D. Bank AG gehörige Gesellschaften und der Abtretung der Geschäftsanteile an den Rechtsvorgängerinnen an die C. Privatstiftung handelt es sich nicht bloß um einen einzigen Rechtsschritt, sondern um eine Kette von Rechtshandlungen, die nur mit der Ersparnis von Gesellschaftsteuer zu begründen ist.

Da von der Bf. für die hier gegenständliche ungewöhnliche und unangemessene Vorgangsweise keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vorgebracht werden konnten, ist auch im Lichte der Missbrauchsbestimmungen des § 22 BAO von einer Leistung der gegenständlichen Zuschüsse durch die C. Privatstiftung als Gesellschafterin auszugehen.

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.

Rechtliche Würdigung - Subsumtion des in wirtschaftlicher Betrachtung (§ 21 und § 22 BAO) festgestellten Sachverhaltes unter § 2 Z 4 lit. a KVG

Bei der hier gegenständlichen Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerin in Höhe von € 55.000.000,00 handelt es sich um eine freiwillige Leistung in Form eines baren Zuschusses durch einen Gesellschafter an eine inländische Kapitalgesellschaft.

Es wurde zwar formal ein Geldzuschuss von der Großmuttergesellschaft, also einer Nichtgesellschafterin, geleistet. Entsprechend der oben dargestellten wirtschaftlichen Betrachtung des Sachverhaltes ist diese Leistung der C. Privatstiftung als Gesellschafterin zuzurechnen, sodass hier ein Zuschuss durch einen Gesellschafter vorliegt.

Die der C. Privatstiftung zugerechnete Leistung erfolgte sowohl aus Sicht der formal leistenden Großmuttergesellschaft wie auch aus Sicht der C. Privatstiftung ohne gesellschaftsvertraglichem oder gesetzlichem Zwang, sodass eine freiwillige Leistung vorliegt.

Der bar geleistete, unwiderrufliche Zuschuss an die neu gegründete Rechtsvorgängerin in Höhe € 55.000.000,00 ist offensichtlich geeignet der Wert der Gesellschaftsrechte der C. Privatstiftung an der Rechtsvorgängerin zu erhöhen.

Bei der Rechtsvorgängerin handelt es sich um eine inländische Kapitalgesellschaft, nämlich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Wien.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der 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 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Wien, am 1. August 2016