

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., X., vertreten durch S.W., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. März 2010, Erf.Nr. x/x, St.Nr. y/x, 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

Mit Errichtungserklärung (zugleich Gesellschaftsvertrag) der Bf. vom 15. März 2007 errichtete die Ges. als Alleingesellschafterin die Bf., die Beschwerdeführerin, mit einem Stammkapital von € 35.000,00. Diese Stammeinlage wurde zur Gänze bar einbezahlt.

Der Antrag auf Neueintragung der Gesellschaft wurde am 16. März 2007 beim Firmenbuch eingereicht und die Gesellschaft am 20. März 2007 im Firmenbuch eingetragen. Die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer erfolgte am 11. Mai 2007 unter der Erf.Nr. y/y.

Durch eine Einsichtnahme in die Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin im Firmenbuch erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien Kenntnis von einer noch im Gründungsjahr gebildeten Kapitalrücklage in der Höhe von € 13.465.000,00.

Über Aufforderung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde erklärt, dass die im Jahresabschluss 2007 ausgewiesene nicht gebundene Kapitalrücklage einen nicht rückzahlbaren bedingungslos gewährten Zuschuss von der GM, welche die Muttergesellschaft der Ges. ist, betreffe. Aus der beigelegten Kopie des Kontoauszugs wurde auf dem Konto der Beschwerdeführerin bei der Bank am 19. März 2007 folgende Buchung durchgeführt: "Auftraggeber: Gm Großmutterzuschuss" Betrag 13.465.000,00.

Die Ges. hat mit der Stiftung am 20. März 2007 einen Anteilsabtretungsvertrag hinsichtlich sämtlicher Gesellschaftsanteile an der Beschwerdeführerin abgeschlossen und diese um einen Kaufpreis von € 13.500.000,00 abgetreten. Gemäß Anteilsabtretungsvertrag war der Kaufpreis bei Abschluss des Abtretungsvertrages zur Zahlung fällig.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Beschwerdeführerin mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 17. März 2010 für den Zuschuss vom 19. März 2007 die Gesellschaftsteuer in der Höhe von € 134.650,00 fest. Diese Vorschreibung begründete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wie folgt:

"Laut Antwortschreiben vom 21.01.2010 sind die Kapitalrücklagen in der Höhe von € 13.465.000,-- auf einen Großmutterzuschuss vom 19.03.2007 zurückzuführen.

Am 20.03.2007 wurden sämtliche Gesellschaftsanteile an der "Bf." an die "Stiftung" abgetreten, wobei sich der Kaufpreis aus dem einbezahnten Stammkapital und dem kurz zuvor gewährten Zuschuss zusammensetzte.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die eigentliche Kapitalausstattung der "Bf." der "Stiftung" zuzurechnen, da ein bloßer Mantelkauf vorliegt und der von der "Ges" durchgeschleuste Betrag lediglich einen Durchlaufposten beim Vorfinanzierenden darstellt. Der Zuschuss vom 19.03.2007 erscheint in diesem Lichte als direkter von der neuen Muttergesellschaft (Stiftung) 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 Zuschuss erscheint nach Meinung des Finanzamtes in diesem Lichte als direkter von der neuen Muttergesellschaft (St) stammender Gesellschafterzuschuss und unterliege daher als freiwillige Leistung gemäß § 2 Z 4 KVG der Gesellschaftsteuer. Das bedeutet, dass der Kaufpreis für die Bf-Anteile in einen gesellschaftsteuerpflichtigen Zuschuss des Erwerbers der Bf-Anteile umqualifiziert wird.

Diesbezüglich ist anzumerken, dass unseres Erachtens die vom Finanzamt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorgenommene Zurechnung des Zuschusses bzw. der Zuschussleistung der gm an die St aus folgenden Gründen keinesfalls vorgenommen werden kann.

Die Bank (idF kurz: B), die in einer laufenden Geschäftsbeziehung (Kontobetreuung, Vermögensverwaltung) mit der St stand, hat aus ihrem Konzern der St eine Kapitalgesellschaft zum Erwerb angeboten. Daraufhin hat die St mit der Ges am 20. März 2007 einen Anteilsabtretungsvertrag hinsichtlich sämtlicher Gesellschaftsanteile an der Bf abgeschlossen und diese um einen Kaufpreis von EUR 13.500.000,00 erworben.

Aus kapitalverkehrsteuerlicher Sicht ist anzumerken, dass freiwillige Leistungen in Form von Zuschüssen grundsätzlich dem Zuschussleistenden zuzurechnen sind und demnach als von diesem erfolgt gelten. Gemäß dem Wortlaut des § 2 Z 4 KVG unterliegen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer. Voraussetzung für die Gesellschaftsteuerpflicht ist aber, dass die Leistung von einem Gesellschafter iSd KVG erbracht wird. Im konkreten Fall wurde der Zuschuss von der gm an ihre Enkelgesellschaft, die Bf, geleistet.

Nach der jüngsten Rechtsprechung des EUGH ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, rein auf die Herkunft der Mittel abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung von Einlagen oder Zuschüssen zuzurechnen ist. In der Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes (Erlass des BMF vom 14.3.2003, GZ 10 5004/1-IV/10/03) wird diesbezüglich in Punkt 5.1. angemerkt, dass sofern die Großmuttergesellschaft einen freiwilligen Zuschuss an ihre Enkelgesellschaft gibt, mangels Hingabe durch eine unmittelbare Gesellschafterin keine Gesellschaftsteuer begründet wird. Gleichermaßen gilt für den Fall, dass die Großmuttergesellschaft den Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft mit der Verpflichtung hingibt, diesen an die Enkelgesellschaft weiterzuleiten. Punkt 5.1. des Erlasses ist des Weiteren zu entnehmen, dass als Personen, denen die freiwilligen Leistungen zuzurechnen sind, ausschließlich die "unmittelbaren" und "mittelbaren" Gesellschafter in Betracht zu ziehen sind; dh dass die für die Zurechnung in Betracht zu ziehenden Personen verbundene Unternehmen sind. Dies ist auch nachvollziehbar, da freiwillige Leistungen an eine Gesellschaft ohne Ausgabe neuer Anteile ausschließlich innerhalb eines Konzernverbundes gewährt werden. Die Zuschüsse spiegeln sich im Konzernverbund in einer Werterhöhung von bestehenden Anteilen wider. Im gegenständlichen Fall lag eine freiwillige Leistung der Großmuttergesellschaft (gm) an die Bf vor. Dies Zurechnung des Zuschusses an einen Dritten (außerhalb des Konzernverbundes) - nämlich die St - ist nicht zulässig, da die St einen Kaufpreis für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen bezahlt und keinen Zuschuss (auch nicht im Vorfeld) an die Bf geleistet hat.

In sämtlichen Entscheidungen des EUGH zu den Großmutterzuschüssen geht es um die Frage der Zurechnung von Leistungen Dritter (Zuschüssen) an den Gesellschafter. Leistungen Dritter oder an Dritte unterliegen der Gesellschaftsteuer, wenn sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise notwendige Voraussetzungen für den Erwerb von Gesellschaftsrechten im Zusammenhang mit Kapitalerhöhungsvorgängen, welche unter Art. 4 Abs. 1 lit. c bzw. d KapAnsRL zu subsumieren waren und damit in den Anwendungsbereich von § 2 Z 1 KVG fallen. Nachdem im gegenständlichen Fall kein Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber im Sinne des § 2 Z 1 KVG vorliegt, kann daher die Kapitalausstattung der Bf auch nicht der St zugerechnet werden. Dies deshalb, da der Zuschuss von der gm an ihre Enkelgesellschaft Bf geleistet wurde und die St gar keinen Zuschuss geleistet hat. Das einzige, was die St geleistet bzw. bezahlt hat, war der Kaufpreis an die Ges.

Weiters ist aus kapitalverkehrsteuerlicher Sicht darauf abzustellen, wer im Zeitpunkt der Zuschussleistung Gesellschafter iSd § 5 KVG ist. Die Tatbestände des § 5 KVG sind nach Ansicht des VwGH ausschließlich rechtlich und nicht wirtschaftlich auszulegen (vgl. Dorazil, KVG², § 5, 131f). Dies hat auch der BFH (zu § 6 dKVG) wiederholt ausgesprochen. "Demnach ist Gesellschafter, wer im Zeitpunkt der Leistung rechtlich Mitglied einer Kapitalgesellschaft ist". Die St war im Zeitpunkt der Zuschussleistung nachweislich rechtlich nicht Gesellschafterin der Bf. Eine Zurechnung der Zuschussleistung an die St ist schon deshalb nicht möglich, da

die St im Zeitpunkt der Zuschussleistung keinen gesellschaftsrechtlichen oder sonstigen Einfluss auf die tatsächliche Durchführung der Leistung hatte. Die St wollte ausschließlich eine Kapitalbeteiligung erwerben. Der Anteilserwerb erfolgte zeitlich nach der Zuschussleistung. Die reine Abtretung von GmbH-Anteilen ist zwar in Teil III des Kapitalverkehrsteuergesetzes (Börsenumsatzsteuer) geregelt, der Teil III des KVG ist aber gemäß § 38 Abs. 3a KVG seit 1.10.2000 außer Kraft.

Ergänzend ist noch anzumerken, dass die St mit der zuschussleistenden Gesellschaft, der gm, in keiner vertraglichen Beziehung stand und daher der Zuschuss auch wirtschaftlich niemals der St zugerechnet werden kann.

Die Meinung des Finanzamtes, wonach die eigentliche Kapitalausstattung der Bf der St in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuzurechnen ist, da ein bloßer Mantelkauf vorliegt und der von der Ges durchgeschleuste Betrag lediglich einen Durchlaufposten beim Vorfinanzierenden darstellt, ist demnach nicht zulässig. Insbesonders ist nicht klar, wen das Finanzamt als sg "Vorfinanzierenden" sieht. In welcher Art und Weise die den Zuschuss leistende Gesellschaft gm den Zuschuss finanziert hat (ob aus Eigen- oder Fremdmitteln) ist der St nicht bekannt und ist auch für den Sachverhalt und dessen Würdigung ohne Bedeutung. Auch ob der an die Ges von der St geleistete Kaufpreis dann wieder an die gm im Wege einer Ausschüttung oder auf andere Art und Weise (zB Darlehen) überführt wurde, ist uns nicht bekannt. Auch das ist für die Beurteilung aus kapitalverkehrsteuerlicher Sicht nicht relevant. Ein von einer Großmutter geleisteter Zuschuss hat immer einen Finanzierungscharakter. Insofern ist es auch nicht ungewöhnlich, dass dieser wiederum rückfließen kann, wenn die Anteile an der zuschussempfangenden Gesellschaft veräußert werden und die zuschussempfangende Gesellschaft somit aus dem Konzern ausscheidet. Es handelt sich auch nicht um einen unüblichen Vorgang, dass ein Wirtschaftsgut (hier Bf) unmittelbar vor seiner Veräußerung noch verändert wird (hier Zuschuss), was sich dann beim folgenden Veräußerungsgeschäft in einem höheren Kaufpreis widerspiegelt. Eine Zurechnung der Eigenkapitalausstattung an die St aus kapitalverkehrsteuerlicher Sicht ist daher auch aus diesem Gesichtspunkt nicht gerechtfertigt.

Der Rechtsansicht des Finanzamtes ist insgesamt Folgendes zu entgegnen:

Für Zwecke der Gesellschaftsteuer ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß der EUGH Rechtsprechung ausschließlich für die Frage der Zurechnung des freiwilligen Zuschusses gem. § 2 Z 4 KVG heranzuziehen. Die Zurechnung des Zuschusses kann daher grundsätzlich abweichend von der äußeren Form erfolgen. Wenn der Zuschuss dem unmittelbaren zivilrechtlichen Gesellschafter im Zeitpunkt des Zuschusses wirtschaftlich zuzurechnen ist, dann fällt Gesellschaftsteuer an. Folglich ist aus zivilrechtlicher Sicht zu beurteilen, wer im Zeitpunkt der Zuschussgewährung unmittelbarer Gesellschafter ist (vgl. Dorazil, KVG², § 5 131f). Im gegenständlichen Fall war dies die Ges und nicht die St.

Es steht für Zwecke der Gesellschaftsteuer nicht im Einklang mit der EUGH-Rechtsprechung, dass im Fall der hier vorliegende Abtretung von GmbH-Anteilen (nach

der Zuschussgewährung) der Zuschuss gem. § 2 Z 4 KVG einer Person außerhalb des Konzerns zugerechnet wird (maßgeblich ist der Zeitpunkt der Zuschussgewährung), da diese Person keine Werterhöhung bestehender Anteile erhält und deshalb keine freiwilligen Zuschuss geben würde. Weiters ist es rechtswidrig, dass eine Abtretung von GmbH-Anteilen, welche explizit unter Teil III KVG fällt, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in einen Zuschuss umqualifiziert wird. Dies deshalb, da sich die vom EUGH vertretene wirtschaftliche Betrachtungsweise nur auf die Frage der Zurechnung von Zuschüssen an (mittelbare oder unmittelbare) Gesellschafter bezieht.

.....“

Mit Vorlagebericht vom 18. Juni 2010 wurde die Berufung vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. 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.

Unter Bezugnahme auf die oben dargestellte Aktenlage wurde der Beschwerdeführerin vom Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 7. April 2015 im Wesentlichen vorgehalten:

“.....

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 G durch den einen Tag vor dem Verkauf des Geschäftsanteiles geleisteten Großmutterzuschuss ermöglicht, ihren Geschäftsanteil an der Beschwerdeführerin um einen entsprechenden Preis zu verkaufen.

Da hier kein anderer Grund für die Leistung des Großmutterzuschusses, der einen Tag vor dem Verkauf der Geschäftsanteile an der neugegründete Gesellschaft erfolgte, erkennbar ist, als der G 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 G.

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

Dass das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien 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 ist jedenfalls zu hinterfragen, ob hier nicht ein bloßes Steuervermeidungsmodell vorliegt. Auf Grund eines allfälligen Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten wäre die Gesellschaftsteuer letztlich mit demselben Ergebnis, wie bei wirtschaftlicher Betrachtung im Sinne der Judikatur des EuGH, so zu erheben, wie diese bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wäre.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (siehe C- 251/06, Ing. Auer, Rz 16) stehen rein künstliche Konstruktionen zum alleinigen Zweck, einen Steuervorteil zu erlangen, nicht unter dem Schutz der Kapitalansammlungsrichtlinie.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder geschmälert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 30.4.2003, 97/13/0130, VwGH 26.05.2004, 99/14/0209, VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111) eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung einfach unverständlich wäre. Beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung schließen einen Missbrauch aus. Dabei ist es Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (VwGH 7.11.1989, 86/14/0203, VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176).

Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung meint, dass es sich nicht um einen unüblichen Vorgang handle, wenn ein Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Veräußerung noch verändert wird (hier Zuschuss), was sich dann beim folgenden Veräußerungsgeschäft in einem höheren Kaufpreis widerspiegelt, so 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 diente.

Im gegebenen Fall wurde die Beschwerdeführerin mit Errichtungserklärung vom 15. März 2007 mit einem Stammkapital von € 35.000,00 und einem bestimmten, über die Verwaltung des eigenen Vermögens hinausgehenden Unternehmensgegenstand, also bereits zu einem bestimmten Zweck, gegründet. Vier Tage danach erhielt diese einen Großmutterzuschuss von € 13.465.000,00 und einen weiteren Tag später wurden die Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin um einen, dem Stammkapital zuzüglich Großmutterzuschuss entsprechenden Preis verkauft, noch bevor die Beschwerdeführerin überhaupt eine Geschäftstätigkeit ausgeübt hatte.

Wirtschaftlich begründete Projekte bedürfen im Allgemeinen einer entsprechenden Vorlaufzeit. Es kann daher hier wohl unbedenklich davon ausgegangen werden, dass zum Zeitpunkt der Gründung der Beschwerdeführerin bereits feststand, dass die Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin an die St verkauft werden würden.

Dass der Zweck dieser zwischen den Beteiligten im Vorhinein unmittelbar oder mittelbar über einen Organisator abgesprochenen Vorgangsweise darin gelegen war, dass die St Gesellschafterin einer neu gegründeten mit einem bereits bestimmten Unternehmensgegenstand und einer, neben dem Stammkapital mit einem Zuschuss ausgestatteten Gesellschaft werden sollte, ohne Belastung mit einer entsprechenden Gesellschaftsteuer, scheint offensichtlich.

Jedenfalls handelt es sich hier um eine nicht ohne Weiteres als sinnvoll erkennbare rechtliche Gestaltung, durch welche die Beschwerdeführerin zusätzlich zum Stammkapital mit letztlich von der St stammendem Kapital in Höhe von € 13.465.000,00 ausgestattet wurde, ohne dass bei rein formaler Betrachtung Gesellschaftsteuer angefallen wäre.

Es obliegt der Beschwerdeführerin 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.“

In der dazu abgegebenen Stellungnahme der Beschwerdeführerin wird die Zurechnung an die unmittelbare Gesellschafterin Ges. und auch das Vorliegen eines Missbrauches bestritten. Dazu wurde in der Stellungnahme vom 20. Mai 2015 ausgeführt:

„1. Sachverhalt

Die Stiftung (idF kurz St) hat mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 1. August 2006 einen 50%-igen Geschäftsanteil an der AGmbH veräußert. Durch die Anteilsveräußerung realisierte die St zwischensteuerpflichtige Einkünfte. Daraufhin hat der Stiftungsvorstand beschlossen, die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit zur Übertragung stiller Reserven gem. § 13 (4) KStG in Anspruch zu nehmen und durch den Erwerb der Bf den Anfall von Zwischensteuer nach § 13 (3) KStG aufzuschieben.

2. Stand des Verfahrens

.....

3. Stellungnahme

Das BFG geht im Vorhalt vom 7. April 2015 davon aus, dass es sich beim vorliegenden Sachverhalt um einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 22 (1) BAO handelt und ersucht die Bf, dieser Annahme entgegenstehende außersteuerlicher Gründe darzulegen.

Einleitend ist anzumerken, dass die St in den Jahren 2006 und 2007 auf der Suche nach Ersatzinvestitionen gem. § 13 (4) KStG war. Dem Stiftungszweck entsprechend wurde ein Teil der Liquidität in eine Gesellschaft der St übertragen, um damit in Immobilienvermögen zu investieren. Mit der verbleibenden Liquidität sollte eine Gesellschaft erworben werden, die demgegenüber in Wertpapiere, Aktien und Unternehmensbeteiligungen veranlagt und darüber hinaus liquide Mittel hält. Diese Gesellschaft sollte auch dazu dienen, einfach und schnell Gewinnausschüttungen an die St vornehmen zu können.

Aus damaliger Sicht stand der Stiftungsvorstand daher vor der Entscheidung entweder eine Gesellschaft selbst zu errichten und mit entsprechendem Kapital auszustatten oder eben eine entsprechende Gesellschaft am Markt zu erwerben.

Hätte der Stiftungsvorstand damals eine Gesellschaft mit EUR 13,5 Mio. Stammkapital errichtet, wäre dies jedoch mit dem Nachteil verbunden gewesen, dass die Liquidität nur durch eine formale Kapitalherabsetzung mit Gläubigeraufruf an den Gesellschafter, d.h. die St rückführbar gewesen wäre. Nachdem die Möglichkeit der einfachen und raschen Rückführung der Mittel aber vom Stiftungsvorstand gewünscht und aus Sicht der Stiftung erforderlich war, hat sich der Stiftungsvorstand für die Erwerbsvariante entschieden. Dies deshalb, da für eine ordentliche Kapitalherabsetzung eine dreimonatige Sperrfrist gilt und weiters jeder Gläubigeraufruf immer mit einer unerwünschten Publizität verbunden ist. Letzteres wollte die Stiftung jedenfalls vermeiden.

Diese Problematik konnte durch den Erwerb einer „Cash-Box“ Gesellschaft vermieden werden, sofern die Liquidität durch einen direkten oder indirekten Gesellschafterzuschuss in die Gesellschaft übertragen wurde, da in einem derartigen Fall der Zuschuss in eine nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt werden kann. Diese Kapitalrücklagen können sofort bilanzgewinnerhöhend aufgelöst werden.

Aus diesem Grund hat der Stiftungsvorstand mit der (damaligen) Bank (idF kurz: B), die für die Stiftung die „Hausbank“ für die Vermögensveranlagung war und mit der eine langjährige Geschäftsbeziehung bestand, hinsichtlich eines möglichen Kaufs einer solchen Beteiligung Kontakt aufgenommen. Nachdem eine derartige Transaktion durchaus ein für Privatbanken übliches Geschäft ist, war dies für die B kein Problem. Aus Sicht der B hat diese zwar aus der Veräußerung keinen „Gewinn“ lukriert, aber dafür die Grundlage für weiteres Bankgeschäft (zB Eröffnung von Bankkonten und eines Wertpapierdepots, Erwerb von Fonds der B) eben mit dieser „Gesellschaft“ geschaffen. Die Errichtung der Bf durch die Ges als mittelbare Gesellschaft der B-Gruppe sowie der anschließende Zuschuss an die Bf durch die gm erfolgten daher vor allem im Interesse der Bank, dh der B selbst. Hätte die B ein derartiges Angebot nicht unterbreitet, wäre der Stiftungsvorstand wohl zu einer anderen Bank gegangen. Für die B bestand daher das Risiko, nicht nur

das Geschäft der „Cash-Box“- Gesellschaft, sondern auch den Kunden St als Ganzes zu verlieren.

Tatsächlich profitiert von diesem Geschäft, dh dem Verkauf der Bf an die St, hat daher die B. Dies einerseits dadurch, dass die Bf viele ihrer liquiden Mittel bei der B veranlagt hat und andererseits die St weiterhin ihr Bankgeschäft mit der B als Hausbank für die Vermögensveranlagung abgewickelt hat.

In Ihrem Vorhalt vom 7. April 2015 vertreten Sie die Ansicht, dass der Grund für die Leistung des Großmutterzuschusses vor allem im Interesse der Ges gelegen sei, da diese dadurch einen entsprechend höheren Kaufpreis lukrieren konnte. Es ist zwar in der Tat so, dass beinahe jeder Großmutterzuschuss auf Ebene der Zwischen(Mutter)gesellschaft zu einer Werterhöhung des Geschäftsanteils führt, aber nicht immer - im Sinne der Zurechnungstheorie – im Interesse dieser Zwischen(Mutter)gesellschaft erfolgt. Dies deshalb, da geleistete Zuschüsse ja auch wieder an die Großmuttergesellschaft rückgeführt werden können.

Entsprechend hA (vgl. Fraberger/Zöchling, SWK 2006, 278f; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, § 2 Rz 217) kann ein Großmutterzuschuss nur dann der Zwischen(Mutter)gesellschaft 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 Zurechnung-/Interessenstheorie keine Zurechnung des Großmutterzuschusses an die Ges erfolgen.

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass es sowohl aus Sicht der St als auch aus Sicht der B-Gruppe gewichtige wirtschaftliche und daher außersteuerliche Gründe für die gewählte Transaktion (Anteilsabtretung) gab. Für die St war dies ein einfaches Rechtsgeschäft, nämlich der Erwerb eines Geschäftsanteils an einer Kapitalgesellschaft. Für die B-Gruppe handelt es sich um ein Routinegeschäft im Rahmen des Privat Banking und diente vor allem dazu, die Geschäftsbeziehung mit der St zu sichern und auszubauen, dh zukünftige Gewinne aus dem Bankgeschäft zu lukrieren.

Bezüglich der Zurechnung des Großmutterzuschusses ist festzuhalten, dass im Sinne unserer obigen Ausführungen jedenfalls die Zwischen(Mutter)gesellschaft kein fast ausschließlich Interesse am Zuschuss hatte und daher nicht Zurechnungssubjekt des Zuschusses sein kann. Dies deshalb, da für diesen Zuschuss übergeordnete Interessen der B im Vordergrund standen.

Im Zusammenhang mit der Annahme eines möglichen Missbrauchs ist für uns grundsätzlich nicht nachvollziehbar, wo Sie einen Missbrauch nach § 22 (1) BAO sehen. Aus Sicht der St bestand ausschließlich die Absicht, eine Beteiligung, ausgestattet mit liquiden Mitteln, zu erwerben. Dazu möchten wir festhalten, dass es der ständigen Österreichischen Rechtsprechung (vgl. zB VwGH Erkenntnisse: 29.11.2006, 2003/13/0034; 1.10.2008, 2006/13/0032; 20.5.2010, 2006/15/0005, 05.04.2011, 2010/16/0168) und hA (vgl. zB Ritz, BAO zu § 22 Rz 2) entspricht, dass „nicht ein einziger

Rechtsschritt, sondern nur eine Kette von Rechtshandlungen" eine missbräuchliche Gestaltung sein kann. Ein einziger Rechtsschritt kann daher nicht mit der Folge des § 22 (2) BAO verbunden sein.

Exemplarisch möchten wir 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 hA bedarf es für einen Missbrauch nach § 22 BAO Rechtsgestaltungen des bürgerlichen Rechtes, die aus mehreren rechtsgeschäftlichen Schritten und in damit verbundenen ineinander greifenden Rechtshandlungen bestehen.

Nachdem aus unserer Sicht im gegenständlichen Fall nur ein Realakt, nämlich die Übertragung einer Beteiligung vorliegt, kann uE die gegenständliche Übertragung gar nicht missbräuchlich sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (13.11.1988, 87/14/0128; UFS 5.11.2009, RV/0165-K/05) ist die Umdeutung einer von einem Abgabepflichtigen gewählten rechtlichen Gestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dann nicht möglich, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg bestreitet, den das Gesetz selbst vorzeichnet, mag auch die Steuerersparnis (hier Stundung der Zwischensteuer) das Ziel der Gestaltung sein. Das Stiftungssteuerrecht sieht in § 13 (4) Z 1 KStG die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Beteiligungen ausdrücklich vor. Die gewählte Vorgangsweise, nämlich der Erwerb einer Beteiligung durch die St, kann daher weder missbräuchlich sein noch kann der Zuschuss der St in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zugerechnet werden.

Den damaligen Stiftungssteuerrichtlinien 2001 war nicht zu entnehmen, dass bloße Gesellschafterzuschüsse oder Zuschüsse im Zusammenhang mit einer Gesellschaftsgründung taugliche Ersatzanschaffungen darstellen. Zudem hat die Finanzverwaltung in einem Betriebsprüfungsfall des 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, GZ 2009/15/0220) anders entschieden wurde, bestand zum damaligen Zeitpunkt (Jahr 2007) unter Berücksichtigung der dargestellten Zielsetzungen nur eine gesicherte Variante, nämlich der Erwerb der Geschäftsanteile (> 10%) an einer Kapitalgesellschaft. Genau dieser, vom Gesetz vorgezeichnete, Weg wurde von der St bestritten.

Daher kann auch der geleistete Großmutterzuschuss weder missbräuchlich sein noch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der St zugerechnet werden.“

Dazu wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel auszugsweise folgende Stellungnahme abgegeben:

.....

Gerade die Umstände des vorliegenden Falles ("des Ausgangsverfahrens" - EuGH 12.1.2006, C-494/03, Senior Engineering Investments BV), nämlich Verkauf zu entsprechendem Preis, gebieten eine Zurechnung an die G, die im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung steht. Zudem fällt die Kapitalausstattung grundsätzlich einem Gesellschafter zu. Die Argumente der Bf. (Bank hätte profitiert, konzernstrategische Interessen) überzeugen nicht; diese sind demgegenüber allesamt untergeordnet und allgemein gehalten.

Der Einwand, der Stiftungsvorstand wäre vor der Entscheidung gestanden entweder eine Gesellschaft selbst zu errichten und mit entsprechendem Kapital (€ 13,5 Mio.) auszustatten oder eine entsprechende Gesellschaft am Markt zu erwerben, wobei die Kapitalherabsetzung mit einer nicht gewünschten Publizität verbunden gewesen wäre und man sich deshalb für die Erwerbsvariante entschieden hätte, hat auf die Zurechnung keinen Einfluss und ist auch für den Missbrauch irrelevant. Gesellschaftsrechtlich ist die Gründung nicht mit € 13,5 Mio. zwingend und die Leistung eines Agios ebenfalls nicht; es besteht die Möglichkeit von Zuschüssen (und die würden gesellschaftsteuerpflichtig sein und exakt dieses wollte man nicht). In der Bilanz zum 31.12.2013 scheint immer noch eine Kapitalrücklage von € 13,465.000,00 auf.

Die Wiedergabe der Rechtsprechung und herrschenden Ansicht zu § 22 BAO ist nicht richtig. Denn nur „im Allgemeinen verwirklicht nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 verbunden ist“. Und im vorliegenden Fall liegt davon abgesehen eine Kette von Rechtshandlungen vor. Hier nur den Erwerb des Geschäftsanteiles zu betrachten ist lückenhaft.

Bis heute wurde keinerlei Vorbringen erstattet zu der binnen weniger Tage erfolgten Errichtung der Bf., der Zuschussleistung und des Erwerbes des Geschäftsanteiles. Das FAGVG hat im Verfahren den Zuschuss der Stiftung zugerechnet. Das wird von der Bf. in der Berufung/Beschwerde bekämpft. Die Bank hätte eine Kapitalgesellschaft angeboten, der Zuschuss könnte nicht im Fall der hier vorliegenden Abtretung einer Person außerhalb des Konzerns zugerechnet werden. Grundsätzlich besteht Gesellschaftsteuerpflicht auch dann, wenn ein Zuschuss im Hinblick auf die künftige Gesellschafterstellung geleistet wird.

.....

Die Bf. will investieren um die Zwischensteuer nach § 13 Abs. 3 KStG aufzuschieben, es soll keine formale Kapitalherabsetzung mit Gläubigeraufruf notwendig sein (ihre eigenen Angaben), Beteiligungsgesellschaften der Bank gründen Gesellschaften mit hohen Kapitalrücklagen zwecks Verkaufes ohne Gesellschaftsteuerbelastung. Dazu kommt noch die zeitliche Abfolge innerhalb weniger Tage. In Anlehnung an VwGH v. 23.11.2005, 2005/16/0004, ist die Mittelzufluss durch die GM der Stiftung zuzurechnen. Mit dem Beschwerdevorbringen dagegen bestätigt die Bf. die vom BFG vorgenommene

Zurechnung sowie den Missbrauch nach § 22 BAO. Gesellschaftsteuerpflicht ist jedenfalls gegeben.

.....“

Vom Bundesfinanzgericht wurde mit Beschluss vom 12. Dezember 2016 das gegenständliche Verfahren gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung der beim Verwaltungsgerichtshof unter den Zahlen Ra 1016/16/0105 und Ra 2016/16/0107 zur gleichen Rechtsfrage anhängigen Verfahren ausgesetzt. Gegenstand der Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof war die Frage, ob bei einem von einer Großmutter kurz vor dem Verkauf geleisteten Zuschuss im Hinblick darauf, dass der Käuferin auf Grund des Kaufes Gesellschafterstellung zukommt, in wirtschaftlicher Betrachtung von der Leistung der Käuferin an die Gesellschaft ausgegangen werden kann.

Mit 23. Dezember 2016 wurden die Verfahren, die Anlass zur Aussetzung gegeben hatten, durch die Beschlüsse des Verwaltungsgerichtshofes zu den Zahlen Ra 2016/16/0105 und Ra 2016/16/0107, rechtskräftig beendet. Der Verwaltungsgerichtshof stellte in diesen Beschlüssen fest, dass unter Würdigung des zeitlichen und kausalen Zusammenhangs – aus der Sicht der (Stiftung) 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 (Gesellschaft) beabsichtigt – war die ohnehin in Erwartung eines um das Nominale des Zuschusses erhöhten Kaufpreises für den Geschäftsanteil erfolgte Kapitalausstattung der (zukünftigen) Gesellschafterin, der (Stiftung), als Zuschussleistende zuzurechnen.

Das ausgesetzte Verfahren wurde daher von Amts wegen gemäß § 271 Abs. 2 BAO fortgesetzt.

Mit dem Schriftsatz vom 28. Februar 2017 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Namen der Beschwerdeführerin zurückgezogen.

Sachverhalt

Die Stiftung hat mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 1. August 2006 einen 50%-igen Geschäftsanteil an der AGmbH veräußert. Die Stiftung realisierte durch die Anteilsveräußerung zwischensteuerpflichtige Einkünfte und war deshalb auf der Suche nach Ersatzinvestitionen gemäß § 13 Abs. 4 KStG. Dem Stiftungszweck entsprechend wurde ein Teil der Liquidität in eine Gesellschaft der Stiftung übertragen, um damit in Immobilienvermögen zu investieren. Mit der verbleibenden Liquidität sollte eine Gesellschaft erworben werden, die demgegenüber in Wertpapiere, Aktien und Unternehmensbeteiligungen veranlagt und darüber hinaus liquide Mittel hält. Diese Gesellschaft sollte auch dazu dienen, einfach und schnell Gewinnausschüttungen an die Stiftung vornehmen zu können.

Der Stiftungsvorstand stand vor der Entscheidung entweder eine Gesellschaft selbst zu errichten und mit entsprechendem Kapital auszustatten oder eine entsprechende

Gesellschaft am Markt zu erwerben. Hätte der Stiftungsvorstand damals eine Gesellschaft mit € 13,500.000,00 Stammkapital errichtet, wäre dies jedoch mit dem Nachteil verbunden gewesen, dass die Liquidität nur durch eine formale Kapitalherabsetzung mit Gläubigeraufruf an den Gesellschafter, d.h. die Stiftung rückführbar gewesen wäre. Nachdem die Möglichkeit der einfachen und raschen Rückführung der Mittel aber vom Stiftungsvorstand gewünscht und aus der Sicht der Stiftung erforderlich war, hat sich der Stiftungsvorstand für die Erwerbsvariante entschieden. Dies deshalb, da für eine ordentliche Kapitalherabsetzung eine dreimonatige Sperrfrist gilt und weiter jeder Gläubigeraufruf immer mit einer unerwünschten Publizität verbunden ist.

Der Stiftungsvorstand hat sich für die Erwerbsvariante entschieden. Aus Sicht der Stiftung bestand die Absicht, eine Beteiligung, ausgestattet mit liquiden Mitteln, zu erwerben.

Aus diesem Grund hat der Stiftungsvorstand mit der Bank, die für die Stiftung die „Hausbank“ für die Vermögensveranlagung war und mit der eine langjährige Geschäftsbeziehung bestand, hinsichtlich eines möglichen Kaufs einer solchen Beteiligung Kontakt aufgenommen. Nachdem eine derartige Transaktion durchaus ein für Privatbanken übliches Geschäft ist, war dies für die Bank kein Problem.

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

Hätte die Bank ein derartiges Angebot nicht unterbreitet, wäre der Stiftungsvorstand wohl zu einer anderen Bank gegangen. Für die Bank bestand daher das Risiko, nicht nur das Geschäft der „Cash-Box“-Gesellschaft, sondern auch den Kunden Stiftung als Ganzes zu verlieren.

Tatsächlich profitiert von diesem Geschäft (Verkauf der Beschwerdeführerin an die Stiftung) hat daher die Bank. Dies einerseits dadurch, dass die Beschwerdeführerin viele ihrer liquiden Mittel bei der Bank veranlagt hat und andererseits die Stiftung weiterhin ihr Bankgeschäft mit der Bank als Hausbank für die Vermögensveranlagung abgewickelt hat.

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

In der Folge wurde mit Errichtungserklärung vom 15. März 2007 von der Ges., einer Gesellschaft der Bank-Gruppe, die Beschwerdeführerin mit einem Stammkapital von € 35.000,00 gegründet. Der Unternehmensgegenstand wurde laut Errichtungserklärung (zugleich Gesellschaftsvertrag) mit „die Verwaltung eigenen Vermögens, insbesondere durch den Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von Wertpapieren“ etc. bestimmt.

Die Gesellschaftsteuer für diesen Vorgang wurde vom Vertragserichter zur Erf.Nr. 10-y/y selbst berechnet.

Die Großmuttergesellschaft, die GM, ebenfalls eine Gesellschaft der Bank-Gruppe, hat am 19. März 2007 an ihre Enkelgesellschaft, der Beschwerdeführerin, einen nicht rückzahlbaren bedingungslos gewährten Zuschuss in der Höhe von € 13,465.000,-- geleistet. Diesen Betrag hat die GM von der AG über die AF erhalten. Diese Leistung beruht weder auf einer in der Errichtungserklärung (zugleich Gesellschaftsvertrag) noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung und erhöht den Wert der Gesellschaftsrechte.

Die Ges. hat mit der Stiftung am 20. März 2007 einen Anteilsabtretungsvertrag hinsichtlich sämtlicher Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin abgeschlossen und diese um einen Kaufpreis von € 13,500.000,-- (entspricht Stammkapital und Zuschuss) abgetreten. Der Kaufpreis war bei Abschluss des Abtretungsvertrages zur Zahlung fällig.

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

Der gegenständlichen Vorgangsweise lag von vornherein ein entsprechendes Konzept der Stiftung und der Bank zu Grunde, in dessen Rahmen die Beschwerdeführerin mit Kapital, welches letztendlich von der Stiftung stammen sollte, auszustatten war und welches mit wieder zurückzuzahlenden Großmutterzuschüssen vorfinanziert werden sollte.

In weiterer Folge tätigt die Ges. am selben Tag Einlagen bei der GM in der Höhe von € 13,465.000,--. Danach wird dieser Betrag wieder zurückgeführt, womit die Zwischenfinanzierung wieder an die Kapitalgesellschaft, von welcher der Betrag ursprünglich stammte, rückgeführt wird.

Die Kapitalausstattung der Beschwerdeführerin, somit der Großmutterzuschuss, erfolgte im Interesse der Erwerberin der Gesellschaftsanteile, nämlich der Stiftung.

Die Bank, die sich als Finanzdienstleisterin einen Vorteil erhoffte, hatte lediglich ein Interesse an Folgegeschäften und war der Stiftung aus diesem Grund dienlich.

Gewollt war hier, nachdem die Stiftung mit dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 1. August 2006 einen 50%-igen Geschäftsanteil an der AGmbH veräußert und damit zwischensteuerpflichtige Einkünfte 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 eine mit liquidem Kapital ausgestattete „Cash-Box“ verfügen zu können.

Die Gründung einer Gesellschaft mit einem Stammkapital von € 13,500.000,00 war zu diesem Zweck nicht gewollt. Die Stiftung wollte in eine Gesellschaft mit nicht gebundenen Kapitalrücklagen investieren, welche jederzeit bilanzgewinnerhöhend aufgelöst und in der Folge ausgeschüttet werden könnten.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Kopie vorliegenden Urkunden sowie aus den Erklärungen der Beschwerdeführerin.

Dass die Gründung der Beschwerdeführerin und deren Kapitalausstattung durch zum Konzern der Bank gehörige Gesellschaften sowie die Abtretung der Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin von vorhinein auf Wunsch und vor allem im Interesse der Stiftung erfolgte, ergibt sich aus den Erklärungen der Beschwerdeführerin sowie aus dem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen diesen Vorgängen. Allein aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin gegründet und mittels dem gegenständlichen Zuschuss mit Kapital ausgestattet worden ist, um der Stiftung eine ihr genehme Übertragung stiller Reserven gemäß § 13 Abs. 4 KStG zu ermöglichen und in der Folge über eine „Cash-Box“ verfügen zu können, ergibt sich das besondere Interesse der Stiftung an der Leistung des Zuschusses.

Erwägungen

Rechtslage

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.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass es sich bei der fraglichen Kapitalzufuhr um eine freiwillige Leistung an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, die geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte an ihr zu erhöhen.

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 Abgabenpflicht 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).

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

In einem ähnlich gelagerten Fall kam das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis, dass der Zuschuss an die Beschwerdeführerin, ihren Ausführungen entsprechend, nicht im Interesse der Gesellschafterin erfolgte (vgl. BFG 1.8.2016, RV/7101852/2010).

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 der Beschwerdeführerin der Ges. verblieben, dann hätte diese lediglich als indirekte Leistungsempfängerin ein Interesse am Zuschuss gehabt. An der Kapitalausstattung der Beschwerdeführerin als solches kann der Ges. kein Interesse unterstellt werden. Die Kapitalausstattung der Beschwerdeführerin lag, wie festgestellt, im Interesse der Erwerberin der Geschäftsanteile, der Stiftung.

Die Zuschussleistungen erfolgten zwar bevor die Stiftung Gesellschafterin der Beschwerdeführerin geworden ist und der von der Stiftung geleistete Kaufpreis war Entgelt für den Erwerb der Anteile, welches im Allgemeinen nicht als Leistung an die Beschwerdeführerin 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 im Sinne der o.a. Judikatur doch von Leistungen der Stiftung an die Beschwerdeführerin im Hinblick auf ihre unmittelbar folgende Gesellschafterstellung auszugehen.

Die Zahlung durch die mit der Bank verbundenen Gesellschaften an die Beschwerdeführerin, also der Großmutterzuschuss, erfolgte bereits im Hinblick darauf, dass die dafür aufgebrachten Mittel durch den Verkauf der Geschäftsanteile unmittelbar wieder von der Stiftung vereinnahmt werden und es stellt diese Vorfinanzierung auf Seite der Bank – und der mit dieser verbundenen Gesellschaften – lediglich eine Dienstleistung für die Stiftung, der eigentlichen Geldgeberin, dar, die im Hinblick auf ihre unmittelbar folgende Gesellschafterstellung ein Interesse an der Kapitalausstattung der Beschwerdeführerin hatte.

Dem entsprechend liegt hier in wirtschaftlicher, nicht alleine auf die formale Herkunft des Zuschusses abstellender Betrachtung, ein Gesellschafterzuschuss der Stiftung an die Beschwerdeführerin vor.

Zum Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten:

Mit der Gründung einer Mantelgesellschaft mit einem Stammkapital von € 35.000,00 durch eine Enkelgesellschaft eines in wirtschaftlicher Beziehung zur Stiftung stehenden Finanzdienstleisters, einer Kapitalausstattung der Mantelgesellschaft in Höhe von € 13.465.000,00 mittels Großmutterzuschuss durch eine Tochtergesellschaft des Finanzdienstleisters und dem Verkauf der Geschäftsanteile an die Stiftung einen Tag nach der Leistung des Großmutterzuschusses wurde nicht unmittelbar jener Weg beschritten, den das Gesetz selbst für eine Ersatzinvestition wie diese von der Stiftung 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 wider 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 Stiftung gewünschten Erfolg wäre es nicht erforderlich gewesen, einen Dritten sowie dessen Tochter- und Enkelgesellschaft zu bemühen, damit diese eine Mantelgesellschaft mit einem Stammkapital von € 35.000,00 gründen und diese mit einem Großmutterzuschuss von € 13.465.000,00 ausstatten, um die Anteile an dieser Gesellschaft einen Tag nach der Zuschussleistung um einen Kaufpreis in Höhe des Stammkapitals samt Großmutterzuschuss an die Stiftung zu verkaufen.

Es wäre hier angemessen gewesen, hätte die Stiftung selbst die Beschwerdeführerin mit einer Stammeinlage von € 35.000,00 gegründet und diese Gesellschaft mit einem Gesellschafterzuschuss von € 13.465.000,00 ausgestattet. Damit wären auch die Kosten für den Notariatsakt und die Gerichtsgebühren für die Abtretung der Geschäftsanteile eingespart worden. Hier ist anzumerken, dass die Gründungskosten der Beschwerdeführerin angelastet wurden. Die Kosten für den Verkauf der Geschäftsanteile fallen hier noch zusätzlich an.

Zur Erklärung der Beschwerdeführerin, dass von der Finanzverwaltung in einem Betriebsprüfungsfall des Jahres 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 26.4.2012, 2009/15/0220) anders entschieden worden wäre, ist zu sagen, dass das Finanzamt in 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 Finanzamtes aus, wonach ein Agio im Rahmen einer Kapitalerhöhung einer „Cash-Box“-Gesellschaft und dem entsprechend wohl auch ein Gesellschafterzuschuss neben dem Erwerb eines 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 Kapitalforderungen zu beurteilen wären, dann hätte die hier gegenständliche Vorgangsweise für die Stiftung nichts geändert. Im Sinne dieser unzutreffenden wirtschaftlichen Betrachtung des Finanzamtes wäre der Gesellschafterzuschuss auch im Zuge bzw. nach Abtretung der Anteile als Kapitalforderung anzusehen gewesen und würde es sich beim Kaufpreis, soweit dieser auf den „wirtschaftlich als Kapitalforderung zu beurteilenden Gesellschafterzuschuss“ entfällt, nicht um Anschaffungskosten handeln. Im Sinne der seinerzeitigen wirtschaftlichen Betrachtung des Finanzamtes würde die Leistung des auf den Ersatz des Gesellschafterzuschusses entfallenden Kaufpreises eine „Forderungseinlösung“ oder ähnliches darstellen.

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 Beschwerdeführerin und deren Kapitalausstattung durch zum Konzern der Bank gehörige Gesellschaften und der Abtretung der Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin an die Stiftung 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 Beschwerdeführerin 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 des gegenständlichen Zuschusses durch die Stiftung 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 Beschwerdeführerin in Höhe von € 13,465.000,00 handelt es sich um eine freiwillige Leistung in Form eines baren Zuschusses durch einen Gesellschafter an eine inländische Kapitalgesellschaft.

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

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

Der bar geleistete, unwiderrufliche Zuschuss an die neu gegründete Beschwerdeführerin in Höhe von € 13,465.000,00 ist offensichtlich geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte der Stiftung an der Beschwerdeführerin zu erhöhen.

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

In einem ähnlich gelagerten Fall hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 23. Dezember 2016, Ra 2016/16/0105, festgestellt, dass unter Würdigung des zeitlichen und kausalen Zusammenhangs – aus der Sicht der (Stiftung) 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 (Gesellschaft) beabsichtigt – war die ohnehin in Erwartung eines um das Nominale des Zuschusses erhöhten Kaufpreises für den Geschäftsanteil erfolgte Kapitalausstattung der (zukünftigen) Gesellschafterin, der (Stiftung), als Zuschussleistende zuzurechnen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

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 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Wien, am 8. März 2017

