

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A. B. und C. GmbH, Adr., vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 20. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr: Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 18. März 2010, ErfNr. 1/2009, betreffend Gesellschaftsteuer 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

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft (Gesellschaftsvertrag) vom 9. Mai 2007 errichtete die "D. E. GmbH" (in der Folge: Zwischengesellschaft) als Alleingesellschafterin die A. B. und C. GmbH (Beschwerdeführerin (Bf.)) mit einem zur Gänze einbezahlten Stammkapital von € 35.000,00.

Der Unternehmensgegenstand wurde lt. Gesellschaftsvertrag mit "Die Entwicklung von Immobilien und Immobilienprojekten" etc. bestimmt.

Die Gesellschaftsteuer für diesen Vorgang wurde vom Vertragsrichter zur ErfNr. 1/2007 selbstberechnet.

Am 11. Mai 2007 wurde die Bf. ins Firmenbuch eingetragen.

Durch einer Einsichtnahme in die Jahresabschlüsse der Bf. im Firmenbuch erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) Kenntnis von einer noch im Gründungsjahr gebildeten Kapitalrücklage in Höhe von € 1.715.000,00.

Aus dem weiters erhobenen Anteilkauf- und Abtretungsvertrag vom 15. Mai 2007 geht hervor, dass die Zwischengesellschaft ihren gesamten Geschäftsanteil an der Bf. um einen Kaufpreis von € 1.750.000,00 an die F. Privatstiftung abgetreten hat.

Unter Pkt. 5.1.3 des Anteilskauf- 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 die Zuschüsse in Höhe von EUR 1.715.000,-- sind zur Gänze geleistet. Zur Bestätigung der Einzahlung des Stammkapitals und der Zuschüsse auf das Bankkonto der Gesellschaft ist diesem Notariatsakt eine Bankbestätigung Beilage ./2 angeschlossen. Das Stammkapital und die Zuschüsse, insgesamt EUR 1.750.000 (....), stehen den Geschäftsführern der Gesellschaft zur freien Verfügung. Die Gesellschaft verfügt ausschließlich über Verbindlichkeiten ausgewiesen gemäß Beilage ./3. Die Gesellschaft hat seit ihrer Gründung keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt."

Auf Grund einer Rückfrage erklärte die Bf. dem FAG, dass die im Jahresabschluss 2007 ausgewiesenen Kapitalrücklage einen nicht rückzahlbaren bedingungslos gewährten Zuschuss von der D. Holding GmbH, die die Muttergesellschaft der Zwischengesellschaft sei, betreffe. Die Zwischengesellschafterin sei zu diesem Zeitpunkt Gesellschafterin der Bf. gewesen.

Aus der beigelegten Belegkopie erschließt sich, dass die Leistung des Großmutterzuschusses am 11. Mai 2005 erfolgte.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das FAG gegenüber der Bf. mit dem nunmehr angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. März 2010 für den Zuschuss vom 11. Mai 2007 Gesellschaftsteuer vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 1.715.000,00, somit in Höhe von € 17.150,00 fest.

Diesen Bescheid begründete das FAG wie folgt:

"Laut Antwortschreiben vom 25.11.2009 sind die Kapitalrücklagen in der Höhe von € 1.715.000,-- auf einen Großmutterzuschuss vom 11.05.2007 zurückzuführen. Am 15.05.2007 wurden sämtliche Gesellschaftsanteile an der "A. Immobilienentwicklungs- und C. GmbH" an die "F. Privatstiftung" abgetreten, wobei sich der Kaufpreis aus dem einbezahlten Stammkapital und dem kurz zuvor gewährten Zuschuss zusammensetzte. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die eigentliche Kapitalausstattung der "A. Immobilienentwicklungs- und C. GmbH" der "F. Privatstiftung" zuzurechnen, da ein bloßer Mantelkauf vorliegt und der von der D. Holding GmbH durchgeschleuste Betrag lediglich einen Durchlaufposten beim Vorfinanzierenden darstellt. Der Zuschuss vom 11.05.2007 erscheint in diesem Lichte als direkter von der neuen Muttergesellschaft (F. Privatstiftung) stammender Gesellschafterzuschuss und unterliegt daher als freiwillige Leistung gemäß § 2 Z. 4 KVG der Gesellschaftsteuer."

Dagegen brachte die Bf. eine Berufung ein worin sie auszugsweise Folgendes vorbrachte:

"Die A. B. und C. GmbH (idF kurz: A. GmbH) wurde von der D. E. GmbH (idF kurz: D. GmbH) mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 9.5.2007 gegründet. Die Großmuttergesellschaft, die D. Holding GmbH m.b.H. (idF kurz: Großmutter), hat am 11.5.2007 einen nicht rückzahlbaren bedingungslos gewährten Zuschuss iHv EUR 1.715.000,00 an ihre Enkelgesellschaft, die A. GmbH. geleistet. Die D. GmbH hat mit der F. PS (idF kurz: PS) am 15. 5. 2007 einen Anteilsabtretungsvertrag hinsichtlich sämtlicher Gesellschaftsanteile an der A. GmbH abgeschlossen und diese um einen

Kaufpreis von EUR 1.750.000,00 abgetreten. Gemäß Anteilsabtretungsvertrag war der Kaufpreis bei Abschluss des Abtretungsvertrages zur Zahlung fällig.

.....

Die G. Bank AG (idF kurz: G.) hat aus ihrem Konzern der PS eine Kapitalgesellschaft zum Erwerb angeboten. Daraufhin hat die PS mit der D. GmbH am 15. Mai 2007 einen Anteilsabtretungsvertrag hinsichtlich sämtlicher Gesellschaftsanteile an der A. GmbH abgeschlossen und diese um einen Kaufpreis von EUR 1.750.000,00 erworben.

.....

Eine Zurechnung der Zuschussleistung an die PS ist schon deshalb nicht möglich, da die PS im Zeitpunkt der Zuschussleistung keinen gesellschaftsrechtlichen oder sonstigen Einfluss auf die tatsächliche Durchführung der Leistung hatte. Die PS wollte ausschließlich eine Kapitalbeteiligung erwerben. Der Anteilserwerb erfolgte zeitlich nach der Zuschussleistung.

.....

Ergänzend ist noch anzumerken, dass die PS mit der zuschlussleistenden Gesellschaft D. Holding GmbH in keinem Zeitpunkt in einer vertraglichen Beziehung stand und daher der Zuschuss auch wirtschaftlich niemals der PS zugerechnet werden kann.

Die Meinung des Finanzamtes, wonach die eigentliche Kapitalausstattung der A. GmbH der PS in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuzurechnen ist, da ein bloßer Mantelkauf vorliegt und der von der D. Holding GmbH 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 D. Holding GmbH den Zuschuss finanziert hat (ob aus Eigen- oder Fremdmitteln) ist der PS nicht bekannt und ist auch für den Sachverhalt und dessen Würdigung ohne Bedeutung. Auch ob der an die D. GmbH von der PS geleistete Kaufpreis dann wieder an die D. Holding GmbH im Wege einer Ausschüttung oder einer anderen 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 zuschussempfangende Gesellschaft veräußert wird und somit aus dem Konzern ausscheidet. Es handelt sich auch nicht um einen unüblichen Vorgang, dass ein Wirtschaftsgut (hier A. GmbH) unmittelbar vor der seiner Veräußerung noch verändert wird (hier Zuschuss), was sich dann beim folgenden Veräußerungsgeschäft in einem höheren Kaufpreis widerspiegelt. Eine Zurechnung der Eigenkapitalausstattung an die PS aus kapitalverkehrsteuerlicher Sicht ist daher auch aus diesem Gesichtspunkt nicht verständlich."

Dazu beantragte die Bf. eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO.

Die Beschwerde wurde vom FAG dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit dem Bemerk im Vorlagebericht vorgelegt, dass die Berufungsausführungen keine konkreten Aussagen zur zeitlichen Abfolge enthielten.

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 die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In der Folge hielt das Bundesfinanzgericht der Bf. 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 Zwischengesellschaft, durch den vier Tage vor dem Verkauf des Geschäftsanteiles geleisteten Großmutterzuschuss ermöglicht ihren Geschäftsanteil an der Bf. um einen entsprechenden Preis zu verkaufen.

Sollte der Grund für die Leistung des Großmutterzuschusses, kurz dem Verkauf der Geschäftsanteile an der neugegründete Gesellschaft, noch bevor diese überhaupt eine Geschäftstätigkeit ausübte, der Zwischengesellschaft die Erzielung eines entsprechend höheren Kaufpreises zu ermöglichen, gelegen war, 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 dann jedenfalls zu Recht.

Sollte dem Großmutterzuschuss, wie es die Bf. offensichtlich für möglich hält, ein Darlehensverhältnis zwischen der Zwischengesellschaft als Darlehensnehmerin und der Großmuttergesellschaft als Darlehensgeberin zu Grunde gelegen sein, in Folge dessen das Darlehen von der Zwischengesellschaft an die Großmuttergesellschaft nach Erhalt des Kaufpreises zurückbezahlt worden wäre, dann läge gar kein Großmutterzuschuss vor, sondern stellte die Leistung der Großmuttergesellschaft an die Bf. im Verhältnis

zwischen der Großmuttergesellschaft und der Zwischengesellschaft die Zuzählung der Darlehensvaluta dar und es wäre der Zuschuss jedenfalls der Zwischengesellschaft als Leistende zuzurechnen, zumal die ihr auf Grund des Darlehensverhältnisses zustehenden Darlehensvaluta an ihre Tochtergesellschaft geflossen wären und somit der nicht rückzahlbare bedingungslos gewährte Zuschuss von der Zwischengesellschaft bewirkt worden wäre.

Zur Ansicht der Bf., dass ein nicht rückzahlbarer bedingungslos gewährter Großmutterzuschuss wiederum (von der Zwischengesellschaft an die Großmuttergesellschaft) zurückfließen könne, wenn die zuschussempfangende Gesellschaft veräußert werde, ist der Vollständigkeit halber auf das Verbot der Einlagenrückgewähr zu verweisen.

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 ist jedenfalls 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.

Wenn die Bf. in ihrer Berufung meint, dass es sich nicht um einen unüblichen Vorgang handle, wenn ein Wirtschaftsgut (hier A. GmbH) unmittelbar vor der 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 Bf. mit Errichtungsurkunde vom 9. Mai 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. Zwei Tage danach erhielt diese einen Großmutterzuschuss von € 1.715.000,00 und weitere vier Tage später wurden die Geschäftsanteile an der Bf. um einen, dem Stammkapital zuzüglich Großmutterzuschuss entsprechenden Preis verkauft, noch bevor die Bf. 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 Bf. bereits feststand und dass die Geschäftsanteile an der Bf. an die F. Privatstiftung 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 F. Privatgesellschaft 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.

Ob der F. Privatstiftung hier bekannt war, wie der Großmutterzuschuss finanziert wurde, ist dabei letztlich ohne Bedeutung. Die Bf. selbst sollte jedoch als potentielle Schuldnerin der Gesellschaftsteuer davon Kenntnis haben, zumal bei den von der Bf. in der Berufung angestellten Vermutungen eine Variante beinhaltet ist, auf Grund derer von einer Gesellschaftsteuerpflicht ausgegangen werden müsste, ohne eine besondere wirtschaftliche Betrachtung und ohne von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten auszugehen.

Jedenfalls handelt es sich hier um eine nicht ohne Weiteres als sinnvoll erkennbare rechtliche Gestaltung durch welche die Bf. zusätzlich zum Stammkapital mit letztlich von der F. Privatstiftung stammendem Kapital in Höhe von € 1.715.000,00 ausgestattet wurde, ohne dass bei rein formaler Betrachtung - sieht man von der Variante mit dem Darlehen zwischen Großmuttergesellschaft und Zwischengesellschaft ab - 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 F. Privatstiftung hat mit Kauf- und Abtretungsvertrag (Closing 23.5.2006) einen 8,332 %igen Geschäftsanteil an der H. Holding GmbH an die Mittelstandsförderungsgesellschaft I. veräußert. Diese sollte zusätzliche Geldmittel für die weitere Expansion der Unternehmensgruppe H. bereitstellen. Durch die Anteilsveräußerung realisierte die Stiftung einen zwischensteuerpflichtigen Gewinn in Höhe von € 7.238.277,70. Der Stiftungsvorstand beabsichtigte, die vom Gesetzgeber ausdrücklich eingeräumte Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven gemäß § 13 Abs. 4 KStG (auf eine Ersatzanschaffung) in Anspruch zu nehmen und damit die Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG aufzuschieben.

Die F. Privatstiftung war zu diesem Zeitpunkt einerseits in Labor-Unternehmen investiert, die von ihrem Stifter, N. J. K., aufgebaut und später der Stiftung im Rahmen seiner Nachfolgeplanung zugewendet worden waren. Zum anderen hielt die Stiftung über eine Zwischenholdinggesellschaft auch Beteiligungen an mehreren Unternehmen ("L."). In

2006/2007 beabsichtigte die Geschäftsführung dieser Zwischenholding weitere L.-Filialen zu eröffnen und war mit der Evaluierung zusätzlicher Standorte beschäftigt. Die dafür erforderlichen

Mittel hätte die Stiftung aus der Veräußerung der H.-Anteile bereitstellen können (ca € 7,2 Mio).

Die Veräußerungserlöse wurden daher zunächst vorgehalten und nicht in andere Projekte/Gesellschaften investiert. Eine Kapitalerhöhung in den eigenen L.-Gesellschaften wäre für die Übertragung stiller Reserven gemäß § 13 Abs 4 KStG geeignet gewesen.

Die Eröffnung weiterer „L.“-Filialen verzögerte sich allerdings mangels geeigneter Standorte und wurde letztlich nicht im geplanten Umfang und Zeitrahmen umgesetzt. Die Beteiligung an den Unternehmen wurde schließlich im Jahr 2010) abgestoßen.

Da bis kurz (ca zwei Wochen) vor Ablauf der 12-Monatsfrist des § 13 Abs 4 KStG am 23.5.2007 noch immer keine finale Entscheidung für eine Investition in die eigenen L.-Gesellschaften getroffen war, musste sich der Stiftungsvorstand kurzfristig um eine Alternativinvestition umsehen.

Dabei wäre auch die Neugründung einer Kapitalgesellschaft im In- oder Ausland mit entsprechender Kapitalausstattung in Betracht gekommen. Allerdings war mit einer Gründungsdauer von mehreren Wochen zu rechnen, was zu diesem Zeitpunkt mit dem Risiko verbunden war, die Übertragungsmöglichkeit zu verlieren.

Der Stiftungsvorstand wollte dieses Risiko vermeiden und suchte daher nach Rücksprache mit Beratern - eine geeignete „fertige“ Kapitalgesellschaft. Dabei eröffnete sich“ die Möglichkeit, aus dem Umkreis der G. Bank zwei Gesellschaften (M. C. GmbH, A. Immobilienentwicklungs- und C. GmbH) zu erwerben, die von der G. Bank-Gruppe (namentlich von der D. E. GmbH) für Immobilieninvestitionen gerade neu gegründet worden waren. Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 15.5.2007 hat die F. Privatstiftung sieben Tage vor Ablauf der Übertragungsfrist die Geschäftsanteile an diesen beiden Gesellschaften um € 3,6 Mio erworben und diesen Abtretungspreis noch am selben Tag bezahlt.

Da die Stiftung keine weiteren Gesellschaften mit ausreichender Kapitalausstattung rechtzeitig erwerben konnte, wurde im Herbst 2007 der nicht übertragene Teil der stillen Reserven (€ 3.638.277,70) dem Stifter zugewendet.

2. Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern

3. Stellungnahme

Das BFG hinterfragt im Schreiben vom 18.2.2015, ob aufgrund der Besonderheit des Sachverhaltes nicht Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO vorliegt, und hat zur Darlegung der Hintergründe für das vorliegende Vertragsgeschehen und der Annahme eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten entgegenstehenden außersteuerlichen Gründe aufgefordert.

a) Hinsichtlich der „Besonderheit des Sachverhaltes“ verweisen wir auf den unter 1. dargestellten zeitlichen Ablauf. Aufgrund der zu spät getroffenen Entscheidung gegen eine Investition in die bestehenden „L.“-Gesellschaften war die Neugründung einer eigenen Tochtergesellschaft für den Stiftungsvorstand mit einem zeitlichen Risiko verbunden. Der Erwerb einer Tochtergesellschaft von einem Dritten erschien dem Stiftungsvorstand seinerzeit als einziges probates Mittel, um die Inanspruchnahme der Übertragungsmöglichkeit in zeitlicher Hinsicht sicherzustellen. Es lag daher nicht ein planvolles Vorgehen, sondern vielmehr eine "Rettungsaktion" vor, um die Übertragung stiller Reserven zu ermöglichen.

b) Die F. Stiftung erwarb zwei Gesellschaften. Wäre die Neugründung einer Kapitalgesellschaft und anschließende Zuschussleistung durch die G. Bank-Gruppe von vornherein zum Zweck der Veräußerung an die F. Privatstiftung erfolgt, lässt sich schwer erklären, warum zwei Gesellschaften gegründet wurden. Das vom BFG unterstellte „planvolle Vorgehen“ wäre auch und kostensparender durch die Gründung nur einer Gesellschaft zu erreichen gewesen. Hinzuweisen ist auch darauf, dass nicht Geschäftsanteile in Höhe des gesamten Veräußerungsgewinnes erworben wurden.

c) Für die Übertragung stiller Reserven ist es nicht erforderlich, dass die Tochtergesellschaft über einen Betrieb oder andere Substanz verfügt. Es ist herrschende Meinung, dass auch auf Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen werden kann, deren Vermögen nur aus liquiden Mitteln (Forderungen, Bankguthaben oder Wertpapieren) besteht („Mantelgesellschaft“). Die Entscheidung des UFS vom 5.11.2009, RV/0165-K/05, in der die Gründung einer Kapitalgesellschaft mit dem einzigen Zweck der Erreichung einer Steuerersparnis beziehungsweise Steuerstundung (Übertragung stiller Reserven) als missbräuchlich angesehen wurde, ist eine klare Fehlentscheidung und wurde wegen seiner Widersprüchlichkeit vom VwGH mit Erkenntnis vom 26.4.2012, 2009/15/0220, aufgehoben. Die Inanspruchnahme einer vom Gesetzgeber ausdrücklich und ohne weitere Einschränkungen vorgesehenen Möglichkeit kann nicht missbräuchlich sein.

d) Selbst wenn daher der freiwillige Zuschuss, der von der G. Bank-Gruppe gewährt und bezahlt wurde, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der F. Privatstiftung zuzurechnen wäre, weil der Kaufpreis für die Geschäftsanteile naturgemäß die Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft widerspiegelt und die F. Privatstiftung daher der G. Bank-Gruppe die eingelegten Eigenmittel abgegolten hat, war die F. Privatstiftung im Zeitpunkt der Zuschussleistung weder unmittelbarer noch mittelbarer Gesellschafter. Die F. Privatstiftung erlangte sowohl das

zivilrechtliche als auch das wirtschaftliche Eigentum an den Geschäftsanteilen erst mit dem Anteilserwerb am 15.5.2007. Es bestand zu keiner Zeit eine Berechtigung oder Verpflichtung der F. Privatstiftung, die Anteile an der Berufungswerberin/Beschwerdeführerin zu erwerben oder der G. Bank-Gruppe die Aufwendungen der Gesellschaftsgründung, das Stammkapital oder freiwillige Einlagen zu ersetzen. Die Zuschussleistung erfolgte daher nicht für Rechnung der F. Privatstiftung und stellt dementsprechend keinen Durchlaufposten dar. Warum und in welcher Form die G. Bank-Gruppe die M. C. GmbH und die A. B. und C. GmbH mit Eigenkapital ausgestattet hat und

wie mit dem von der F. Privatstiftung bezahlten Kaufpreis anschließend verfahren wurde, lag ausschließlich in der Gestion der G. Bank-Gruppe.

e) Es ist herrschendes Verständnis zu § 22 BAO, dass es nicht missbräuchlich ist, einen von mehreren möglichen Wegen zu wählen, die zum selben Ergebnis führen und der Steuerpflichtige dazu den Weg mit der geringsten Abgabenbelastung wählt. Das Ziel war im vorliegenden Fall die Anschaffung von Kapitalanteilen, um die Übertragung stiller Reserven zu ermöglichen. Als Wege kamen (i) die Neugründung einer Tochtergesellschaft. (ii) die Kapitalerhöhung in einer bestehenden Tochtergesellschaft um mindestens 10 % oder (iii) der Erwerb eines mindestens 10 %igen Kapitalanteiles von einem fremden Dritten in Frage. Die F. Privatstiftung hat zunächst die Möglichkeiten (i) und (ii) erwogen, aber angesichts des Zeitdruckes (iii) umsetzen müssen.

f) Der Erwerb der M. C. GmbH und der A. B. und C. GmbH hat für die Stiftung gegenüber einer Neugründung auch den Vorteil, dass „Entnahmen“ aus der Kapitalgesellschaft nicht nur über eine formelle Kapitalherabsetzung mit Gläubigeraufrufverfahren sondern durch Auflösung und Ausschüttung der nicht gebundenen Rücklage erfolgen können. Die Auflösung der nicht gebundenen Rücklage und die Ausschüttung des um diese Erträge erhöhten Bilanzgewinnes stellt entgegen dem Hinweis im Schreiben des BFG vom 18.2.2015 auch keinen wie immer gearteten Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr dar. Die Entscheidung des OGH vom 3.1.2014, 12 Os 117/125 hat daran nichts geändert. Die Rechtsprechung des BFG vom 25.4.2014, RV/5100126/2012, wonach auch

ein Gesellschafterzuschuss, der bei Gründung einer Gesellschaft (oder Kapitalerhöhung) verbindlich zugesagt wird, mit einem Beteiligungserwerb in kausalem Zusammenhang steht und nachträgliche Anschaffungskosten darstellt, auf die übertragen werden können war im Jahr 2007 noch nicht bekannt. Auch wenn die Stiftungsrichtlinien des BMF (derzeit Rz 117) ein geleistetes Agio im Falle einer Kapitalerhöhung für die Übertragung stiller Reserven zulassen, war dies nur bei Stamm- oder Grundkapital tatsächlich gesichert. Dies insbesondere im Hinblick auf die in Art II Z 2 des Abgabensicherungsgesetzes 2007, BGBI I Nr 99/2007 eingeführte Einschränkung auf, fremdbezogene Erwerbe beziehungsweise den Erwerb neuer Gesellschaftsanteile. Durch den Erwerb einer Kapitalgesellschaft mit nicht gebundenen Rücklagen ergibt sich eine wesentlich größere Flexibilität hinsichtlich der Mittelbeschaffung für die Stiftung zur Erfüllung des Stiftungszwecks, zB für Ausschüttungen an Begünstigte. Diese erhöhte Flexibilität stellt jedenfalls einen außersteuerlichen Grund dar.“

Mit Eingabe vom 24. Oktober 2015 verzichtete die Bf. auf die mündliche Verhandlung.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Durch eine Anteilsveräußerung mit 23. Mai 2006 realisierte die F. Privatstiftung einen zwischensteuerpflichtigen Gewinn in Höhe von € 7.238.277,70. Der Stiftungsvorstand beabsichtigte, die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven gemäß § 13 Abs. 4 KStG (auf eine Ersatzanschaffung) in Anspruch zu nehmen und damit die Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG aufzuschieben. Da bis kurz (ca zwei Wochen) vor Ablauf

der 12-Monatsfrist des § 13 Abs. 4 KStG am 23. Mai 2007 noch immer keine finale Entscheidung für eine Investition in eigene Gesellschaften getroffen war, musste sich der Stiftungsvorstand kurzfristig um eine Alternativinvestition umsehen. Dabei wäre auch die Neugründung einer Kapitalgesellschaft im In- oder Ausland mit entsprechender Kapitalausstattung in Betracht gekommen. Die F. Privatstiftung rechnete mit einer Gründungsdauer von mehreren Wochen und befürchtete dadurch die Übertragungsmöglichkeit zu verlieren. Der Stiftungsvorstand wollte dieses Risiko vermeiden und suchte daher nach Rücksprache mit Beratern eine geeignete Kapitalgesellschaft.

Dabei eröffnete sich die Möglichkeit, aus dem Umkreis der G. Bank zwei inländische Kapitalgesellschaften (M. C. GmbH und die Bf.) zu erwerben, die von der zur G. Bank-Gruppe gehörigen Zwischengesellschaft mit Errichtungserklärungen vom 9. Mai 2007 mit dem Sitz in Wien neu gegründet wurden.

Nach Eintragung der Bf. ins Firmenbuch und Ausstattung mit Großmutterzuschüssen am 11. Mai 2011 in der Höhe von € 1.715.000,00 (Bf.) und € 1.815.000,00 (M. C. GmbH) verkaufte die Zwischengesellschaft ihre Anteile an diesen Gesellschaften mit Anteilskauf- und Abtretungsverträgen vom 15. Mai 2007, sieben Tage vor Ablauf der Übertragungsfrist, an die F. Privatstiftung. Der Kaufpreis entsprach in beiden Fällen dem eingezahlten Stammkapital zuzüglich dem jeweiligen Großmutterzuschuss und wurde jeweils am Tag des Abschlusses der Kaufverträge bezahlt.

Angeboten waren die Geschäftsanteile von der G. Bank.

Jedenfalls zum Zeitpunkt der Leistung der Großmutterzuschüsse stand bereits fest, dass die Geschäftsanteile an der Bf. an die F. Privatstiftung verkauft werden würden und es wurden die Großmutterzuschüsse im Interesse der F. Privatstiftung als künftige Gesellschafterin geleistet um dieser die Übertragung stiller Reserven in einer ihr genehmen Weise zu ermöglichen.

Ein besonderes Interesse der leistenden Großmuttergesellschaft an der Kapitalausstattung wurde nicht behauptet und es kann auf Grund der Aktenlage auch nicht davon ausgegangen werden.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den aktenkundigen Errichtungserklärungen, den Kauf- und Abtretungsverträgen, den Kontoauszügen, der Sachverhaltsdarstellung in der Berufung sowie der Darstellung des Sachverhaltes unter Pkt. 1 der Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 17. März 2015 und aus dem Firmenbuch.

Zu den Erklärungen in der Berufung und außerhalb der Darstellung des Sachverhaltes unter Pkt. 1 der Vorhaltsbeantwortung vom 17. März 2015, nämlich unter Punkt "3. Stellungnahme", ist zu sagen,

dass die Tatsache, dass die F. Privatstiftung "erst" vier Tage nach Leistung der Großmutterzuschüsse das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum mit Abschluss des Anteilserwerbes an den Geschäftsanteilen der Bf. und der M. C. GmbH erworben hat und dass die F. Privatstiftung mit der zuschussleistenden Gesellschaft D. Holding GmbH in keinem Zeitpunkt in einer vertraglichen Beziehung stand und keinen

gesellschaftsrechtlichen oder sonstigen Einfluss auf die tatsächliche Durchführung der Großmutterzuschüsse hatte, nicht dagegen spricht, dass die Großmutterzuschüsse im Interesse der F. Privatstiftung als künftige Gesellschafterin erfolgten.

Zum einen erfolgte die Leistung der Zuschüsse nachdem die F. Privatstiftung begonnen hatte sich um Ersatzinvestitionen umzusehen und zum anderen wäre es ausgesprochen unwahrscheinlich, dass bei einem Verkauf von Geschäftsanteilen von Gesellschaften, die bereits für einen bestimmten eigenen Zweck (lt. Bf. für Immobilieninvestitionen) gegründet und mit Kapital in Millionenhöhe ausgestattet worden wären, innerhalb von vier Tagen Notariatsakte über den Verkauf der Anteile unterschriftenreif vorliegen und unterzeichnet werden würden.

Bei einer Gesellschaftsgründung geht die Bf. selbst angesichts der Tatsache, dass in den gegebenen Fällen zwischen der notariellen Beurkundung der Errichtungserklärung und der Firmenbucheintragung lediglich zwei Tage liegen, von einer Dauer von mehreren Wochen aus, womit die Bf. darlegt, dass die Ausverhandlung des Urkundeninhaltes bzw. die Vorbereitung der notariell zu beurkundenden Errichtungserklärung (Gesellschaftsvertrages) selbst mehrere Wochen in Anspruch nimmt. Gleiches gilt wohl auch für die Errichtung eines notariell zu beurkundenden Abtretungsvertrages, über dessen Abschluss grundsätzlich und dessen Vertragsinhalt im Besonderen vorher erst eine Einigung erzielt werden muss.

Die F. Privatstiftung mag vor Abschluss der Anteilkauf- und Abtretungsverträge vom 15. Mai 2007 keine Vereinbarung mit der Zwischengesellschaft als Verkäuferin der Anteile und auch keinen Kontakt zur zuschussleistenden Großmuttergesellschaft gehabt haben. Es wurden ihr jedoch die Anteile von der Konzernmutter, der G. Bank im Vorfeld angeboten, sodass hier im Lichte des Gesamtbildes ungeachtet einer allenfalls fehlenden vorausgehenden Verpflichtung der Verkäuferin und der Zuschussleistenden davon auszugehen ist, dass die Großmutterzuschüsse nicht nur in einem zeitlichen, sondern auch in einem sachlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Geschäftsanteile erfolgten.

Im Übrigen hatte die Bf. mit der Erklärung in der Berufung, dass es sich nicht um einen unüblichen Vorgang handle, dass ein Wirtschaftsgut (hier die Bf.) unmittelbar vor seiner Veräußerung noch verändert werde (hier Zuschuss), was sich dann beim folgenden Veräußerungsgeschäft in einem höheren Kaufpreis widerspiegle, neben dem zeitlichen auch einen sachlichen Zusammenhang zwischen Zuschussleistung und Veräußerung eingeräumt.

Die hier gewählte Vorgangsweise, nämlich die Ausstattung von Mantelgesellschaften mit Großmutterzuschüssen durch Banken bzw. von mit diesen verbundenen Unternehmen zwecks Verkauf an Privatstiftungen zur Übertragung stiller Reserven nach § 13 Abs. 4 KStG, ist weiters nicht unüblich und hat so auch Eingang in die Fachliteratur gefunden (siehe ua. die im Findok veröffentlichte Entscheidung des BFG vom 1.8.2016,

RV/7101852/2010 und den dort zitierten Hinweis auf *Marschner*, Optimierung der Privatstiftung).

Die Tatsache, dass das Kapital auf zwei Gesellschaften aufgeteilt worden ist, steht der Annahme, dass die Großmutterzuschüsse von vornherein zum Zweck der Veräußerung der Geschäftsanteile an die F. Privatstiftung geleistet worden sind, ebensowenig entgegen, wie die Tatsache, dass nicht Geschäftsanteile in Höhe des gesamten Veräußerungsgewinnes erworben worden sind.

In dem, dem oa. Erkenntnis des BFG vom 1.8.2016 zugrunde liegenden Fall wurden ebenfalls zwei Gesellschaften zwecks Übertragung stiller Reserven erworben und es entspricht im Übrigen der Vertragstext, im Besonderen Pkt. 5.1.3 der dortigen Anteilskauf- und Abtretungsverträge den hier gegenständlichen Vertragstexten, was alleine schon zeigt, dass es sich hier wie dort um dasselbe "Optimierungsmodell" handelt.

Ungeachtet dem festgestellten Sachverhalt ist Folgendes zu bemerken:

Wäre der Bf. dahingehend zu folgen gewesen, dass die Kapitalausstattung der Bf. nicht erfolgt wäre um der F. Privatstiftung die Übertragung stiller Reserven in einer ihr genehmen Weise zu ermöglichen, sondern ohne besondere Zweckbestimmung, somit letztlich zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes, wäre der Großmutterzuschuss an die Bf. wohl im Interesse der Zwischengesellschaft gelegen gewesen, zumal ein besonderes Interesse der leistenden Großmuttergesellschaft nicht vorliegt und eine Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszwecks wohl vor allem im Interesse der Gesellschafter liegt.

Hätte dem Zuschuss im Verhältnis zwischen der leistenden Großmutter und der an der Bf. unmittelbar beteiligten Zwischengesellschaft ein Darlehensvertrag zugrunde gelegen, wie dies die Bf. in ihrer Berufungsschrift für möglich hält, so läge überhaupt kein Großmutterzuschuss vor, sondern unabhängig vom Geldfluss eine Leistung der Darlehensnehmerin, also der Zwischengesellschaft.

Rechtslage und Erwägungen

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 BGBI 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 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).

Entsprechend dem festgestellten Sachverhalt erfolgten die Großmutterzuschüsse im Interesse der F. Privatstiftung als künftige Gesellschafterin und es ist die ohnehin in Erwartung eines um das Nominale des Zuschusses erhöhten Kaufpreises für den Geschäftsanteil an der Bf. erfolgte Kapitalausstattung der F. Privatstiftung als Zuschussleistende zuzurechnen (vgl. VwGH 23.12.2016, Ra 2016/16/0105).

Da die der F. Privatstiftung zugerechnete Leistung an die Bf. in Höhe von € 1.715.000,00 sowohl aus Sicht der formal leistenden Großmuttergesellschaft wie auch aus Sicht der F. Privatstiftung ohne gesellschaftsvertraglichen oder gesetzlichen Zwang erfolgte und es sich um eine Barleistungen handelt, liegt hier jedenfalls eine freiwillige Leistung vor, die geeignet ist den Wert der Gesellschaftsrechte der F. Privatstiftung an der Bf. zu erhöhen.

Da es sich weiters bei der Bf. um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, unterliegt der, der F. Privatstiftung als Leistende zugerechnete Zuschuss an die Bf. der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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 21. März 2017