

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R. und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin, vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Praterstraße 62-64, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 1. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 18. Juni 2010, ErfNr. 1/2010, betreffend Gesellschaftsteuer in der Sitzung am 26. Juli 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahren vor dem Finanzamt - Bemessungsakt ErfNr. 1/2010 und FinanzOnline ErfNr. 1/2006

Mit Errichtungserklärung vom 22. Februar 2006 errichtete die A.GmbH die Rechtsvorgängerin als inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einem voll einbezahlten Stammkapital von € 35.000,00. Dieser Vorgang wurde vom Vertragserrichter unter der ErfNr. 1/2006 mit € 350,00 selbst berechnet.

Die Eintragung der Rechtsvorgängerin ins Firmenbuch erfolgte am 11. März 2006.

Auf Grund von Erhebungen bei der A.GmbH erlangte das Finanzamt Kenntnis von einem am 27. Februar 2006 an die Vorgesellschaft der Rechtsvorgängerin geleisteten Großmutterzuschuss des seinerzeitigen Alleingeschäftlers der A.GmbH, Herrn B. C. D., in Höhe von € 5.000.000,00.

Herr D. veräußerte sodann seinen Geschäftsanteil an der A.GmbH an die E.-PRIVATSTIFTUNG und scheint lt. aktuellem Firmenbuchauszug folglich seit 8. März 2006 nicht mehr als Gesellschafter der A.GmbH im Firmenbuch auf.

In Vorbereitung der Verschmelzung der Rechtsvorgängerin mit der Bf. (Beschwerdeführerin (Bf.)) erwarb Herr D. mit Abtretungsvertrag vom 14. November

2006 einen rd. 1% des Stammkapitals entsprechenden Geschäftsanteil an der Rechtsvorgängerin.

Auf Grund des am selben Tag errichteten Verschmelzungsvertrages, eingetragen im Firmenbuch am 25. November 2006, wurde die Rechtsvorgängerin als übertragende Gesellschaft mit der Bf. als übernehmende Gesellschaft zum Stichtag 22. Februar 2006 verschmolzen.

Dem entsprechend wurde der gegenständliche, in der Zeit zwischen dem Verschmelzungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages geleistete Zuschuss vom 27. Februar 2006 in der steuerlichen Verschmelzungsbilanz zum 22. Februar 2006 als Einlage gemäß § 2 Abs. 4 UmgrStG ausgewiesen.

Auf Grund dieses Sachverhaltes setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid gegenüber der Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin für den Zuschuss des Herr D. vom 27. Februar 2006 Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG von 1% der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 5.000.000,00, somit in Höhe von € 50.000,00, mit folgender Begründung fest:

"Der Großmutterzuschuss vom 27.02.2006 des Herrn B. C. D. ist in wirtschaftlicher Betrachtung als Vorleistung auf die mit 14.11.2006 erlangte Gesellschafterstellung bei der Rechtsvorgängerin zu bewerten.

Steuerlich wurde die Gesellschaft mit 22.02.2006 in die Bf. eingebracht, an der der Zuschussgewährende ebenfalls beteiligt ist. Da die Gesellschaft im Rumpfjahr 2006 keine eigenwirtschaftliche Tätigkeit aufweist, war spruchgemäß zu entscheiden."

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bf. den angefochtenen Bescheid aufzuheben und erklärte zu dem ansonsten unbestritten Sachverhalt sinngemäß, dass zwischen dem gewährten Zuschuss des Herrn D. und der späteren Gesellschafterstellung iZm der Verschmelzung der Rechtsvorgängerin mit der Bf. kein kausaler Zusammenhang bestehe. Die Verschmelzung der beiden Gesellschaften hätte auf Grund der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse eine Anteilsverwässerung bewirkt und die dafür erforderliche Bewertung der beiden Gesellschaften hätte einen immensen und kostenintensiven Aufwand dargestellt. Aus diesem Grund seien vor der Verschmelzung die Anteilsverhältnisse harmonisiert worden.

Zur vom Finanzamt festgestellten fehlenden eigenwirtschaftlichen Tätigkeit, erklärte die Bf., dass die Rechtsvorgängerin während der Dauer ihres zivilrechtlichen Bestandes (nur ertragsteuerlich wirke die Rückwirkungsfiktion von Umgründungen) sehr wohl einen eigenwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet habe. Die ihr zur Verfügung stehenden liquiden Mittel - auch wenn ihr diese im Wesentlichen durch einen Zuschuss der Großmutter zugekommen seien -, seien fremdüblich verzinst weitergegeben worden.

Ausgehend von der Ansicht, dass zwischen Großmutterzuschuss und späterer Gesellschafterstellung des Herrn D., jeweils betreffend die Rechtsvorgängerin, kein kausaler und im Hinblick auf zeitliche Differenz von neun Monaten auch kein zeitlicher

Zusammenhang gegeben sei, meinte die Bf., dass im vorliegenden Fall kein Sachverhalt vorliege, der dem Sinn und Zweck des KVGs widerlaufe. Selbst bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien die im Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2002, 2001/16/0448 bzw. im Erlass des BMF vom 14. März 2003 geforderten Voraussetzungen für eine Gesellschaftsteuerpflicht nicht gegeben.

Herr D. habe am 27. Februar 2006 einen Großmutterzuschuss an die Rechtsvorgängerin gewährt um das Eigenkapital zu stärken und die wirtschaftliche Tätigkeit der Rechtsvorgängerin zu gewährleisten.

Dazu beantragte die Bf. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

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

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Da die 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.

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

"Der Bf. ist nach Ansicht des Berichterstatters insoweit zuzustimmen, als auf Grund des vorliegenden Sachverhalts nicht ohne Weiters ein zeitlicher und/oder kausaler Zusammenhang zwischen den Verträgen vom 14. November 2006 (Abtretungsvertrag, Verschmelzungsvertrag) und dem Großmutterzuschuss vom 27. Februar 2006 angenommen werden kann. Ein beachtlicher Anhaltspunkt, wonach der Großmutterzuschuss schon im Hinblick auf die Verschmelzung der Rechtsvorgängerin mit der Bf. bzw. im Hinblick auf den im Zusammenhang mit der Verschmelzung getätigten Erwerb von Geschäftsanteilen an der Rechtsvorgängerin durch Herrn D. erfolgt wäre, ist nicht erkennbar.

Da der Großmutterzuschuss an die Rechtsvorgängerin gewährt wurde, um das Eigenkapital zu stärken und die wirtschaftliche Tätigkeit der Rechtsvorgängerin zu gewährleisten, erfolgte dieser vor allem im Interesse der Gründungsgesellschafterin der Rechtsvorgängerin, weshalb iS der Judikatur des EuGH der gegenständliche Zuschuss des Herrn D. der seinerzeitigen Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin, der A.GmbH, als Leistende zuzurechnen.

.....
Im gegebenen Fall wurde der Zuschuss noch im Gründungsstadium der Rechtsvorgängerin geleistet.

Auch wenn Herr D. als mittelbarer Gesellschafter wohl auch ein Interesse an einer entsprechenden Eigenkapitalausstattung und Entfaltung der wirtschaftlichen Tätigkeit seiner Enkelgesellschaft hatte, kommt das vorwiegende, unmittelbare Interesse daran wohl der Gründungsgesellschafterin zu, die die Gesellschaft zu einem bestimmten Gesellschaftszweck gründet.

.....

Der Zuschuss wurde zwar an eine Vorgesellschaft geleistet, jedoch nicht für den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten. Es handelt sich daher um eine freiwillige Leistung, die der unmittelbaren Gesellschafterin als Leistende zuzurechnen ist und die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte der Gründungsgesellschafterin an der Rechtsvorgängerin, einer inländischen Kapitalgesellschaft, zu erhöhen, womit für diese Leistung die Steuerschuld mit Eintragung der Rechtsvorgängerin ins Firmenbuch entstanden ist (vgl. UFS 19.12.2008, RV/2647-W/08; BFH 2.4.1952, II 12/52 U; BFH 29.10.1968, II 159/65).

....."

Dazu erklärte die Bf., im vorliegenden Sachverhalt könne kein überwiegendes Interesse des direkten Gesellschafters unterstellt werden, vielmehr handele es sich um konzernstrategische Interessen, die zur Gewährung des Großmutterzuschuss führten. Eines der Ziele sei die Stärkung des gesamten Konzerns mit mehr Eigenmitteln gewesen, um die weitere strategische Ausrichtung zu verfolgen. Weiters sei mit dem Großmutterzuschuss die Strategie des indirekten Gesellschafters verfolgt worden, dass die Enkelgesellschaft die zur Verfügung gestellten Gelder fremdüblich an andere Konzerngesellschaften weitergebe um in der Gesamtbetrachtung die Eigenmittelquote des Konzerns zu verbessern und nicht weitere Bankkredite für die zukünftigen Projekte im Konzern aufnehmen zu müssen. Herr D. sei in sämtlichen wichtigen operativ tätigen Konzerngesellschaften mitunter Entscheidungsträger, somit könne von keinem besonderen, klar erkennbaren Interesse der Muttergesellschaft in vorliegenden Fall ausgegangen werden. Alle diese Gründe sprächen nicht für ein besonderes Interesse der Muttergesellschaft (A.GmbH) an der Vergabe dieses Großmutterzuschusses.

Weiters verwies die Bf. auf eine „Sperrwirkung“ der Kapitalansammlungsrichtlinie, wonach der Besteuerungszustand zum 1.1.1984 quasi eingefroren sei. In Österreich habe es zu diesem Zeitpunkt weder in der Judikatur noch in der Finanzverwaltungspraxis Ansätze, Großmutterzuschüsse der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen gegeben.

In Folge dieser Stellungnahme nahm das Bundesfinanzgericht zur E.-PRIVATSTIFTUNG Einsicht in das Firmenbuch, woraus insbesondere aus der Neufassung der Stiftungserklärung hervorgeht, dass Herr B. C. D. Erststifter dieser Privatstiftung, auf seine Lebenszeit Alleinbegünstigter und Mitglied des Stiftungsbeirates ist.

Weiters ergibt sich aus dem Firmenbuch, dass Herr D. zum Zeitpunkt der Leistung Geschäftsführer der A.GmbH sowie der Rechtsvorgängerin war und dies auch nach der Übertragung seiner Anteile an der A.GmbH blieb.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 26. Juli 2016, an welcher sowohl ein Vertreter der Bf. wie auch Vertreter des Finanzamtes teilnahmen, führte der Berichterstatter anlässlich der Darstellung der Sachlage und des Verfahrensablaufes Folgendes aus:

"Zu den Ausführungen in ihrer Stellungnahme gegenüber dem Bundesfinanzgericht ist der Bf. vorzuhalten, dass Herr B. C. D. seine Geschäftsanteile an der A.GmbH, also an der Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin, noch vor Eintragung der Rechtsvorgängerin ins Firmenbuch in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Zuschussleistung an die E-PRIVATSTIFTUNG übertragen hat. Es ist daher davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Zuschussleistung bereits feststand, dass Herrn D. nicht mittelbarer Gesellschafter der Leistungsempfängerin bleiben wird und somit keine einem Gesellschafter bzw. mittelbaren Gesellschafter zukommende Einflussmöglichkeit mehr auf die Rechtsvorgängerin haben wird.

Seine Einflussmöglichkeit auf die Tätigkeit der Rechtsvorgängerin, womit die Bf. das besondere Interesse des Herrn D. an der Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerin begründet, erschöpft sich in seinen weisungsgebundenen Tätigkeiten als Geschäftsführer der A.GmbH und der Rechtsvorgängerin und in seiner beschränkten Einflussmöglichkeit auf die Stiftung".

Ergänzend zum bisherigen Vorbringen erklärte der Vertreter der Bf., Herr D. sei im Zeitpunkt der Zuschussgewährung mittelbarer, alleiniger Gesellschafter der A.GmbH gewesen. Es handle sich hier um einen glasklaren Großmutterzuschuss, der in keinem Zusammenhang mit dem späteren Erwerb der E.-Privatstiftung gestanden habe. Es sei in der ausschließlichen Einflussmöglichkeit des Herrn D. gestanden, den Zuschuss zu leisten. Zum letzten Absatz des Vortrages des Berichterstatters werde angemerkt, dass die Leistung nicht aufgrund der weisungsgebundenen Tätigkeit als Geschäftsführer erfolgte, sondern aufgrund seiner Eigenschaft als Gesellschafter der A.GmbH bzw. der indirekten Gesellschafterstellung zur R.

Auf Vorhalt des Berichterstatters, dass die Änderung der Gesellschafterstellung im Firmenbuch bei der A.GmbH am 8.3.2006 eingetragen und der Antrag auf Änderung am 2.3.2006 beim Firmenbuch eingebracht worden sei, antwortet der Vertreter der Bf., der Abtretungsvertrag sei am 28.2.2006 abgeschlossen worden (Notariatsakt vom 28.2.2006, GZ. 3741, Notar Dr. Rudolf Kaindl). Klar sei, dass es erst in jenem Zeitpunkt in dem der Notariatsakt unterzeichnet werde zur Abtretung komme. Insbesondere weil die Abtretung an eine Privatstiftung erfolgt und der Stiftungsvorstand nicht weisungsgebunden sei. Dazu überreichte der Vertreter der Bf. eine Kopie des Abtretungsvertrages.

Die Vertreter des Finanzamtes verwiesen auf ihr bisheriges Vorbringen und die Rechtsprechung des BFG 18.4.2015, RV/7101534/2013, und die darin zitierte Judikatur, insbesonders UFS 9.10.2013 RV/2691-W/09, die beim VwGH zur Zahl 2013/16/0214 bekämpft worden sei, wobei die Behandlung dieser Beschwerde mit Beschluss vom 28.3.2014 abgelehnt worden sei.

Abschließend beantragten die Vertreter des Finanzamtes die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und der Vertreter der Bf. der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Mit Errichtungserklärung vom 22. Februar 2006 errichtete die A.GmbH die Rechtsvorgängerin als inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einem voll einbezahnten Stammkapital von € 35.000,00. Dieser Vorgang wurde vom Vertragserrichter unter der ErfNr. 1/2006 mit € 350,00 selbst berechnet.

Die Eintragung der Rechtsvorgängerin ins Firmenbuch erfolgte am 10. März 2006.

Am 27. Februar 2006 leistete Herrn B. C. D., Alleingesellschafter der A.GmbH an die Vorgesellschaft der Rechtsvorgängerin einen Großmutterzuschuss in Höhe von € 5.000.000,00.

Herr D. veräußerte sodann mit notariellem Abtretungsvertrag vom 28. Februar 2006 seinen Geschäftsanteil an der A.GmbH an die E.-PRIVATSTIFTUNG.

In Vorbereitung der Verschmelzung der Rechtsvorgängerin mit der Bf. erwarb Herr D. mit Abtretungsvertrag vom 14. November 2006 einen rd. 1% des Stammkapitals entsprechenden Geschäftsanteil an der Rechtsvorgängerin.

Auf Grund des am selben Tag errichteten Verschmelzungsvertrages, eingetragen im Firmenbuch am 25. November 2006, wurde die Rechtsvorgängerin als übertragende Gesellschaft mit der Bf. als übernehmende Gesellschaft zum Stichtag 22. Februar 2006 verschmolzen.

Dem entsprechend wurde der gegenständliche, in der Zeit zwischen dem Verschmelzungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages geleistete Zuschuss vom 27. Februar 2006 in der steuerlichen Verschmelzungsbilanz zum 22. Februar 2006 als Einlage gemäß § 2 Abs. 4 UmgrStG ausgewiesen.

Für einen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Zuschuss des Herrn D. an die Rechtsvorgängerin und seiner späteren Gesellschafterstellung bestehen jedoch keine Anhaltspunkte.

Herr D. hat den Großmutterzuschuss am 27. Februar 2006 an die Rechtsvorgängerin gewährt um ihr Eigenkapital zu stärken und die wirtschaftliche Tätigkeit der Rechtsvorgängerin zu gewährleisten.

Die Rechtsvorgängerin hat während der Dauer ihres zivilrechtlichen Bestandes eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet. Die ihr zur Verfügung stehenden liquiden Mittel, welche ihr im Wesentlichen durch den Zuschuss des Herrn D. zugekommen sind, sind fremdüblich verzinst an andere Konzerngesellschaften weitergegeben worden.

Herr B. C. D. war Erststifter der E.-PRIVATSTIFTUNG, auf seine Lebenszeit Alleinbegünstigter und Mitglied des Stiftungsbeirates. Zum Zeitpunkt der gegenständlichen Leistung war Herr D. Geschäftsführer der A.GmbH sowie der Rechtsvorgängerin

und blieb dies auch nach der Übertragung seiner Anteile an der A.GmbH an die E.-PRIVATSTIFTUNG.

Es stand zum Zeitpunkt der Leistung der Verkauf der Geschäftsanteile an der A.GmbH unmittelbar bevor und es stand zu diesem Zeitpunkt bereits fest, dass Herr D. keine einem Gesellschafter bzw. mittelbarem Gesellschafter zukommende Einflussmöglichkeit auf die Rechtsvorgängerin haben wird.

Die Zuschussleistung erfolgte vor allem im Interesse der A.GmbH, insbesondere um die Rechtsvorgängerin mit dem zur Erfüllung des Gesellschafterzweckes erforderlichen Kapital auszustatten und somit letztlich um den Wert der Gesellschaftsrechte an der Rechtsvorgängerin zu erhöhen.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Bemessungsakt einliegenden, oben dargestellten Unterlagen, sowie aus den Erklärungen der Bf. und dem Firmenbuch.

Die Kapitalausstattung einer Gesellschaft anlässlich ihrer Gründung zur Erfüllung ihres Gesellschaftszweckes erfolgt üblicherweise durch den Gesellschafter, der die Gesellschaft gründet und es liegt vornehmlich im Interesse des Gründungsgesellschafters, dass die Gesellschaft bei ihrer Gründung über das Vermögen verfügt, um die ihr bestimmte eigenwirtschaftliche Tätigkeit ausüben zu können.

Die sich aus einer solchen Kapitalausstattung ergebende Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte liegt vor allem im Interesse des Gesellschafters. Letztlich kommen dem Gesellschafter die Gewinne aus der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft (hier aus den Erträgen der fremdüblichen Verzinsung an verbundene Gesellschaften) zu.

Die Tatsache, dass die mit der Rechtsvorgängerin verbundenen Gesellschaften die Möglichkeit haben, bei der Rechtsvorgängerin fremdübliche Finanzierungen in Anspruch zu nehmen, begründet kein Interesse dieser Gesellschaften oder deren Gesellschafter, welches es rechtfertigen würde, Kapitalausstattungen der Rechtsvorgängerin diesen wirtschaftlich als Leistende zuzurechnen.

Dass die Zuschussleistung vor allem im Interesse der A.GmbH lag, und kein den Interessen der A.GmbH übergeordnetes konzernstrategisches Interesse des Herrn D. [als an einer Konzernspitze über der A.GmbH stehender Gesellschafter bzw. indirekter Gesellschafter] im Vordergrund stand, ergibt sich aus der Tatsache, dass die Finalisierung der Abtretung der Geschäftsanteile an der A.GmbH, der Muttergesellschaft der Rechtsvorgängerin, zum Zeitpunkt der Leistung unmittelbar bevorstand und Herr D. zu diesem Zeitpunkt nicht mehr davon ausgehen konnte, dass er die einem Gesellschafter bzw. indirekten Gesellschafter zukommende Einflussmöglichkeit auf die Tätigkeit der Rechtsvorgängerin haben werde um übergeordnete Konzerninteressen durchsetzen zu können. Mit der Abtretung der Geschäftsanteile erschöpfte sich seine Einflussmöglichkeit auf die Tätigkeit der Rechtsvorgängerin in seinen weisungsgebundenen Tätigkeiten als Geschäftsführer der A.GmbH bzw. der Rechtsvorgängerin und in seiner beschränkten Einflussmöglichkeit auf die Stiftung. Als Geschäftsführer der A.GmbH sowie als Geschäftsführer der Rechtsvorgängerin hat er deren Interessen zu verfolgen.

Rechtslage und Erwägungen

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen ua. Zuschüsse (lit. a) als freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

Als freiwillig (iSd § 2 Z 3 und 4 KVG) sind vor allem 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 25.3.1993, 92/16/0146).

Bei der Auslegung des Tatbestandes des § 2 Z. 4 KVG sind auch die Bestimmungen der hier noch geltenden Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in 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) zu beachten.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) 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 Gesellschaftsanteile zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstößen würden (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga-omnes beizumessen und ist daher das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99 ("ESTAG") nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt (vgl. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040).

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (UFS 3.02.2010, RV/0652-L/06).

Die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Artikel 4 der Richtlinie 69/335/EWG fällt, ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen, indem untersucht wird, wem die Zahlung der Einlagen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. dazu ua EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 "ESTAG", RNr 37 und 38, und EuGH C-71/00, "Develop" RNr 25).

Auch vor der Entscheidung des EuGH wurde im Bereich der Gesellschaftsteuer bereits die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen. Es war bereits ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.1975, 607-633/74, VwGH 14.5.1975, 531,532/74 und VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273), dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Stets wurde aber dem aber angefügt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch im Bereich der Verkehrsteuern immer dann gilt, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebietet etwa bei Treuhandverhältnissen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0040).

Da ansonsten die praktische Wirksamkeit der Richtlinie 69/335 beeinträchtigt wäre genügt es bei Gesellschaften, die zu einem Konzern gehören, nicht allein die formelle Herkunft einer Einlage festzustellen (vgl. dazu EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 ESTAG, Randnummer 40).

In seinem Urteil vom 12.1.2006, C-494/03, Senior Engineering Investments BV hat der EuGH zu einer freiwilligen Leistung einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft ohne Einbindung der Muttergesellschaft ua. Folgendes ausgeführt:

"39. Drittens stellt sich der fragliche Beitrag als "Leistung eines Gesellschafters" dar. Er wurde zwar nicht vom Gesellschafter der Senior GmbH (Senior BV), sondern von deren Muttergesellschaft (Senior Ltd) geleistet, also vom Gesellschafter des Gesellschafters. Der Gerichtshof folgt jedoch hinsichtlich der Herkunft einer Kapitalzuführung nicht einem förmlichen Ansatz, sondern fragt nach der tatsächlichen Zurechnung (vgl. in diesem Sinne Urteile Weber Haus, Randnrn. 11 und 13, ESTAG, Randnrn. 37 bis 39 und 41, sowie Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-71/00, Develop, Slg. 2002, I-8877, Randnrn. 25 bis 29). Da der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft (Senior Ltd) an die Enkelgesellschaft (Senior GmbH) gezahlt worden war, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters Senior BV lag, ist festzustellen, dass der genannte Beitrag dieser

zuzurechnen ist. Es handelt sich daher um eine "Leistung eines Gesellschafters" im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335."

Der EuGH hat damit ausgesprochen, dass eine Erhöhung des Wertes von Gesellschaftsanteilen vor allem im Interesse der Gesellschafter liegt. Dass neben der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und damit des Wertes der Geschäftsanteile ein zusätzliches Interesse der Gesellschafter gegeben sein müsste, um einen Großmutterzuschuss diesen als Leistende zuzurechnen, kann der obigen Aussage des EuGH, wie auch dem Urteil insgesamt, nicht entnommen werden (vgl. UFS 09.10.2013, RV/2691-W/09, Anmerkung: Die Behandlung der gegen diese Entscheidung eingebrachten Beschwerde wurde vom VwGH mit Beschluss vom 28.3.2014, 2013/16/0214 abgelehnt).

Wie festgestellt, lag die Zuschussleistung im Interesse der Gesellschafterin der Leistungsempfängerin, der A.GmbH, womit dieser Zuschuss in wirtschaftlicher Betrachtung des Sachverhaltes im Sinne der oa. Judikatur der A.GmbH als Leistende zuzurechnen war.

Die Tatsache, dass Herr D. ebenfalls ein in Interesse an der Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerin hatte, ansonsten hätte er den Zuschuss wohl nicht geleistet, steht dem nicht entgegen.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet es hier von einer Gesellschafterleistung auszugehen. Dieser Fall ist durchaus mit einer Treuhandkonstellation vergleichbar ist, in welcher ein Treuhänder zivilrechtlich über das Gesellschaftsrecht verfügt, die Kapitalausstattung aber durch freiwillige Leistungen, die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen, unmittelbar aus dem Vermögen des Treugebers erfolgt (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0040 sowie UFS 24.2.2010, RV/0215-S/08; BFG vom 28.12.2015, RV/7102461/2012).

Dass es sich beim gegenständlichen Zuschuss um eine freiwillige Leistung ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang handelt, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist unbestritten. Da diese Leistung der alleinigen Gründungsgesellschafterin als Leistende zuzurechnen ist, und es sich bei der Rechtsvorgängerin, die den Kapitalzuschuss erhalten hat, um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, unterliegt dieser Zuschuss gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG der Gesellschaftsteuer.

Zum Einwand der "Sperrwirkung" der Kapitalansammlungsrichtlinie ist zu sagen, dass in Österreich am 1. Juli 1984 freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, die geeignet sind den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ebenfalls der Gesellschaftsteuer unterlagen.

Im gegebenen Fall wird nicht der Großmutterzuschuss besteuert, sondern die Leistung des Gesellschafters, dem die Leistung in wirtschaftlicher Betrachtung zuzurechnen ist.

Der Zuschuss wurde an eine Vorgesellschaft geleistet. Die Steuerschuld für diese freiwillige Leistung ist daher am 11. März 2006 nach erbrachter Leistung mit Eintragung der Rechtsvorgängerin ins Firmenbuch entstanden (vgl. UFS 19.12.2008, RV/2647-W/08; BFH 2.4.1952, II 12/52 U; BFH 29.10.1968, II 159/65).

Zur Zulässigkeit der Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes, dass anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen ist, wem die Zahlung von - der Gesellschaftsteuer unterliegenden - Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0025 mit weiteren Judikatur Hinweisen; Beschluss des VwGH 28.3.2014, 2013/16/0214).

Wien, am 29. Juli 2016