

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A. B. AG, Adr., vertreten durch C. O.-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- u Steuerberatungsgesellschaft, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15.05.2012, ErfNr. 1/2006 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Lt. Firmenbuch handelt es sich bei der Beschwerdeführerin (Bf.), der D. E. AG (in der Folge auch: "D.E."), nunmehr A. Europa AG, um eine inländische Kapitalgesellschaft (Sitz in Wien), eingetragen am 5. August 1997 unter der FN 2x .

Bei der D.E. Beteiligungs GmbH handelt es sich lt. Firmenbuch um eine inländische Kapitalgesellschaft (Sitz in Wien), eingetragen am 24. Oktober 2006 unter der FN 3x auf Grund der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 10. Oktober 2006. Alleinige Gründungsgesellschafterin war lt. Firmenbuch die F. Holding GmbH, nunmehr D.E. Holding GmbH, (F.) mit einer voll geleisteten Stammeinlage von € 35.000,00.

Bei der F. handelt es sich lt. Firmenbuch um eine inländische Kapitalgesellschaft (Sitz in Wien), eingetragen am 23. Juli 1997 unter der FN 4x .

Alleinige Gründungsgesellschafterin war die D--Aktiengesellschaft (DAG) welche lt. Firmenbuch bis zum 09. Jänner 2009 Alleingesellschafterin der F. war.

Lt. von Notar Dr. G., Wien Innere Stadt, unter der GZ. 5 (2006) notariell beurkundetem Protokoll über die am 8. November 2006 abgehaltene außerordentliche Hauptversammlung der Bf. beschloss die Hauptversammlung die Erhöhung des Grundkapitals von € 35.424.300,00 um einen Betrag von € 17.712.100,00 auf den Nennbetrag von € 53.136.400,--, und zwar durch Ausgabe von 177.121 Stück auf Namen lautende Vorzugsaktien mit einem anteiligen Rechenwert von je € 100,00 mit

Gewinnberechtigung ab 1.1.2007 zum Ausgabepreis von € 1.778,00 pro Stückaktie unter Verzicht der bestehenden Aktionäre auf ihr gesetzliches Bezugsrecht und Zulassung der D.E. Beteiligungs GmbH zur Zeichnung der gesamten Emission durch Sacheinlage und zwar durch Einbringung des gesamten Vermögens der D.E. Beteiligungs GmbH, spezifiziert im Sacheinlagevertrag vom 8. November 2006 und zwar insbesondere die Forderung aus dem Bankguthaben auf dem Konto Nr. 6 bei der DAG zum 8. November 2006 als Einbringungsstichtag.

Lt. Teilnehmerverzeichnis waren die F. mit dem Sitz in Wien (180.665 Stückaktien), die H. mit dem Sitz in Frankfurt am Main (57.954 Stückaktien), die I. Beteiligungsgesellschaft mbH mit dem Sitz in Düsseldorf (28.834 Stückaktien) und die J. mit dem Sitz in Paris (86.790 Stückaktien) zum 8. November 2006 Aktionäre der Bf.

Mit Sacheinlagevertrag vom 8. November 2006 brachte die D.E. Beteiligungs GmbH als Übergeberin entsprechend der Beschlüsse der Hauptversammlung vom 8. November 2006 ihr gesamtes Vermögen gegen die mit der Kapitalerhöhung ausgegebenen 177.121 Vorzugsstückaktien im Nominale von € 17.712.100,00 ein.

Lt. beiliegender Vermögensaufstellung bestand das eingebrachte Vermögen im Wesentlichen aus dem oa. Bankguthaben in Höhe von € 314.923.058,00.

Dieser Vorgang wurde vom Urkundenerichter lt. Vermerke auf dem Protokoll über die Hauptversammlung und auf dem Sacheinlagevertrag unter der ErfNr. 1/2006 am 9. November 2006 selbstberechnet.

Aus der "Auskunft Geschäftsfall Gesellschaft" zu dieser Erfassungsnummer im FinanzOnline erschließt sich, dass die elektronische Selbstberechnung gemäß § 10 KVG über FinanzOnline unter Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 3 KVG mit € 0,00 am 10. Jänner 2007 angemeldet worden ist.

Zum Protokoll über die Hauptversammlung sowie zum Sacheinlagevertrag wurde im Rahmen der elektronischen Selbstberechnung und Anmeldung der Zugriffscode zum Urkundenarchiv (§ 10a KVG) bekanntgegeben.

Mit der in der Urkundensammlung des Firmenbuches aufscheinenden Anmeldung der Veränderung im Gesellschafterstand der D.E. Beteiligungs GmbH vom 27. November 2006 wurde dem Firmenbuch mitgeteilt, dass die F. mit dem Sitz in Wien, von ihrem einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 35.000,-- entsprechenden Geschäftsanteil

- a) einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 5.726,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die H. mit dem Sitz in Frankfurt am Main,
- b) einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 2.849,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die I. Beteiligungsgesellschaft mbH mit dem Sitz in Düsseldorf und
- c) einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 8.575,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die J. mit dem Sitz in Paris, je mit

Abtretungsvertrag vom 27.11.2006 des öffentlichen Notars Dr. N. G., Wien Innere Stadt, abgetreten hat.

Im Rahmen eines betreffend "Gesellschaftsteuer 2004 bis 2007" unter der ErfNr. 7/2009 vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angestrengten Ermittlungsverfahrens ersuchte das Finanzamt die Bf. mit Vorhalt vom 23. Oktober 2009 um folgende Auskunft:

"Mit Sacheinlagevertrag vom 8.11.2006 hat die D.E. Beteiligungs GmbH (FN 3x) ihr gesamtes Vermögen in die D. E. AG (FN 2x) eingebracht.

Es wird um Vorlage des Sacheinlagevertrages und der Buchungsbelege zu diesem Vorgang ersucht.

Weiters wird um Bekanntgabe gebeten, aus welchem Quellen dieses Vermögen des Sacheinlegers stammt.

Bitte um Vorlage diesbezüglicher Verträge und Buchungsbelege."

In Beantwortung dieses Vorhaltes erklärte die Bf. zu den "Quellen des Vermögens" dass das Vermögen des Sacheinlegers, der D.E. Beteiligungs GmbH, im Wesentlichen in Form eines Kontoguthabens vorgelegen sei, welches die D.E. Beteiligungs GmbH in Form eines Großmutterzuschusses von der DAG bekommen habe.

Dazu übermittelte die Bf. dem Finanzamt eine Kopie des Sacheinlagevertrages, eines Kontoauszuges über ein Konto der D.E. Beteiligungs GmbH bei der DAG aus dem der Eingang eines Zuschusses auf dem Konto der D.E. Beteiligungs GmbH mit Valuta 8. November 2006 in Höhe von € 314.888.058,00 ersichtlich ist, des Überweisungsbeleges aus Sicht der D.E. Beteiligungs GmbH über die Überweisung eines Betrages von € 314.923.058,00 ("Verwendungszweck Sacheinlagevertrag vom 8. November 2006 (Kapitalerhöhung)") an die Bf. mit 28. November 2006, des internen Buchungsbeleges über die Verbuchung bei der Bf., sowie die Kopie eines mit 6. November 2006 datierten Schreibens der DAG an die D.E. Beteiligungs GmbH.

Das mit 6. November 2006 datierte Schreiben der DAG an die D.E. Beteiligungs GmbH hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

".....

Zusage Großmutterzuschuss

Sehr geehrte Herren,

zur Stärkung des Eigenkapitals Ihrer Gesellschaft verpflichtet sich die D- - Aktiengesellschaft unwiderruflich zur Gewährung eines einmaligen, nicht rückzahlbaren Zuschusses iHv € 314.888.058,00 (....). die Zuführung dieses Großmutterzuschusses erfolgt spätestens bis zum 31.12.2006 auf das Konto der D.E. Beteiligungs GmbH Nr. 6 BLZ"

In Folge der unter der ErfNr. 7/2009 getätigten Ermittlungen setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. mit "GESELLSCHAFTSTEUERBESCHEID Festsetzung gemäß § 201 BAO" vom 4. Februar 2011 unter der ErfNr. 1/2006 für die "Kapitalerhöhung vom 8.

November 2006" gemäß § 8 KVG mit 1 % vom Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs.1 Z.1 lit.a KVG in Verbindung mit § 2 Z.1 KVG in Höhe von € 314.921.138,00 (gerundet gemäß § 204 BAO) Gesellschaftsteuer in Höhe € 3.149.211,38 fest.

Diesen Bescheid begründet das Finanzamt wie folgt:

"Die Mittelzuführungen bei der D. E. AG unterliegen der Gesellschaftsteuer, da die D.E. Beteiligungs GmbH offenbar nur gegründet wurde, um die Kapitalerhöhung bei der D. E. AG zu übernehmen und in den Genuss der Begünstigung gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 KVG gelangen zu können, die andernfalls nicht zu gewähren gewesen wäre. Die D.E. Beteiligungs GmbH übt so gut wie keine eigene Geschäftstätigkeit aus. Hätte die D- AG die bei der D. E. AG durchzuführende Kapitalerhöhung als Großmutter übernommen, so wäre es, unabhängig von der mittelbaren Gesellschafterstellung, bei der D. E. AG zum Anfall einer Gesellschaftsteuer gekommen.

Die Abgabenbehörde ist berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen. Die Zeichnung der Kapitalerhöhung unterliegt daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Gesellschaftsteuer. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Auf Grund der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung erging seitens des Finanzamtes folgender Vorhalt an die Bf.:

"1) Wann wurde die Idee einer Kapitalerhöhung bei der D. E. AG und die Übernahme dieser Kapitalerhöhung durch die D.E. Beteiligungs GmbH geboren?

2) Von wem stammt dieses Konzept?

Wenn ein ausgearbeitetes Konzept vorliegt, wird um Vorlage der Präsentationsunterlagen der D.E. Beteiligungs GmbH?

5) Welche Geschäftstätigkeit übte die D.E. Beteiligungs GmbH vor dem Zuschuss und welche nach der Einbringung von Vermögen zur Kapitalerhöhung in die D. E. aus?

6) Aus welchen Gründen erfolgte die Zuschussleistung der D.- AG an die D.E. Beteiligungs GmbH?

7) Warum erfolgte die Zuschussleistung der D.- AG nicht an die D. E. AG oder die F.- Holding GmbH?

8) Welche Aufgaben hat die D.E. Beteiligungs GmbH, die nicht auch von der D. E. AG wahrgenommen werden könnten?

9) Welche Gründe sprechen gegen eine Wahrnehmung der Aufgaben der D.E. Beteiligungs GmbH durch die D. E. AG?

10) Welche Aufgaben hat die übergeordnete F.-Holding GmbH?

11) In welcher Art unterscheiden sich die Aufgaben der F.-Holding GmbH von der D.E. Beteiligungs GmbH oder der D. E. AG?

12) Gibt es Treuhandvereinbarungen oder Syndikatsverträge der D.- AG mit der F.-Holding GmbH, der D.E. Beteiligungs GmbH oder der D. E. AG?

Wenn ja, bitte um Vorlage von Kopien der entsprechenden Vereinbarungen."

Diesen Vorhalt beantwortete die Bf. mit Schreiben vom 19. Mai 2011 wie folgt:

"1. Zur Finanzierung der Wachstumsstrategie in Osteuropa bestand für die D.E. bzw ihre osteuropäischen (bzw südosteuropäischen) Tochtergesellschaften regelmäßig Eigenkapitalbedarf, so auch in der 2. Jahreshälfte 2006. Auf Grund des Syndikatsvertrages der Aktionäre der D.E. bestand für diese eine Verpflichtung anteilmäßig zur angemessenen Eigenkapitalausstattung beizutragen. Die Anteile an der D.E. wurden durch die D- AG, die H-Mutter, I-Mutter und die J-Mutter (JMutte) idR nicht unmittelbar sondern über Beteiligungsgesellschaften gehalten. Aus diesem Grund wurde angestrebt, die Eigenkapitalerhöhung durch "Großmutterzuschüsse" durchzuführen. Diese Überlegungen scheiterten aber daran, dass aus bilanztechnischen Gründen eine derartige Vorgehensweise von der J-Mutter abgelehnt wurde. Nach längerer Diskussion einigte man sich auf die konkrete Vorgehensweise als Alternative zu Großmutterzuschüssen (siehe dazu Stellungnahme vom 17. Juli 2006, § 8 des Syndikatsvertrages zwischen den Gesellschaftern der D.E., Protokoll der außerordentlichen Hauptversammlung der D.E. vom 8.11.2006; Vorstandsprotokoll DAG vom 25.7.2005, Vorstandsprotokoll D.E. vom 12.8.2005, als Beilagen).

2. Siehe 1.

5. Die D.E. Beteiligungs GmbH übte vor der Kapitalerhöhung nur eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus.

6. Zur Sicherung des Kapitalbedarfs der D.E. bzw ihrer (süd)osteuropäischen Tochtergesellschaften hat sich die D- AG ("DAG") zur Vorfinanzierung des Kapitalbedarfs entschieden (weil infolge der Diskussionen über die Form der Kapitalisierung mit den Mitgesellschaftern (insb J-Mutter) nicht sichergestellt war, dass diese noch vor Jahresende 2006 erfolgen kann). Die DAG hätte auch einen direkten Zuschuss an die D.E. machen können, diese hätte aber bei der nachfolgenden Anteilsabtretung zu einer Verwässerung der Stimmrechte an der D.E. zu Lasten der DAG geführt. Deshalb entschied man sich dazu, eine Beteiligungsgesellschaft zu kapitalisieren, welche stimmrechtlose Vorzugsaktien an der D.E. zeichnen sollte. Damit war bei der nachfolgenden Anteilsabtretung das bisherige Stimmrechtsverhältnis gewahrt.

7. Siehe 6. Eine Zuschussleistung an die F-Holding GmbH ("F.", seit Dezember 2010: D.E. Holding GmbH) und die Weiterreichung der Mittel an die osteuropäischen Tochtergesellschaften hätte bei einer nachfolgenden Anteilsabtretung zum Zweck der anteilmäßigen Mitbeteiligung der Mitaktionäre an der Finanzierung entsprechend dem Syndikatsvertrag ebenfalls zu einer Stimmrechtsverwässerung zu Lasten der DAG geführt und überdies mittelbar eine Beteiligung der Mitaktionäre an den von der F. gehaltenen sonstigen Beteiligungen bewirkt (deren Mitübertragung weder von der DAG noch von den Mitaktionären gewollt war).

8. Die D.E. Beteiligungs GmbH ist eine reine Holdinggesellschaft, die Vorzugsaktien an der D.E. hält. Die D.E. erbringt neben ihrer Funktion als Beteiligungsholding

(geschäftsleitende Holding) an Tochtergesellschaften in Osteuropa diverse Dienstleistungen an die Beteiligungsgesellschaften (unter Einsatz von eigenem Personal und eigener Infrastruktur) und erbringt im Rahmen ihrer Konzession als Dienstleistungen .

9. Siehe 6. und 8.

10. Die F. hielt (zum damaligen Zeitpunkt bis April 2011) neben den Anteilen an der D.E. noch weitere Beteiligungen (die in keinem Zusammenhang mit der D.E. stehen), nämlich an K. GmbH, die ihrerseits Beteiligungen an L. und an der M. GmbH hielt.

11. Die F. hielt als Beteiligungsholdinggesellschaft auch Beteiligungen an anderen Gesellschaften.

12. Es bestehen keine Treuhandvereinbarungen oder Syndikatsverträge zwischen der DAG, der F., D.E. und D.E. Beteiligungs GmbH."

Vom "Syndikatsvertrag zwischen den Aktionären" wurde nur eine Kopie des "§ 8 Kapitalmaßnahmen" vorgelegt.

Dieser lautet - soweit hier von Bedeutung - wie folgt:

"§ 8 Kapitalmaßnahmen

1. Die Vertragspartner sind sich darüber einig, die D.E. und die Auslandsgesellschaften mit angemessenen Eigenmitteln auszustatten, d.h. die Eigenmittelquoten der Auslandsgesellschaften sollen mindestens 200 Basispunkte über dem jeweiligen landesgesetzlichen Erfordernis liegen. Unmittelbar nach Feststellung eines Kapitalbedarfs einer Auslandsgesellschaft erfolgt die Zuführung von Kapital durch die D.E.. Hat die D.E. ausreichende Mittel zur angemessenen Eigenmittelausstattung der Auslandsgesellschaften nicht zur Verfügung, werden die Vertragspartner der D.E. im Rahmen ihrer finanziellen Möglichkeiten und im Verhältnis ihrer Anteile Kapital zur Verfügung stellen.

Aus den in Kopie beigelegten Vorstandsbeschlüssen der DAG vom 25. Juli 2005 bzw 12. August 2005 geht hervor, dass betreffend die Bf. eine Zurverfügungstellung von Kernkapital im Ausmaß von € 590.000.000,00 in Form von abrufbarem Kapital (Großmutterzuschuss) bis 2008 zur Begleitung des Wachstums erfolgen solle und dass die Partner gemäß ihres Anteiles Kernkapital zur Verfügung stellen sollen.

In Folge dieser Anfragebeantwortung vom 19. Mai 2011 erging folgender weiterer Vorhalt vom 8. September 2011 an die Bf.:

"In der Berufung vom 22.2.2011 gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 4.2.2011 wird ausgeführt, dass ein Missbrauch iSd § 22 BAO dann nicht vorliegt, wenn ein vom Gesetz vorgezeichneter Weg beschritten wird, um eine Abgabenbegünstigung in Anspruch zu nehmen. Welche außersteuerlichen Gründe liegen im gegenständlichen Fall für die gewählte Vorgehensweise vor?

Die mit Vorhaltsbeantwortung vom 19.5.2011 vorgelegten Unterlagen enthalten diesbezüglich keinerlei Hinweise und Anhaltspunkte.

Sie werden daher ersucht, außersteuerlichen Gründe darzulegen und durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Der Vorhaltsbeantwortung ist als Beilage eine 4-seitige Stellungnahme der C. in Englisch angeschlossen ("Austrian Capital Transfer Tax (Capital Duty) for increase of equity of D.E."). Sie werden ersucht, diese Beilage in die Amtssprache zu übersetzen und dem FA die Übersetzung vorzulegen."

Diesen beantwortete die Bf. bloß durch teilweise Wiederholung der Beantwortung der zuvor dargestellten Stellungnahme, sodass das Finanzamt die Bf. neuerlich ersuchte, die außersteuerlichen Gründe für die Vorgehensweise im konkreten Fall durch geeignete Unterlagen zu belegen und eine Übersetzung der Stellungnahme der C. (Austrian Capital Transfer Tax (Capital Duty) for increase of equity of D.E.) vom 17. Juli 2006 vorzulegen, wozu die Bf. die angeforderter Übersetzung "*Österreichische Kapitalverkehrsteuer (Gesellschaftssteuer) zur Eigenkapitalerhöhung der D.E.*" und als "*weitere Bezug habende Unterlagen*" Kopien bereits offen gelegter Urkunden (§ 8 des Syndikatsvertrages, Vorstandsbeschlüsse vom Juli und August 2005 etc.) nachreichte.

In der Stellungnahme der C. vom 17. Juli 2006 ist die Struktur einer Kapitalerhöhung bei der Bf. im Rahmen von Überlegungen zur Vermeidung der Gesellschaftsteuer wie folgt ausgearbeitet:

"Struktur einer Kapitalerhöhung der D.E.

- *Die F. (Tochtergesellschaft von DAG und Hauptaktionär der D.E.) gründet eine hundertprozentige Tochtergesellschaft ("NewCo", "Neues Unternehmen")*
- *Die DAG leistet einen "Großmuttergesellschafts-Beitrag" an NewCo, oder die DAG leistet einen Beitrag an die F. und weist die F. gleichzeitig an, diesen Beitrag an NewCo weiterzuleiten (mit der Auflage an die F., den Beitrag zurückzuzahlen, insoweit Verkaufsgewinne aufgrund der Veräußerung von Aktien in NewCo innerhalb einer bestimmten Zeitspanne realisiert werden)*
- *NewCo verwendet alle erhaltenen Gelder zur Kapitalerhöhung der D.E. (D.E. gibt neue (Vorzugs-)Aktien an NewCo aus)- Steuerbefreiung für "alle Vermögenswerte"*
- *F. verkauft seine Aktien in NewCo an Co-Aktionäre von F. in D.E.*
- *F. zahlt die von der DAG erhaltenen Kapitalbeiträge zurück, insoweit sie Verkaufserträge aus der Veräußerung von Aktien in NewCo erhalten hat."*

Auf Grund dieser Aktenlage hob das Finanzamt den Bescheid vom 4. Februar 2011 mit Berufungsvorentscheidung mit der Begründung auf, dass die zwingende Angabe des Wiederaufnahmegrundes im Bescheidspruch nicht enthalten sei, und setzte die Gesellschaftsteuer in Höhe von € 3.149.211,38 mit dem nunmehr angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid - Festsetzung gemäß § 201 BAO vom 15. Mai 2012 mit folgender Begründung fest:

"Die Mittelzuführung bei der D. E. AG unterliegt der Gesellschaftsteuer, da die D.E. Beteiligungs GmbH offenbar nur gegründet wurde, um die Kapitalerhöhung bei der D. E. AG zu übernehmen unter Inanspruchnahme der Gesellschaftsteuerbefreiung nach § 6(1)3 KVG (Einbringung des gesamten Vermögens). Bei der D. E. AG erfolgte die Erhöhung des Grundkapitals um € 17.712.100.-, wobei die D. E. Beteiligungs GmbH zur Zeichnung der gesamten Emission zugelassen wurde. In wirtschaftlicher Betrachtung handelt es sich hier nicht um die Einbringung des gesamten Vermögens, sondern um eine Mittelzufuhr von der DAG, sodass § 6(1)3 KVG nicht zur Anwendung kommt.

Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO (Hervorkommen neuer Tatsachen) gegeben sind. Die Gesellschaftsteuer für die Kapitalerhöhung wurde vom Notar Dr. G. am 11.1.2007 zu Erf.Nr. 1/2006 mit € Null selbst berechnet. Anlässlich einer Überprüfung der Selbstberechnung hat das Finanzamt davon Kenntnis erlangt, dass in wirtschaftlicher Betrachtung keine Einbringung des gesamten Vermögens vorliegt, sondern eine Mittelzufuhr von der DAG. Somit kommt die Befreiung gemäß § 6(1)3 KVG nicht in Betracht. Damit sind jedoch Umstände neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Bei Ermessensübung im Zusammenhang mit § 303 Abs. 4 BAO ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben."

In der dagegen rechtzeitig eingebrochenen Berufung wendete die Bf. ein, dass entschiedene Sache vorliege und meinte dazu sinngemäß, dass im konkreten Fall Wiederaufnahmegrund die Kenntniserlangung von der Herkunft der Mittel für die Durchführung der Kapitalverkehrsteuer sei. Dieser Umstand sei auch der Grund für die Erlassung des aufgehobenen Bescheides vom 4 Februar 2011 gewesen. Dem Bescheid vom 15. Februar 2012 liege derselbe Wiederaufnahmegrund zugrunde.

Weiters verwehrte sich die Bf. gegen die vom Finanzamt vorgenommene wirtschaftliche Betrachtung einschließlich einer allfälligen Unterstellung eines Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten. Letzteres mit der Begründung, dass ein Missbrauch iSd § 22 BAO nicht vorliege, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreite, den das Gesetz selbst vorzeichne. Die Erzielung einer Steuerersparnis auf einem vom Gesetzgeber selbst aufgezeichneten Weg könne keinesfalls einen Gestaltungsmisbrauch darstellen.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt 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 die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auf Grund dieser oben dargestellten, sich aus den Bemessungsakten ErfNr. 7/2009 und ErfNr. 1/2006 und einer Einsichtnahme in das Firmenbuch samt Urkundensammlung ergebenden Aktenlage erging folgender Vorhalt an die Bf.:

"

<Darstellung der Aktenlage, im Wesentlichen wie oben ausgeführt>

Zum Einwand der entschiedenen Sache ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt im aufgehobenen Bescheid nicht ausgesprochen hatte, dass die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gegeben wären.

Im Übrigen ist Folgendes zu sagen:

Auf Grund des oben dargestellten Syndikatsvertrages der Aktionäre der Bf. bestand für diese eine Verpflichtung anteilmäßig zur angemessenen Eigenkapitalausstattung beizutragen. Im DAG-Konzern wurden die Aktien an der Bf. durch eine Beteiligungsgesellschaft, nämlich die F. mit dem Sitz in Wien (180.665 Stückaktien), gehalten. Weitere Aktionäre zum Zeitpunkt der hier gegenständlichen Kapitalerhöhung waren die H. mit dem Sitz in Frankfurt am Main (57.954 Stückaktien), die I. Beteiligungsgesellschaft mbH mit dem Sitz in Düsseldorf (28.834 Stückaktien) und die J. mit dem Sitz in Paris (86.790 Stückaktien), welche auf Grund des Syndikatsvertrages ebenfalls verpflichtet waren anteilig zur Eigenkapitalausstattung beizutragen.

Bereits im Juli 2005 bzw. August 2005 stand das Erfordernis fest, der Bf. zur Finanzierung der Wachstumsstrategie in Osteuropa bis 2008 Kernkapital im Ausmaß von € 590.000.000,00 zur Verfügung zu stellen, wobei beabsichtigt war, dass die Partner des Syndikatsvertrages (bzw. die Konzernmütter) gemäß ihrem Anteil dieses in Form von Großmutterzuschüssen zur Verfügung stellen.

Letzteres scheiterte daran, dass aus bilanztechnischen Gründen eine derartige Vorgehensweise von einem der Partner (Mitgesellschafter) abgelehnt worden war. Nach längerer Diskussion einigten sich die Partner auf die in der Stellungnahme der C. vom 17. Juli 2006 konkret dargestellte Vorgehensweise als Alternative zu Großmutterzuschüssen, welche von der Absicht den Vorgaben der Mitgesellschafter zu folgen und trotzdem die Gesellschaftsteuer zu vermeiden, getragen war. Dazu wird auf den Inhalt dieser Stellungnahme, im Besonderen auf die oben dargestellte "Struktur einer Kapitalerhöhung bei der D.E." verwiesen.

Folglich wurde von der F. die D.E. Beteiligungs GmbH als "NewCo" durch Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 10. Oktober 2006 mit einem voll einbezahlten Stammkapital von € 35.000,00 gegründet und dieser neu gegründeten Gesellschaft von der Muttergesellschaft der F., der DAG, mit Valuta 8. November 2006 ein Großmutterzuschuss in Höhe von € 314.888.058,00 geleistet.

In Folge dieses Zuschusses betrugen die Aktiva der D.E. Beteiligungs GmbH € 314.923.058,00 und das Gesamtvermögen € 314.921.138,00.

Am Tag der Leistung des Großmutterzuschusses beschloss die Hauptversammlung der Bf. die Erhöhung des Grundkapitals um einen Betrag von € 17.712.100,00 durch Ausgabe von 177.121 Stück Vorzugsaktien zum Ausgabepreis von € 1.778,00 pro Stückaktie unter Verzicht der bestehenden Aktionäre auf ihr gesetzliches Bezugsrecht und Zulassung

der D.E. Beteiligungs GmbH zur Zeichnung der gesamten Emission durch Sacheinlage und zwar durch Einbringung des gesamten Vermögens der D.E. Beteiligungs GmbH, spezifiziert im Sacheinlagevertrag vom 8. November 2006 und zwar insbesondere die Forderung aus dem Bankguthaben auf dem Konto Nr. 6 bei der DAG zum 8. November 2006.

Mit Sacheinlagevertrag vom 8. November 2006 brachte die D.E. Beteiligungs GmbH als Übergeberin entsprechend der Hauptversammlung vom 8. November 2006 ihr gesamtes Vermögen gegen die mit der Kapitalerhöhung ausgegeben 177.121 Vorzugsstückaktien im Nominale von € 17.712.100,00 ein und übertrug dem entsprechend ihr Aktivvermögen der Bf. durch Überweisung ihres Bankguthaben bei der DAG in Höhe von € 314.923.058,00 auf das Konto der Bf. mit 28. November 2006.

Am 21. Dezember 2006 wurde diese Kapitalerhöhung ins Firmenbuch eingetragen.

Mit Abtretungsvertrag vom 27.11.2006 des öffentlichen Notars Dr. N. G., Wien Innere Stadt, trat die F. von ihrem einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 35.000,-- entsprechenden Geschäftsanteil an der D.E. Beteiligungs GmbH einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 5.726,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die H. mit dem Sitz in Frankfurt am Main, einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 2.849,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die I. Beteiligungsgesellschaft mbH mit dem Sitz in Düsseldorf und einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 8.575,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die J. mit dem Sitz in Paris ab, womit die Erwerber dieser Geschäftsanteile wohl letztlich ihren Verpflichtungen aus dem Syndikatsvertrag nachgekommen sind und die Vorfinanzierung der Kapitalerhöhung durch den DAG-Konzern aufgelöst worden ist.

Außersteuerliche Gründe für die gewählte Vorgangsweise bestehen nicht.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den mit der Anmeldung der Selbstberechnung unter der ErfNr. 1/2006 bekanntgegebenen Daten, dem Firmenbuch und den oben dargestellten im Zuge der Überprüfung des selbstberechneten Vorganges erfolgten Erklärungen der Bf. samt dazu vorgelegter Unterlagen einschließlich der in dem nicht dem Finanzressort zuzurechnenden Urkundenarchiv gelegenen Urkunden, zu denen im Zuge der Anmeldung der Selbstberechnung der Zugangscode bekanntgegeben worden war.

Die nur durch die Absicht der Vermeidung von Gesellschaftsteuer erklärbliche, erst durch die Ermittlungen des Finanzamtes nach der Selbstberechnung und Anmeldung diesem bekanntgewordene "Struktur einer Kapitalerhöhung bei der D.E." und deren tatsächliche Umsetzung ist im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen.

Bei angemessener rechtlicher Gestaltung hätten sich die bestehenden, bezugsberechtigten Aktionäre der Bf. anteilig und unmittelbar an der Kapitalerhöhung beteiligt und es wäre nicht eine Beteiligungsgesellschaft (die D.E. Beteiligungs GmbH) neu zu gründen und mit den für die Kapitalerhöhung notwendigen Mitteln von der DAG auszustatten gewesen, sondern die F..

Dazu ist zu bemerken, dass auch die Vorfinanzierung durch den DAG-Konzern und die spätere Beteiligung der übrigen Partner des Syndikatsvertrages durch derivativen Erwerb von Anteilen an der D.E. Beteiligungs GmbH in der Absicht, Gesellschaftsteuer zu vermeiden, begründet ist, zumal der Finanzierungsbedarf bereits 2005 feststand, die Vorfinanzierung durch den DAG-Konzern und Beteiligung der Mitgesellschafter durch derivativen Erwerb von Gesellschaftsrechten Teil des Konzeptes vom 17. Juli 2006 war und mit der Kapitalerhöhung ja den Vorgaben der Mitgesellschafter entsprochen worden war.

So ist nicht glaubwürdig, dass sich die DAG zu dieser Vorfinanzierung entschieden hat, weil infolge der Diskussion über die Form der Kapitalisierung mit den Mitgesellschaftern nicht sichergestellt gewesen wäre, dass diese noch vor Jahresende hätte erfolgen können, wie die Bf. ua. in ihrer Stellungnahme vom 19. Mai 2011 behauptet.

Dem Finanzamt ist daher zwar nicht zu folgen, dass hier in wirtschaftlicher Betrachtung eine Mittelzufuhr durch die DAG vorläge, sondern es liegt hier ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO vor und es ist die Gesellschaftsteuer so zu erheben, wie diese bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wäre, dh wie bei einer Ausgabe der Aktien an die bestehenden, bezugsberechtigten Aktionäre, wobei nicht davon ausgegangen werden kann, dass dabei einer der bestehenden Aktionäre sein gesamtes Vermögen eingebracht hätte.

Im gegebenen Fall erfolgte die Sacheinlage durch einen ersten Erwerber der Gesellschaftsrechte und es stellt die Kapitalerhöhung daher jedenfalls einen gesellschaftsteuerbaren Vorgang dar. Eine wirtschaftliche Betrachtung wonach die Zahlung der Gegenleistung einem anderen als dem ersten Erwerber zuzurechnen wäre, wie das Finanzamt meint, entspräche wohl weder dem Sinn und Zweck des Kapitalverkehrsteuergesetzes noch der Kapitalansammlungsrichtlinie.

Dazu ist auf Rz 39 Rs ESTAG zu verweisen, wonach in der wie im dortigen Ausgangsstreit fraglichen Situation die Leistung der Großmutter nicht dieser, sondern der Gesellschafterin bzw. Ersterwerberin von Gesellschaftsrechten der ihr Kapital erhöhenden Gesellschaft zuzurechnen ist, und nicht umgekehrt.

Ist dem Finanzamt auch nicht hinsichtlich des Ergebnisses der wirtschaftlichen Betrachtung zu folgen, dann doch hinsichtlich des bei verständiger Würdigung des angefochtenen Bescheides hinsichtlich des vom Finanzamt angenommenen neu hervorgekommenen Sachverhaltsmoments, nämlich, dass die D.E. Beteiligungs GmbH nur gegründet worden ist, um die Kapitalerhöhung bei der Bf. unter Inanspruchnahme der Gesellschaftsteuerbefreiung zu bewirken, womit das Finanzamt auch zum Ausdruck gebracht hat, dass keine außersteuerlichen Gründe für diese Vorgangsweise bestanden haben.

Wiederaufnahmegründe sind jene neu hervorgekommenen Sachverhaltsmomente, die bei rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würden, die dem Sinn und

Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen bzw. die einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten begründen. Im letzteren Fall auch die Tatsache des Fehlens außersteuerlicher Gründe.

Das Gebot wirtschaftlicher Betrachtungsweise schließt die Ermittlung der zivilrechtlich herbeigeführten Rechtsfolgen nicht aus, sondern erfordert sie geradezu. Erst wenn feststeht, welche Rechtsfolgen ein Abgabepflichtiger mit dem von ihm vertraglich gesetzten Tatbestand zivilrechtlich bewirkt hat, ist die nach den §§ 21 ff BAO vorzunehmende Prüfung an der Reihe, welches wirtschaftliche Ergebnis der Abgabepflichtige im Kleid der zivilrechtlichen Rechtsfolgen herbeigeführt hat (vgl. VwGH 21.09.2006, 2003/15/0053).

Eine andere wirtschaftliche Betrachtung stellt somit kein Auswechseln eines Wiederaufnahmegrundes dar.

Der Ansicht, dass mit der Neugründung der D.E. Beteiligungs GmbH, damit dieser mittels eines als gesellschaftsteuerfrei angesehenen Großmutterzuschusses in genau bestimmter Höhe Vermögen zugeführt werden kann, um in der Folge dieses Vermögen als "gesamtes Vermögen" gesellschaftsteuerfrei zum ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten an der Bf. verwenden zu können, und dass weiters mit der Einbindung der nicht zum DAG-Konzern gehörigen Aktionäre in die im Syndikatsvertrag vorgesehene anteilige Finanzierung erst durch deren Erwerb von Anteilen an der D.E. Beteiligungs GmbH, unmittelbar jener Weg beschritten worden wäre, den das Gesetz selbst vorzeichnet, kann nicht gefolgt werden.

Das Finanzamt erlangte erst durch das unter ErfNr. 1/2006 bzw. in der Folge unter ErfNr. 7/2009 nach Selbstberechnung und Anmeldung der gegenständlichen Kapitalerhöhung geführte Ermittlungsverfahren Kenntnis von jenen Sachverhaltsmomenten, die als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurden.

Folglich wäre auf Grund des sich aus der vorliegenden Aktenlage schlüssig ergebenden Sachverhaltes die Festsetzung der Gesellschaftsteuer gemäß § 201 BAO im Ergebnis zu bestätigen und es ist daher beabsichtigt die Beschwerde grundsätzlich als unbegründet abzuweisen und eine Revision zuzulassen.

Letzteres wegen des Einwandes der entschiedenen Sache im Hinblick auf die fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob bei Inanspruchnahme des Verfahrenstitels des § 201 BAO zur Festsetzung einer selbstberechneten Abgabe die Zuordnung zu einer der sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO samt Benennung jener Sachverhaltselemente, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen, bzw. bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme, die Benennung der eine Wiederaufnahme maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel als solche, im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden kann."

Weiters wurde die Bf. ersucht, allfällige von ihr getragene Lasten und Verbindlichkeiten, die ihr aus der Einlage (Kapitalerhöhung) erwachsen sind, detailliert unter Beilage einer Kopie der bezughabenden Belege, bekanntzugeben und ihrer allfälligen Stellungnahme

eine Kopie des Abtretungsvertrages vom 27.11.2006 und der vollständigen deutschen Fassung des Syndikatsvertrages beizulegen.

Dazu nahm die Amtspartei, welcher der Vorhalt an die Bf. zu Kenntnis gebracht worden war, wie folgt Stellung:

".....

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist dahingehend zu verstehen, dass keine Einbringung des gesamten Vermögens, sondern eine Mittelzufuhr als solches erfolgte. Bei der in diesem Fall gewählten Vorgangsweise ohne außersteuerliche Gründe liegt ein Missbrauch iSd § 22 BAO vor.

Die Aufhebung des Bescheides v. 4.2.2011 erfolgte aus formellen Gründen im Einklang mit der Rechtsprechung des UFS (UFS 25.11.2011, RV/2204-W/08) wegen fehlender Fallgruppenzuordnung. Entschiedene Sache liegt nicht vor. Ein Nachholen der Benennung für die Wiederaufnahme maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel liegt nicht vor. Es handelt sich auch nicht um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sodass eine Revision nicht zuzulassen wäre.

Zu allfälligen Lasten und Verbindlichkeiten, die der Bf. aus der Einlage (Kapitalerhöhung) erwachsen sind, darf angemerkt werden, dass solche nur insoweit in Abzug zu bringen wären als der steuerpflichtige Betrag (Bemessungsgrundlage) in keinem Fall unter dem Nennbetrag der jedem Gesellschafter zugeteilten oder gehörenden Gesellschaftsanteile liegen darf (Art. 5 Abs. 2 Satz 2 RL 69/335/EWG)."

Die Bf. nahm wie folgt Stellung:

"Vorlage der Unterlagen

In Bezug auf den Syndikatsvertrag erlauben wir uns mitzuteilen, dass dieser ausschließlich in englischer Sprache vorliegt und relativ umfangreich ist (ca 600 Seiten). Die im gegenständlichen Verfahren vorgelegten Auszüge in deutscher Sprache stellen eine im Auftrag der Beschwerdeführerin angefertigte auszugsweise Übersetzung der sachverhaltsrelevanten Passagen dar. Eine Kopie des Abtretungsvertrages vom 27.11.2006 legen wir diesem Schreiben bei.

Kosten der Kapitalerhöhung

Diesbezüglich werden keine Kosten geltend gemacht.

Ergänzende Stellungnahme

Ergänzend zu den im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens und unserer Berufung gegen diesen Bescheid vom 22. Februar 2011 erlauben wir uns, folgende Anmerkungen zu machen.

Die Feststellung, dass keine außersteuerlichen Gründe, die ausreichend beachtlich, wesentlich und stichhaltig sind, um eine Einstufung der zivilrechtlichen Vorgangsweise zur Erreichung des Ziels der Kapitalausstattung als Missbrauch von Gestaltungsformen zu rechtfertigen, kann nicht nachvollzogen werden. Diesbezüglich verweisen wir ausdrücklich

auf die Beantwortungen der Fragen vorhalte im erstinstanzlichen Verfahren und auch unsere Ausführungen in der Berufung.

Die Vorgangsweise wurde gewählt, um den bilanztechnischen Vorgaben sämtlicher im Ausland ansässiger Gesellschafter zu genügen und gesellschaftsrechtliche Probleme in Bezug auf Einlagenrückzahlung und Verwässerung der Stimmrechte zu vermeiden.

Die Vorfinanzierung durch die DAG ist damit begründet, dass der Eigenkapitalbedarf der ausländischen Tochtergesellschaften gemäß den aufsichtsrechtlichen Bestimmungen rechtzeitig zu decken war, während auf Ebene der zur Leistung verpflichteten Gesellschafter die endgültige rechtliche Ausgestaltung der Zuschussgewährung noch diskutiert wurde. Grundsätzlich wäre es möglich gewesen, die F. entsprechend mit Eigenmitteln auszustatten, um einen Zuschuss zu leisten. Allerdings hält die F. neben der Beteiligung an der Beschwerdeführerin auch weitere Beteiligungen, womit die Zuschüsse der weiteren Gesellschafter nur gegen Ausgabe von Anteilen an der F. verbunden wären. Dies führt aber zu einer Verwässerung der Stimmrechte der DAG an der F. und somit zu einem gesellschaftsrechtlich nicht erwünschten Ergebnis.

Diese Überlegung beruht ausschließlich auf außersteuerlichen Gründen.

Allgemein knüpft das KVG formalrechtlich an zivilrechtliche Tatbestände an. Der VwGH hat in seiner Rechtsprechung (vgl 2000/13/0176 mit Verweis auf Vorjudikate) festgestellt, dass die Regelung des § 22 BAO auch auf Tatbestände anzuwenden ist, die formalrechtlich an zivilrechtliche Rechtsgeschäfte anknüpfen. Wie erwähnt kann die Gründung einer Kapitalgesellschaft für sich betrachtet niemals den Tatbestand des Missbrauchs von Gestaltungsformen verwirklichen (so bereits Stoll BAO, S. 247) sondern nur im Kontext mehrerer rechtlicher Schritte. Damit ergibt sich zweifelsfrei, dass weder die Gründung der D.E. Beteiligung GmbH noch die darauffolgende Sacheinbringung unter Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 3 KVG sondern die Gesamtheit der rechtlichen Schritte und das Ergebnis des gesamten Prozesses am Maßstab des § 22 BAO zu messen sind. Soweit der Besteuerungstatbestand formalrechtlich an einem zivilrechtlichen Rechtsgeschäft anknüpft, bedarf es jedenfalls zusätzlicher Indizien oder besser besonderer Sachverhaltskonstruktionen, die die Annahme eines Missbrauchs von Gestaltungsformen rechtfertigen.

Andernfalls hebelt der § 22 BAO jeglichen zivilrechtlichen Anknüpfungspunkt aus und führt zu einer sehr weitreichenden Anwendung des Besteuerungstatbestands. Diese Absicht kann aber weder dem Gesetzgeber unterstellt werden, der bewusst den formalen Anknüpfungspunkt an das zivilrechtliche Rechtsgeschäft im KVG gewählt hat, noch lässt sich dies mit der Judikatur (sehr streng VfGH 8.5.1980, V14/80, der für die Anwendung des § 22 BAO einen wirtschaftlichen Abgabentatbestand fordert, weniger streng VwGH, der aber in 2007/16/0228 eine Untersuchung im Einzelfall fordert, ob die ratio des Gesetzes eine Besteuerung rechtfertigt bzw ob eine teleologische Lücke vorliegt) oder der Literatur (vgl Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht, S 83 ff mwN) in Einklang bringen.

Auch die bereits erläuterten außersteuerlichen Gründe dienen nach der Judikatur des VwGH als subjektives Missbrauchskriterium (Widerlegung der Umgehungsabsicht) dazu, die Anwendung des § 22 BAO auf eine ungewöhnliche Gestaltung auszuschließen. Hier wird nochmals auf die gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen hingewiesen, falls die Zuschüsse über die F. abgewickelt worden wären. Auch erschließt sich nicht die Ungewöhnlichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung, wenn der Vorgang der Einbringung des gesamten Vermögens einer Kapitalgesellschaft explizit als Ausnahmetatbestand in Umsetzung der Kapitalansammlungsrichtlinie normiert wird. Der gesellschaftsrechtlich durchaus verständige Weg der Kapitalerhöhung wird nur durch die Absenz der außersteuerlichen Gründe als ungewöhnlich und unangemessen eingestuft. Gerade im Bereich des KVG mit formal an zivilrechtlichen Rechtsgeschäften anknüpfenden Besteuerungstatbeständen kann nur ein (nicht vorliegendes) Fehlen außersteuerlicher Gründe nicht die Ungewöhnlichkeit bzw. Unangemessenheit iSd ständigen Rechtsprechung des VwGH zu § 22 BAO begründen.

Überdies wäre bei Anwendung der weiten wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch durch Großmütterzuschüsse der Gesellschafter keine Gesellschaftsteuer entstanden. Die Festlegung der angemessenen rechtlichen Gestaltung auf die anteilige und unmittelbare Beteiligung an der Kapitalerhöhung widerspricht deutlich der privatrechtlichen Gestaltungsautonomie und bedeutet eine Ausweitung des allgemeinen Besteuerungstatbestandes des KVG über die formale Anknüpfung und auch über normierte Befreiungstatbestände hinaus. Auch entspricht die im Vorhalt vorgeschlagenen angemessene Gestaltung nicht der gesellschaftsrechtlichen Realität, weil die Gesellschafter regelmäßig Holdinggesellschaften zwischengeschaltet haben und die F. als Beteiligungsvehikel der DAG auch andere Beteiligungen hält.

Darüber hinaus wiederholen wir den Einwand der entschiedenen Sache. Soweit das Finanzamt nicht über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes abgesprochen hat bzw. diesen spezifiziert hat, liegt ein formaler Mangel vor. Außerdem stellt die als Wiederaufnahmegrund angeführte Interpretation über die Motivation zur Gründung der D.E. Beteiligung GmbH keine Tatsache iSd § 303 BAO dar. Es waren sämtliche Tatsachen im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidung vorgelegen.

Zusammenfassende Würdigung

Die im Vorhalt vom 1. Juli 2015 geäußerten Bedenken hinsichtlich der Anwendung des § 22 BAO auf den vorliegenden Fall unter Verwerfung der Begründung der erstinstanzlichen Entscheidung können wir nicht teilen. Selbst bei einem weitgehenden Verständnis des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten liegen doch ausreichend außersteuerliche Gründe vor, um diese Gestaltung zu rechtfertigen."

Aus der beigelegten Kopie des notariell bekräftigten Abtretungsvertrages vom 27.11.2006 geht hervor, dass die F. von ihrem einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 35.000,-- entsprechenden Geschäftsanteil an der D.E. Beteiligungs GmbH einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 5.726,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die H. mit dem Sitz in Frankfurt am Main um

einen Kauf- und Abtretungspreis von € 51.521.420,11, einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 2.849,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die I. Beteiligungsgesellschaft mbH mit dem Sitz in Düsseldorf um einen Kauf- und Abtretungspreis von € 25.633.582,29 und einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 8.575,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die J. mit dem Sitz in Paris um einen Kauf- und Abtretungspreis von € 77.156.780,40 abgetreten hat.

Lt. Pkt. III. des Abtretungsvertrages waren die Kauf- und Abtretungspreise bereits mit Valuta 28.11.2006, also mit Folgetag, auf das Konto der F. bei der DAG zu überweisen.

Der Inhalt des Syndikatsvertrages zwischen den Aktionären der Bf. wurde mit Ausnahme des bereits offen gelegten § 8 entsprechend obiger Stellungnahme der Bf. trotz Ersuchens des Bundesfinanzgerichtes weder in der deutschen Fassung noch in der Originalfassung offengelegt.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Bei der Bf. handelt es sich um eine inländische Aktiengesellschaft (seit dem Jahr 1999).

Aktionäre der Bf. waren zum Zeitpunkt der hier gegenständlichen Kapitalerhöhung die F. mit dem Sitz in Wien (180.665 Stückaktien), die H. mit dem Sitz in Frankfurt am Main (57.954 Stückaktien), die I. Beteiligungsgesellschaft mbH mit dem Sitz in Düsseldorf (28.834 Stückaktien) und die J. mit dem Sitz in Paris (86.790 Stückaktien).

Bei den Aktionären handelte es sich um Beteiligungsgesellschaften der D.- AG bzw. der H-Mutter, der I-Mutter und der J-Mutter (JMutter).

Auf Grund eines Syndikatsvertrages zwischen den Aktionären der Bf. bestand für diese eine Verpflichtung anteilmäßig zur angemessenen Eigenkapitalausstattung der Bf. beizutragen.

Bereits im Juli 2005 bzw. August 2005 stand das Erfordernis fest, der Bf. zur Finanzierung der Wachstumsstrategie in Osteuropa bis 2008 Kernkapital im Ausmaß von € 590.000.000,00 zur Verfügung zu stellen, wobei beabsichtigt war, dass die Partner des Syndikatsvertrages (bzw. die Konzernmütter) gemäß ihrem Anteil dieses in Form von Großmutterzuschüssen zur Verfügung stellen.

Letzteres scheiterte daran, dass aus bilanztechnischen Gründen eine derartige Vorgehensweise von einem der Partner (Mitgesellschafter) abgelehnt worden war. Nach längerer Diskussion einigten sich die Partner auf eine in der Stellungnahme der C. vom 17. Juli 2006 konkret dargestellte Vorgehensweise als Alternative zu Großmutterzuschüssen, welche von der Absicht den Vorgaben der Mitgesellschafter zu folgen und trotzdem die Gesellschaftsteuer zu vermeiden, getragen war.

Diese alternativ zu Großmutterzuschüssen, unter dem Titel "*Steuerbefreiung für "alle Vermögenswerte"*" von der C. ausdrücklich zur Vermeidung der österreichischen Gesellschaftsteuer vorgeschlagene und letztlich auch umgesetzte Vorgehensweise sah folgende "*Struktur der Kapitalerhöhung der D.E.*" vor:

- Die F. (Tochtergesellschaft von DAG und Hauptaktionär der D.E.) gründet eine hundertprozentige Tochtergesellschaft ("NewCo", "Neues Unternehmen")
- Die DAG leistet einen "Großmuttergesellschafts-Beitrag" an NewCo, oder die DAG leistet einen Beitrag an die F. und weist die F. gleichzeitig an, diesen Beitrag an NewCo weiterzuleiten (mit der Auflage an die F., den Beitrag zurückzuzahlen, insoweit Verkaufsgewinne aufgrund der Veräußerung von Aktien in NewCo innerhalb einer bestimmten Zeitspanne realisiert werden)
- NewCo verwendet alle erhaltenen Gelder zur Kapitalerhöhung der D.E. (D.E. gibt neue (Vorzugs-)Aktien an NewCo aus)- Steuerbefreiung für "alle Vermögenswerte"
- F. verkauft seine Aktien in NewCo an Co-Aktionäre von F. in D.E.
- F. zahlt die von der DAG erhaltenen Kapitalbeiträge zurück, insoweit sie Verkaufserträge aus der Veräußerung von Aktien in NewCo erhalten hat."

Folglich wurde von der F. die D.E. Beteiligungs GmbH als "NewCo" durch Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 10. Oktober 2006 mit einem voll einbezahlt Stammkapital von € 35.000,00 gegründet und dieser neu gegründeten Gesellschaft von der Muttergesellschaft der F., der DAG, mit Valuta 8. November 2006 ein Großmutterzuschuss in Höhe von € 314.888.058,00 geleistet.

In Folge dieses Zuschusses betragen die Aktiva der D.E. Beteiligungs GmbH € 314.923.058,00 und das Gesamtvermögen € 314.921.138,00.

Am Tag der Leistung des Großmutterzuschusses beschloss die Hauptversammlung der Bf. die Erhöhung des Grundkapitals um einen Betrag von € 17.712.100,00 durch Ausgabe von 177.121 Stück Vorzugsaktien zum Ausgabepreis von € 1.778,00 pro Stückaktie unter Verzicht der bestehenden Aktionäre auf ihr gesetzliches Bezugsrecht und Zulassung der D.E. Beteiligungs GmbH zur Zeichnung der gesamten Emission durch Sacheinlage und zwar durch Einbringung des gesamten Vermögens der D.E. Beteiligungs GmbH, spezifiziert im Sacheinlagevertrag vom 8. November 2006 und zwar insbesondere die Forderung aus dem Bankguthaben auf dem Konto Nr. 6 bei der DAG zum 8. November 2006.

Mit Sacheinlagevertrag vom 8. November 2006 brachte die D.E. Beteiligungs GmbH als Übergeberin entsprechend der Hauptversammlung vom 8. November 2006 ihr gesamtes Vermögen gegen die mit der Kapitalerhöhung ausgegeben 177.121 Vorzugsstückaktien im Nominale von € 17.712.100,00 ein und übertrug dem entsprechend ihr Aktivvermögen der Bf. durch Überweisung ihres Bankguthaben bei der DAG in Höhe von € 314.923.058,00 auf das Konto der Bf. mit 28. November 2006.

Am 21. Dezember 2006 wurde diese Kapitalerhöhung ins Firmenbuch eingetragen.

Mit notariell bekräftigtem Abtretungsvertrag vom 27.11.2006 trat die F. von ihrem einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 35.000,-- entsprechenden Geschäftsanteil an der D.E. Beteiligungs GmbH einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 5.726,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die H. mit dem Sitz in Frankfurt am Main um einen Kauf- und Abtretungspreis von € 51.521.420,11, einen einer zur Gänze

in bar einbezahlten Stammeinlage von € 2.849,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die I. Beteiligungsgesellschaft mbH mit dem Sitz in Düsseldorf um einen Kauf- und Abtretungspreis von € 25.633.582,29 und einen einer zur Gänze in bar einbezahlten Stammeinlage von € 8.575,-- entsprechenden Geschäftsanteilteil an die J. mit dem Sitz in Paris um einen Kauf- und Abtretungspreis von € 77.156.780,40 ab.

Die Abtretungspreise waren mit Valuta 28.11.2006 an die F. zu überweisen, also mit jenem Tag mit welchem die D.E. Beteiligungs GmbH im Zuge der Übernahme der Kapitalerhöhung ihr Bankguthaben bei der DAG in Höhe von € 314.923.058,00 auf das Konto der Bf. überwiesen hat.

Die durch die Ermittlungen des Finanzamtes erst nach der Selbstberechnung und Anmeldung gemäß § 10a KVG diesem bekanntgewordene "Struktur einer Kapitalerhöhung bei der D.E." und deren tatsächliche Umsetzung erfolgte ausschließlich in der Absicht Gesellschaftsteuer zu vermeiden.

Es bestehen zwar außersteuerliche Gründe für die Kapitalzufuhr im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Bf.

Außersteuerliche Gründe für die insgesamt gewählte Vorgangsweise, soweit diese von der Übernahme der Kapitalerhöhung durch die bestehenden Beteiligungsgesellschaften (Aktionäre der Bf.) abweicht, insbesondere für die Zwischenschaltung der neu gegründeten D.E. Beteiligungs GmbH und die Vorfinanzierung der Kapitalzufuhr durch die D.E. Beteiligungs GmbH mit nachfolgendem Ausgleich mittels Abtretungsvertrag vom 27.11.2006 bestehen nicht.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den mit der Anmeldung der Selbstberechnung unter der ErfNr. 1/2006 bekanntgegebenen Daten, dem Firmenbuch und den oben dargestellten, im Zuge der Überprüfung des selbstberechneten Vorganges erfolgten Erklärungen der Bf. samt dazu vorgelegter Unterlagen einschließlich der in dem nicht dem Finanzressort zuzurechnenden Urkundenarchiv gelegenen Urkunden, zu denen im Zuge der Anmeldung der Selbstberechnung der Zugangscode bekanntgegeben worden war, sowie weiters aus dem im Beschwerdeverfahren vorgelegten Abtretungsvertrag.

Die Beteiligungsverhältnisse, der Großmutterzuschuss, die Erhöhung des Kapitals der Bf., der Abtretungsvertrag vom 27.11.2006 sind ebenso unbestritten, wie der, der Kapitalerhöhung zu Grunde liegende Kapitalbedarf der Bf. und die Verpflichtung der Aktionäre auf Grund eines zwischen diesen abgeschlossenen Syndikatsvertrages anteilmäßig zur angemessenen Eigenkapitalausstattung beizutragen.

Weiters ist entsprechend der Erklärung der Bf. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2011 unbestritten, dass die Stellungnahme der C. vom 17. Juli 2006 Grundlage für die insgesamt gewählte Vorgangsweise, insbesondere für die Zwischenschaltung der neu gegründeten D.E. Beteiligungs GmbH und die Vorfinanzierung der Kapitalzufuhr durch die D.E. Beteiligungs GmbH mit nachfolgendem Ausgleich durch den Abtretungsvertrag vom 27.11.2006, war.

Aus der Stellungnahme der C. vom 17. Juli 2006 geht eindeutig hervor, dass die gewählte Vorgangsweise in der Vermeidung der Gesellschaftsteuer begründet ist.

Die von der Bf. geltend gemachten außersteuerlichen Gründe sind angesichts der tatsächlichen Verhältnisse nicht nachvollziehbar.

So wurden die Aktien der Bf. bereits von zu den jeweiligen Konzernen gehörigen Beteiligungsgesellschaften gehalten. Einer zusätzlichen Beteiligungsgesellschaft, die neu ausgegebenen Aktien im Rahmen einer Kapitalerhöhung an Stelle der bestehenden Beteiligungsgesellschaften zeichnet, bedurfte es zur Vermeidung einer Einlagenrückzahlung oder einer Verwässerung der Stimmrechte nicht.

Auch die Vorfinanzierung seitens des DAG-Konzerns und die spätere Beteiligung der übrigen Partner des Syndikatsvertrages durch derivativen Erwerb von Anteilen an der D.E. Beteiligungs GmbH ist in der Absicht Gesellschaftsteuer zu vermeiden begründet, zumal der Finanzierungsbedarf bereits 2005 feststand, die Vorfinanzierung durch den DAG-Konzern und Beteiligung der Mitgesellschafter durch derivativen Erwerb von Gesellschaftsrechten Teil des Konzeptes vom 17. Juli 2006 war und mit der Übernahme der Kapitalerhöhung durch die bestehenden Beteiligungsgesellschaften den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben der Mitgesellschafter genauso entsprochen worden wäre.

Weiters waren die Kaufpreise für den Erwerb von Gesellschaftsrechten an der D.E. Beteiligungs GmbH durch die nicht zum DAG-Konzern gehörigen Beteiligungsgesellschaften in zeitlicher Nähe zur Kapitalerhöhung zu leisten, nämlich am Tag der Überweisung des Bankguthabens in Höhe von € 314.923.058,00 an die Bf. als Sacheinlage.

Es ist somit nicht glaubwürdig, dass sich die DAG zu dieser Vorfinanzierung entschieden hat, weil infolge der Diskussion über die Form der Kapitalisierung mit den Mitgesellschaftern nicht sichergestellt gewesen wäre, dass diese noch vor Jahresende hätte erfolgen können, wie die Bf. ua. in ihrer Stellungnahme vom 19. Mai 2011 behauptet. Warum auf Ebene der zur Leistung verpflichteten Gesellschafter die endgültige rechtliche Ausgestaltung noch diskutiert wurde, wie dies die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 12. August 2014 formulierte, wenn bereits feststand, dass der Bf. das erforderliche Kapital im Rahmen einer Kapitalerhöhung zuzuführen ist, ist nicht verständlich.

Mit der Übernahme der Kapitalerhöhung der Bf. durch eine zwischengeschaltete, nur einem der Partner des Syndikatsvertrages gehörige weiteren Beteiligungsgesellschaft und der unmittelbar folgenden entgeltlichen Abtretung von Anteilen an dieser zwischengeschalteten Gesellschaft an die übrigen Partner haben die Partner des Syndikatsvertrages im Wesentlichen gleichviel zur Kapitalausstattung der Bf. beitragen, wie wenn sie sich unmittelbar an der Kapitalerhöhung beteiligt hätten.

Der einzige außersteuerliche Unterschied ist, sieht man von geringfügigen betraglichen Abweichungen ab, dass in Folge der gewählten Vorgangsweise nunmehr die

Konzernmütter nicht nur über eine Beteiligungsgesellschaft, sondern zum Teil auch über zwei Beteiligungsgesellschaften an der Bf. beteiligt sind.

Für diese Zwischenschaltung einer weiteren Beteiligungsgesellschaft wurden jedoch keine außersteuerlichen Gründe genannt.

Rechtslage

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Gemäß § 7 Abs. 1 lit a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist.

Auf Grund des § 6 Abs. 1 Z 3 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung, wenn und soweit auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird von der Besteuerung ausgenommen. Dies gilt nicht, wenn die Kapitalgesellschaft, an der Gesellschaftsrechte erworben werden, für die übernommenen Sacheinlagen bare Zahlungen oder sonstige Leistungen von mehr als 10% des Nennwertes der Gesellschaftsrechte leistet oder gewährt.

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

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

Nach der sechsten Begründungserwägung der Kapitalansammlungsrichtline setzt die Konzeption eines gemeinsamen Marktes mit den Eigenschaften eines Binnenmarktes voraus, dass die Steuer auf die Ansammlung von Kapital innerhalb des Gemeinsamen Marktes auf Kapital, das im Rahmen einer Gesellschaft angesammelt worden ist, nur einmal erhoben werden kann und dass diese Besteuerung, wenn sie den Kapitalverkehr nicht stören soll, in allen Mitgliedstaaten gleich hoch sein muss.

Nach Art. 4 Abs. 1 lit. c dieser Kapitalansammlungsrichtlinie unterliegt die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der Gesellschaftsteuer.

Aufgrund des Art. 5 Abs. 1 lit a der Richtlinie wird die Gesellschaftsteuer bei Erhöhung des Kapitals gemäß Artikel 4 Absatz 1 lit. c auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, erhoben. Den Mitgliedstaaten steht es frei, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden.

Nach Art. 7 Abs. 1 der Kapitalansammlungsrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge von der Gesellschaftssteuer die Vorgänge, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftssteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen.

Für die Befreiung gelten die zu diesem Zeitpunkt anwendbaren Bedingungen für die Gewährung der Befreiung oder gegebenenfalls für die Anwendung eines Steuersatzes von 0,50 v. H. oder weniger.

Art 7 Abs. 1 lit b der Kapitalansammlungsrichtlinie in seiner zum 1. Juli 1984 geltenden Fassung bestimmte, dass bis zum Inkrafttreten der vom Rat gemäß Absatz 2 zu erlassenden Bestimmungen

a) der Satz der Gesellschaftsteuer nicht über 2 v. H. und nicht unter 1 v. H. liegen darf ;
b) dieser Satz um 50 v. H. oder mehr ermäßigt wird , wenn eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen oder einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen.

Die Ermäßigung hängt davon ab,

- dass für die Einlagen ausschließlich Gesellschaftsanteile gewährt werden, wobei die Mitgliedstaaten die Ermäßigung auch auf die Fälle ausdehnen können, in denen für die Einlagen Gesellschaftsanteile und eine bare Zuzahlung von nicht mehr als 10 v. H. ihres Nennbetrags gewährt werden,
- dass die an dem Vorgang beteiligten Gesellschaften den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung oder ihren satzungsmäßigen Sitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats haben.

Nach § 201 Abs. 1 BAO kann - sofern die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung durch einen Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten - nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Erwägungen

Unbestritten ist, dass auf Grund ihrer formalrechtlichen Gestaltung für die gegenständliche Kapitalerhöhung die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 KVG im Einklang mit der Kapitalansammlungsrichtlinie jedenfalls dann zu gewähren wäre, wenn man diese isoliert betrachtet.

Diese Kapitalerhöhung gegen Übertragung des gesamten Vermögens ist jedoch in ein Kette von Rechtshandlungen eingebettet, die entsprechend dem festgestellten Sachverhalt dazu diente die erforderliche Kapitalausstattung der Bf., zu welcher sich die Aktionäre der Bf. im Rahmen des Syndikatsvertrages verpflichtet hatten, gesellschaftsteuerfrei zu gestalten.

Nachvollziehbare außersteuerliche Gründe für diese von einer Übernahme der Kapitalerhöhung durch die bestehenden Beteiligungsgesellschaften abweichende Gestaltung liegen nicht vor, wozu ebenfalls auf den festgestellten Sachverhalt verwiesen wird.

Die nur durch die Absicht der Vermeidung von Gesellschaftsteuer erklärbliche, erst nach der Selbstberechnung und Anmeldung gemäß § 10a KVG durch die Ermittlungen des Finanzamtes unter ErfNr. 1/2006 bzw. in der Folge unter ErfNr. 7/2009 diesem bekanntgewordene "Struktur einer Kapitalerhöhung bei der D.E." und deren tatsächliche Umsetzung ist im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen.

Bei angemessener rechtlicher Gestaltung hätten sich die bestehenden, bezugsberechtigten Aktionäre der Bf., die sich vor der hier gegenständlichen Kapitalerhöhung gegenseitig verpflichtet hatten, die Bf. mit dem erforderlichen Kapital auszustatten, anteilig und unmittelbar an der Kapitalerhöhung beteiligt.

Es hätte auch keiner Vorfinanzierung durch eine Beteiligungsgesellschaft, dh. Übernahme der Kapitalerhöhung durch eine Beteiligungsgesellschaft mit nachfolgendem Ausgleich durch Abtretung von Aktien an die übrigen Beteiligungsgesellschaften, bedurft.

Bei dieser angemessenen rechtlichen Gestaltung wäre es zu keiner Übertragung des gesamten Vermögens gekommen, zumal jedenfalls auszuschließen ist, dass die Beteiligungsgesellschaften ihre bestehenden Anteile an der Bf. im Zuge der Übernahme der Kapitalerhöhung in die Bf. eingebracht hätten.

Im Besonderen ist darauf hinzuweisen, dass die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 KVG vom Gedanken der Einmalbesteuerung getragen ist und auf der Erwägung beruht, dass das Vermögen einer Kapitalgesellschaft, das gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht wird, in gewissem Umfang bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen hat (vgl. VwGH 29.11.2001, 99/16/0119).

Die hier konzipierte "Struktur der Kapitalerhöhung" und deren tatsächliche Umsetzung war aber darauf abgestellt, die D.E. Beteiligungs GmbH als Ersterwerberin der Gesellschaftsrechte durch einen Großmutterzuschuss mit Kapital auszustatten ohne dafür Gesellschaftsteuer entrichten zu müssen, sodass für das in der Folge eingebrachte gesamte Vermögen, wofür die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 KVG in Anspruch genommen worden war, von der einbringenden Gesellschaft weder Gesellschaftsteuer entrichtet worden war noch beabsichtigt war, eine solche zu entrichten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinn des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (vgl. VwGH 26.06.2014, 2011/15/0080).

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).

In Rechtssachen C-339/99 (ESTAG) hat der EuGH mit seinem Urteil vom 17. Oktober 2002 ausgesprochen, dass zur Feststellung ob Einlagen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 fallen, anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu untersuchen sei, wem ihre Zahlung zuzurechnen sei, und es nicht genüge, ihre formale Herkunft festzustellen.

Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 sei dahin auszulegen, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff Einlagen jeder Art finanzielle Beiträge erfasst, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, leistet, damit diese von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden können.

Diese Zahlungen seien als solche der Tochtergesellschaft in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der ihr Kapital erhöhenden Gesellschaft anzusehen (Rz 37 bis 41).

Weiters hat der EuGH auch bei seiner Rechtsprechung zu Art. 4 der RL 69/335 (Urteil vom 8. November 2007 in der Rs. C-251/06 (Firma Ing. Auer Die Bausoftware GmbH), Rn 41) hervorgehoben, dass die RL 69/335 keine Vorschriften enthält, mit der speziell der Gefahr der Steuerumgehung vorgebeugt werden soll, dass die Anwendung des

Gemeinschaftsrechts (nunmehr Unionsrechts) aber nicht so weit gehen kann, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt würden (vgl. auch UFS 29.01.2010, RV/0160-I/08; *Triendl*, Missbrauch bei „unangemessener“ Rechtsgestaltung, UFSjournal 2010, 406).

Selbst wenn die Tatbestände des § 2 KVG an eine formalrechtliche Gestaltung anknüpfen und insoweit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich sind, schließt dies somit bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen die Anwendung des § 21 ff BAO, hier im Besonderen der Rechtsfolge des § 22 Abs. 2 BAO auf Grund der Missbrauchsbeurteilung, nicht aus.

Im Übrigen war hier von keinem anderen Tatbestand, als dem des § 2 Z 1 KVG (Ausgabe neuer Aktien im Rahmen einer Kapitalerhöhung der Bf.) auszugehen.

Dass die Bf. mit dem erforderlichen Kapital im Wege einer Kapitalerhöhung auszustatten war, war durch die bilanztechnischen Vorgaben *[wohl auch gesellschaftsrechtlichen Vorgaben]* der ausländischen Beteiligungsgesellschaften vorgegeben.

Dem Finanzamt ist daher zwar nicht zu folgen, dass hier in wirtschaftlicher Betrachtung eine Mittelzufuhr durch die DAG (die weder Gesellschafterin der Bf. noch Ersterwerberin der Gesellschaftsrechte war) vorläge, sondern es liegt hier ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO vor und es ist die Gesellschaftsteuer so zu erheben, wie diese bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wäre, dh wie bei einer Ausgabe der Aktien an die bestehenden, bezugsberechtigten Beteiligungsgesellschaften.

Ist dem Finanzamt auch nicht hinsichtlich des Ergebnisses der wirtschaftlichen Betrachtung zu folgen, dann doch bei verständiger Würdigung des angefochtenen Bescheides hinsichtlich des vom Finanzamt angenommenen neu hervorgekommenen Sachverhaltmoments, nämlich, dass die D.E. Beteiligungs GmbH nur gegründet worden ist, um die Kapitalerhöhung bei der Bf. unter Inanspruchnahme der Gesellschaftsteuerbefreiung zu bewirken, womit das Finanzamt auch zum Ausdruck gebracht hat, dass keine außersteuerlichen Gründe für diese Vorgangsweise bestanden haben.

Insgesamt stellt die dem Finanzamt erst nach Selbstberechnung und Anmeldung bekanntgewordene "Struktur einer Kapitalerhöhung bei der D.E." und deren tatsächliche, oben dargestellte Umsetzung sowie die Tatsache, dass für diese Vorgangsweise keine außersteuerlichen Gründe bestehen, jenen neu hervorgekommenen Tatsachenkomplex dar, der einen Wiederaufnahmegrund darstellt und somit die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO rechtfertigt.

Soweit hier nunmehr gegenüber dem angefochtenen Bescheid eine Klarstellung und Ergänzung zum vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund erfolgte, stellt dies noch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114).

Eine andere wirtschaftliche Betrachtung stellt ebenfalls kein Auswechseln eines Wiederaufnahmegrundes dar.

Das Gebot wirtschaftlicher Betrachtungsweise schließt die Ermittlung der zivilrechtlich herbeigeführten Rechtsfolgen nicht aus, sondern erfordert sie geradezu. Erst wenn feststeht, welche Rechtsfolgen ein Abgabepflichtiger mit dem von ihm vertraglich gesetzten Tatbestand zivilrechtlich bewirkt hat, ist die nach den §§ 21 ff BAO vorzunehmende Prüfung an der Reihe, welches wirtschaftliche Ergebnis der Abgabepflichtige im Kleid der zivilrechtlichen Rechtsfolgen herbeigeführt hat (vgl. VwGH 21.09.2006, 2003/15/0053).

Der Ansicht,

dass mit der Neugründung der D.E. Beteiligungs GmbH, damit dieser mittels eines als gesellschaftsteuerfrei angesehenen Großmutterzuschusses in genau bestimmter Höhe Vermögen zugeführt werden kann, um in der Folge dieses Vermögen als "gesamtes Vermögen" gesellschaftsteuerfrei zum ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten an der Bf. verwenden zu können

und weiters mit der Einbindung der nicht zum DAG-Konzern gehörigen Aktionäre in die im Syndikatsvertrag vorgesehene anteilige Finanzierung erst durch deren derivativen Erwerb von Anteilen an der D.E. Beteiligungs GmbH

unmittelbar jener Weg beschritten worden wäre, den das Gesetz selbst vorzeichnet, kann nicht gefolgt werden.

Zum Einwand der entschiedenen Sache ist zu sagen, dass der Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. Februar 2011, mit welchem die Gesellschaftsteuer für die gegenständliche Kapitalerhöhung erstmals festgesetzt worden ist, vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2012 mit der Begründung aufgehoben worden ist, dass die zwingende Angabe des Wiederaufnahmegrundes im Bescheidspruch nicht enthalten sei.

Tatsächlich mangelt es dem aufgehobenen Bescheid daran, dass sich die Festsetzung nicht ausdrücklich auf § 201 Abs. 1 iV mit Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO, also auf den konkreten Verfahrenstitel, welcher die erstmalige Festsetzung rechtfertigt, stützte. So wurde nicht ausgesprochen, dass es sich bei den Gründen, die eine Festsetzung von Gesellschaftsteuer rechtfertigen, um neu hervorgekommene Tatsachen iS des § 303 BAO handelt.

Nach der Rechtsprechung des UFS und des BFG hat das Finanzamt bei einer Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO jene Sachverhaltselemente zu benennen und dieser Fallgruppe zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen.

Dies führt im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO dazu, dass ua, die unterlassene Anführung des maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch des Festsetzungsbescheides im Rechtsmittelverfahren nicht mehr sanierbar ist (vgl. BFG vom 27.08.2015, RV/6100323/2011).

Demnach erfolgte die Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 4. Februar 2011 ausschließlich aus formalen Gründen zu Recht und es stand dieser Bescheid einer neuerlichen Festsetzung nicht entgegen.

Für den gegenständlichen gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgang erfolgte eine elektronische Selbstberechnung gemäß § 10a KVG über FinanzOnline unter Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 3 KVG mit € 0,00, wobei hier die Voraussetzungen für eine im Ermessen der Abgabenbehörde gelegene bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z. 3 zweiter Fall BAO vorliegen.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die maßgeblichen Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung, im vorliegenden Fall somit aus dem Normzweck des § 201 BAO.

Die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG, BGBl. I 97/2002 diente primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden.

Erstmalige Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben sollen somit grundsätzlich nur innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide gemäß § 299 BAO aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen. Maßnahmen nach § 299 BAO und nach § 303 BAO liegen im Ermessen. In gleicher Weise sollen Festsetzungen gemäß § 201 BAO im Ermessen liegen. Bei der Ermessensübung werden jene Kriterien heranzuziehen sein, die bei der Ermessensübung für Aufhebungen nach § 299 BAO und für Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens entscheidungsrelevant sind (zB Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Treu und Glauben, Verwaltungsökonomie (vgl. IA 666/A XXI.GP)).

Im vorliegenden Fall wurde ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang zu Unrecht als gesellschaftsteuerfrei beurteilt und mit € 0 anstelle mit € 3 Mio selbstberechnet., sodass nicht bloß eine geringfügige Abweichung vorliegt.

Es war daher der Herstellung der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang einzuräumen.

Außerdem spricht bei der Interessensabwägung auch noch die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 BAO.

Besondere Billigkeitsgründe, die gegen eine Festsetzung sprächen, liegen nicht vor und wurden auch keine von der Bf. vorgebracht.

Folglich erfolgte die Festsetzung der Gesellschaftsteuer von Amts gemäß § 201 Abs. 1 BAO iV mit § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO zu Recht.

Da keine Kosten der Kapitalerhöhung geltend gemacht worden sind, war die Gesellschaftsteuer unverändert vom Wert der Gegenleistung zu erheben.

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.

Eine höchstgerichtliche Judikatur zur Rechtsfrage, ob im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO die fehlende Zuordnung zu dieser Fallgruppe bzw. die Nichtnennung der für die Wiederaufnahme maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel bei der Erlassung des Festsetzungsbescheides im Rechtsmittelverfahren saniert werden kann, liegt nicht vor.

Da für die gegenständliche Rechtsfrage keine Judikatur der Höchstgerichte besteht und dieser Rechtsfrage nach Ansicht des BFG grundsätzliche Bedeutung zukommt, war die Revision nach Art. 133 Abs 4 B-VG zuzulassen.

Wien, am 28. September 2015