

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache XY (vormals XY), Adresse, vertreten durch Z, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. Jänner 2010, Steuernummer, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Mit Notariatsakt vom xxxx wurde ein Spaltungs- und Übernahmevertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt abgeschlossen:

["...Erstens: Übertragende und übernehmende Gesellschaft (§ 17 iVm § 2 Abs. 1 Z 1 SpaltG)...

1) Übertragende Gesellschaft ist die a mit dem Sitz in x und der Geschäftsanschrift....Die Gesellschaft besteht nach Durchführung der Abspaltung fort.

2) Übernehmende Gesellschaft ist die b mit dem Sitz in x und der Geschäftsanschrift

3) Die aktuelle Satzung der a und die aktuelle Satzung der a (Anm.: gemeint vermutlich die b) werden als Beilagen ./1 und ./2 diesem Spaltungs- und Übernahmevertrag angeschlossen.

Zweitens: Übertragungserklärung (§ 17 iVm § 2 Abs. 1 Z 2 SpaltG)...

Die übertragende Gesellschaft überträgt – durch Gesamtrechtsnachfolge und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art VI UmgrStG...- den in der Übertragungsbilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31. (einunddreißigsten) Dezember 2004 (zweitausendvier) Beilage ./5 ausgewiesenen gesamten Betrieb "c" welcher an der Geschäftsanschrift der übertragenden Gesellschaft betrieben wird, mit den Vermögenswerten und mit den Passiven, wie sie in Beilage ./4 beschrieben sind, zum Stichtag dieser Bilanz durch Abspaltung zur Aufnahme nach § 17 iVm § 1 Abs. 2 Z 2des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften

(SpaltG) auf die b mit dem Sitz in x und der Geschäftsanschrift...., FN..., als übernehmende Gesellschaft.

Der übertragenden Gesellschaft verbleibt daher das in der Spaltungsbilanz, Beilage ./6 ausgewiesene und in Beilage ./4 beschriebene Vermögen, bestehend insbesondere aus einer Geldforderung (Termineinlage) gegenüber der übernehmenden Gesellschaft in Höhe von yyyy,-€ (Euro yyyy), der Beteiligung an der Einlagensicherung der d und e, FN..., im Nominale von 70 € (EURO siebzig) und der bestehenden Bankkonzession nach dem BWG.

Drittens: Umtauschverhältnis, bare Zuzahlungen (§ 17 iVm § 2 Abs. 1 Z 3 SpaltG)...

Die übernehmende Gesellschaft ist Alleingesellschafter der übertragenden Gesellschaft. Die Gewährung von Geschäftsanteilen an den Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft unterbleibt daher gemäß § 224 Abs. 1 Z 1 AktG iVm § 17 Z 5 SpaltG ..."]

Im November 1992 wurde mit der b ein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen und mit Schreiben vom 10. Dezember 1992 vom Finanzamt für Körperschaften zur Kenntnis genommen. Im Jahr 1995 wurde der Ergebnisabführungsvertrag dahingehend ergänzt, dass für die Dotierung von Rücklagen durch die a bestimmte Grenzen festgelegt wurden.

Mit Vertrag vom 21. Dezember 2000 wurde festgehalten, dass der Ergebnisabführungsvertrag mit der "b alt" auf die "b neu" als Rechtsnachfolger übergeht bzw. übergegangen ist und daher in seiner Anwendung für eine weitere fünfjährige Mindestlaufzeit unverändert aufrecht bleibt.

Weiters besteht mit der 100 % Tochter f seit 1991 ein Vollorganschaftsverhältnis.

Mit Schreiben vom 12.06.2009 hat die Bf folgende tabellarische Übersicht überreicht, sowie das Protokoll, aus dem die Zustimmung des Aufsichtsrates der b zur Gewährung eines Großmutterzuschusses an die f hervorgeht.

[...]

Nach dem Akteninhalt des Finanzamtes wurde bei der b unter der Steuernummer auch eine Anfrage hinsichtlich Gesellschafterleistungen bei Tochterfirmen durchgeführt. Bei der f wurde ein Großmutterzuschuss 2005 in Höhe von 600.000,00 Euro geleistet.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei dieser Zuschuss der Gesellschafterin b zuzurechnen und als freiwillige Gesellschafterleistung gem. § 2 Z 4 KVG zu versteuern. Der Zuschuss wurde am 9. Juni 2005 geleistet von der b geleistet und mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 14. Juni 2005 sei diese Gesellschaft Gesellschafter der f geworden.

In der Folge erging der streitgegenständliche Bescheid vom 28. Jänner 2010, nachweislich zugestellt am 8. Februar 2010, an die XY, womit Gesellschaftsteuer in Höhe von 6.000,00 Euro festgesetzt wurde:

[".. Berechnung der festgesetzten Gesellschaftsteuer:

Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von 600.000,00 € (gerundet gemäß § 204 BAO)...6.000,00 €

Begründung:

Gesellschaftsteuerpflicht wird begründet, wenn ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung des den Zuschuss Leistenden bei der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft besteht, also die Leistung in der in Aussicht genommenen Gesellschafterstellung ihren Grund hat.

Nach Aussage des EuGH ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung – unabhängig von deren tatsächlicher Herkunft – zuzurechnen ist bzw. wer – unabhängig vom letztlich tatsächlichen Empfänger – der eigentliche Empfänger der Leistungen ist.

Der Zuschuss wurde am 9.6.2005 von der b geleistet und mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 14.6.2005 wurde diese Gesellschaft Gesellschafter der f. ."

Dagegen wurde Berufung - nun mehr Beschwerde – eingebracht:

"Als Begründung führen wir an, dass die infrage kommende Zuschussleistung als Großmutterzuschuss nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt. Der Zuschuss wurde am 09.06.2005 von der b (nunmehr b, idF „b“) geleistet, die zu diesem Zeitpunkt nur indirekter Gesellschafter unserer Gesellschaft gewesen ist, weil die Anteile an unserer Gesellschaft von der a, einer 100% Tochtergesellschaft der b, gehalten worden sind. Derartige Großmutterzuschüsse sind gemäß der EU-Kapitalansammlungsrichtlinie, der österreichischen Rechtsprechung, Verwaltungsmeinung und Literatur mangels der von § 2 KVG geforderten direkten Gesellschafterstellung grundsätzlich nicht gesellschaftsteuerpflichtig.

Allerdings lassen die EU- und österreichische Rechtsprechung in Ausnahmefällen, in denen die Leistung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einem unmittelbaren Gesellschafter zuzurechnen ist, die Subsumierung von Großmutterzuschüssen unter § 2 KVG zu. Auf diese Ansicht beruft sich offenbar das Finanzamt, weil in der Bescheidbegründung die Gesellschaftsteuerpflicht damit begründet wird, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen der Zuschussleistung und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung des den Zuschuss Leistenden bei der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft besteht, also die Leistung in der in Aussicht genommenen Gesellschafterstellung ihren Grund hat. Das Finanzamt verweist dazu auf den Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 14.06.2005, mit dem der gesamte Betrieb inklusive der Beteiligung an unserer Gesellschaft von der a in die b unter Zurückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter abgespalten worden ist und die b damit zum direkten Gesellschafter unserer Gesellschaft wurde.

Diese Rechtsansicht basiert insbesondere auf dem VwGH-Urteil vom 19.12.2002, 2001/16/0448: hier ging es um einen Großmutterzuschuss an die Enkelgesellschaft in gleicher Höhe wie ein zuvor gewährtes Gesellschafterdarlehen an die Tochtergesellschaft. Nur zwei Tage nach Zuschussgewährung wurde die Tochtergesellschaft auf die

Enkelgesellschaft verschmolzen. Zu einem Zahlungsfluss bezüglich des nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschusses kam es nie, da dieser nach der Verschmelzung mit dem Gesellschafterdarlehen verrechnet wurde. Mit Hinweis auf die EuGH-Judikatur bejahte der VwGH in diesem Fall die Gesellschaftsteuerpflicht für den Zuschuss der Großmuttergesellschaft. Er begründete dies damit, dass durch die Verschmelzung die Großmuttergesellschaft direkte Gesellschafterin der früheren Enkelgesellschaft wurde, die Gewährung des Zuschusses sei ausschließlich iZm der Verschmelzung zu sehen. Das Finanzamt übersieht allerdings, dass zwischen einer rein zeitlichen Nähe und einem kausalen Zusammenhang zu differenzieren ist und eine zeitliche Nähe keinesfalls automatisch einen kausalen Zusammenhang herstellt.

Im Fall unserer Gesellschaft gibt es keinen kausalen Zusammenhang. Auf der einen Seite sollte unsere Gesellschaft als Holding-Gesellschaft die Anteile an der g erwerben und erhielt zu diesem Zweck über einen Großmutterzuschuss eine entsprechende Eigenkapitalausstattung. Derartige Großmutterzuschüsse sind im Bereich der b-Gruppe nicht unüblich, da viele Beteiligungen über Zwischenholdinggesellschaften (manchmal auch auf mehreren Stufen) gehalten werden, um wirtschaftlich zusammengehörige Gesellschaften zu bündeln, aber von anderen Beteiligungsgruppen zu trennen (unterschiedliche Zuständigkeiten auf Vorstandsebene und bei verantwortlichen Managern, unterschiedliche wirtschaftliche Zielsetzungen etc).

Auf der anderen Seite wurde der Betrieb der a auf die b abgespalten, da eine Trennung dieses Sonder-Bankenbetriebes vom allgemeinen Betrieb der b nicht mehr notwendig war und damit Doppelgleisigkeiten vermieden werden konnten. Die Anteile an unserer Gesellschaft wurden gemeinsam mit diesem Betrieb abgespalten, weil für die verbleibende Rest-Gesellschaft eine neue Funktion im Investmentbanking vorgesehen war. Diese Abspaltung wurde unabhängig von der Zuschussgewährung beschlossen. Aber es wäre auch ohne Abspaltung zur Zuschussgewährung an unsere Gesellschaft gekommen, weil unser Eigenkapital für den Erwerb der Anteile an der g erhöht werden sollte. Im Gegensatz zum oben beschriebenen VwGH-Fall, bei dem die Zuschussgewährung und die unmittelbar darauf beschlossene Verschmelzung einander zur Verrechnung von ausstehenden Forderungen und Verbindlichkeiten ohne Zahlungsfluss bedingen, besteht zwischen dem Großmutterzuschuss an unsere Gesellschaft und der Abspaltung des Betriebes der a kein kausaler Zusammenhang, da beide Schritte jeweils auch ohne Durchführung des anderen Schrittes vorgenommen worden wären.

Auch der Erlass des BMF vom 14.03.2003, AÖF 2003/139 zu Großmutterzuschüssen verlangt in Punkt 5.4. (zum oben beschriebenen VwGH-Erkenntnis) explizit, dass Gesellschaftsteuerpflicht nur dann begründet wird, wenn zwischen der Leistung und der künftigen Erlangung der Gesellschafterstellung bei der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft ein kausaler Zusammenhang besteht. Ein solcher liegt vor, wenn die Leistung in der in Aussicht genommenen Gesellschafterstellung ihren Grund hat. Wie oben beschrieben wurde die Leistung der b nicht aufgrund der in Aussicht genommenen Gesellschafterstellung gewährt, weil sich diese nur zufällig durch die

parallel durchgeführte Abspaltung ergeben hat. Es gibt daher keinen Grund, die mittelbare Gesellschafterstellung der b im Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses iZm der späteren direkten Gesellschafterstellung zu sehen und über diesen Umweg Gesellschaftsteuerpflicht zu begründen. Vielmehr wird mit diesem Großmutterzuschuss kein Tatbestand des § 2 KVG erfüllt, es ist somit keine Gesellschaftsteuer festzusetzen und der erlassene Bescheid aufzuheben.... "].

Mit Vorhalt vom 12. März 2010 ersuchte das Finanzamt um Vorlage des Überweisungsbeleges über den Zuschuss vom 09.06.2005 der b über € 600.000,00, sowie Buchungsbelege nebst etwaiger Rechnungskopien über die Weiterverwendung dieser Mittel. Die Beschwerdeführerin (Bf) übermittelte daraufhin mit Schriftsatz vom 14. April 2010:

- Kopie des Kontoauszuges der Gesellschaft (Gutschrift der Zahlung auf ihrem Konto am 10.06.2005)
- Abtretungsvertrag vom 24. Juni 2005 betreffend den Ankauf der Beteiligung an der g
- Überweisungsbeleg betreffend den Ankauf der Beteiligung iHv EUR 1.200.000,00.

Am 22. April 2010 erging folgende Berufungsvorentscheidung:

["...Die Berufung vom 5. März 2010 gegen den Bescheid vom 10. Dezember 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Aus den vorgelegten Unterlagen wird die Tatsache verstärkt, dass der Zuschuss der b vom 9.6.2005 seine Ursache in der Erlangung der Gesellschafterstellung durch diese Gesellschaft hat. Die Mittelverwendung gleicht den Abfluss aus dem Kaufpreis für den Erwerb einer Beteiligung bei der späteren Tochter teilweise aus, ist daher auf die Erhaltung der Liquidität bei derselben gerichtet und auch aus strategischen Gründen im Interesse des mit 14.6.2005 werdenden Gesellschafters b gelegen ..."]

Mit Schreiben vom 20. Mai 2010 wurde Vorlageantrag eingebracht.

Die Bf. argumentiert:

["...Als Begründung verweisen wir insbesondere auf unsere Ausführungen in der Berufung. Darin haben wir ausführlich dargestellt, dass es zwischen den beiden Geschäftsfällen im Jahr 2005, nämlich der Finanzierung unserer Gesellschaft durch unsere (damalige) Großmuttergesellschaft b den Erwerb der Beteiligung an der g einerseits und der Abspaltung des Betriebes inklusive der Beteiligung an unserer Gesellschaft von der a in die b andererseits keinen kausalen Zusammenhang gegeben hat, weil beide Geschäftsfälle jeweils auch ohne den anderen vorgenommen worden wären. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern geht in der Begründung zur abweisenden Berufungsentscheidung nicht auf diesen Sachverhalt ein, sondern wiederholt nur seine (durch kein Dokument begründete) Behauptung, dass die Gewährung des Großmutterzuschusses aus strategischen Gründen im Zusammenhang mit der

künftigen Gesellschafterstellung der b erfolgt sei. Dass die Zuschussgewährung zur Finanzierung des Kaufpreises diene, ist nicht neu, sondern wurde bereits in unserer Berufung dargestellt. Unverständlich bleibt die Begründung des Finanzamts, dass (nur) ein direkter Gesellschafter Interesse zB an der Erhaltung der Liquidität einer Gesellschaft haben soll. Wir haben bereits in der Berufung gezeigt, dass die b zahlreiche Beteiligungen - aus organisatorischen bzw. geschäftspolitischen Gründen - auch über diverse Zwischenholdings hält und der Finanzierung von operativen Geschäften ihrer Konzerngesellschaften auch als indirekter Großmutter- oder auch Urgroßmuttergesellschaft nachkommt; dh es ist für Finanzierungsentscheidungen der b irrelevant, ob sie direkter oder indirekter Gesellschafter ist. Die Entscheidung zur Zusammenführung des Betriebes der a mit dem Bankbetrieb der b ist davon unabhängig von einer anderen Abteilung getroffen worden und steht daher in keinem kausalen Zusammenhang mit der Finanzierungsentscheidung hinsichtlich unserer Gesellschaft...."].

2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

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.

Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache nun mehr der Gerichtsabteilung 1088 zur Erledigung zugewiesen.

3. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in der Bemessungsakt des Finanzamtes Steuernummer.

4. Rechtslage und Erwägungen

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

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neu gefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG) unmittelbar anzuwenden.

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 Gesellschaftsrechte 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 verstoßen würden (vgl. BFG 18.04.2016, RV/7101534/2013 unter Hinweis auf Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189 in).

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).

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 u.a. EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 "ESTAG", RNr 37 und 38, und EuGH C-71/00, "Develop" RNr 25).

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; UFS 21.3.2012, RV/3174-W/07 und UFS 09.10.2013, RV/2691-W/09 in BFG 18.04.2016, RV/7101534/20).

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).

Auch wenn die Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft von einer Beteiligungsholding gehalten werden, die Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes aber aus dem Vermögen der die Beteiligungsholding beherrschenden Konzernmutter bestritten wird, gebietet es der Grundsatz der

Gleichmäßigkeit der Besteuerung 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. BFG 18.04.2016, RV/7101534/2013, 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).

In der Entscheidung des EuGH vom 8.11.2007, C-251/06 (Rechtssache "Ing. Auer", RN 47) wurde ausgesprochen, dass durch die Auslegung des Gemeinschaftsrechtes nicht Verhaltensweisen begünstigt werden dürfen, die durch die Errichtung künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Erlangung eines Steuervorteils gekennzeichnet sind. Damit wurde vom EuGH erstmals klargestellt, dass missbräuchliche Konstruktionen zur Umgehung einer Kapitalverkehrssteuerpflicht nicht beachtlich sind, sondern der dahinter stehende wahre Sachverhalt zu besteuern ist (vgl. BFG 18.04.2016, RV/7101534/2013, UFS 07.05.2008, RV/0296-L/06 sowie UFS 03.02.2010, RV/0652-L/06).

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 (BFG 18.04.2016, RV/7101534/2013, UFS 3.02.2010, RV/0652-L/06).

Mit Beschluss vom 2. Juni 2005 wurde der Gewährung eines Großmutterzuschusses durch die b (idF b) an die f (idF XY, XY) in Höhe von 600.000,00 Euro zugestimmt. (Gleichzeitig wurde auch der Gewährung eines Großmutterzuschusses an die g in Höhe von 100 Mio zugestimmt.)

Der Zuschuss wurde am 9. Juni 2005 von der b, nunmehr b, geleistet. Der Zuschuss erfolgte zur Stärkung des Eigenkapitals der f (idF XY, XY) zum Erwerb der Anteile an der g laut Abtretungsvertrag vom 28.06.2005.

Die Anteile an der f (idF XY, XY) hielt die a als 100%ige Tochtergesellschaft der b. Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 14. Juni 2005 erfolgte die Spaltung zur Aufnahme in die b (idF b) durch Übertragung des Betriebes "c".

Wenn die Bf nun einwendet, es gebe hier keinen kausalen Zusammenhang, so kann dem nicht gefolgt werden, dient doch die Zuschussleistung jedenfalls der Kapitalausstattung der Empfängerin, damit diese ihrerseits Anteile erwerben kann. (Zum Zeitpunkt des Anteilserwerbes an der g war die b bereits unmittelbare Gesellschafterin.)

Dass die Zusammenführung des Betriebes der a mit dem Bankbetrieb der b in keinem kausalen Zusammenhang mit der Finanzierungsentscheidung stehe, weil die Entscheidung von unterschiedlichen Abteilungen getroffen worden sei, ist kein stichhaltiges Argument. Es ist davon auszugehen, dass die dargestellten Vorgänge einer gewissen Vorbereitungszeit und einer entsprechenden Einigung im Vorfeld bedurften und nicht zufällig in unmittelbarer zeitlicher Nähe zueinander erfolgt sind.

Auf Grund des aufgezeigten kausalen Zusammenhanges zwischen Zuschussleistung und (künftiger) Gesellschafterstellung wird jedenfalls die Gesellschaftsteuerpflicht begründet.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

5. Zulässigkeit einer Revision

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

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes, dass auf eine wirtschaftliche und nicht auf eine rein formale, allein die Herkunft des Zuschusses beurteilende Betrachtungsweise abzustellen ist, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde (vgl. EuGH 17.10.2002, Rs C-339/99 ESTAG, Randnummer 40; UFS 21.3.2012, RV/3174-W/07 und UFS 09.10.2013, RV/2691-W/09 in BFG 18.04.2016, RV/7101534/20; VwGH 29.1.1975, 607-633/74, VwGH 14.5.1975, 531,532/74 und VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273).

Wien, am 31. Oktober 2017