

Missbrauch und wirtschaftliche Betrachtungsweise im Zusammenhang mit der gesellschaftsteuerlichen Beurteilung von Großmutterzuschüssen

1. Nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von – der Gesellschaftsteuer unterliegenden – Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist.
2. Die Gesellschaftsteuerpflicht setzt nicht voraus, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leistung ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt.
3. Auch wenn das Entgelt für einen Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht als Leistung an die Kapitalgesellschaft angesehen werden kann, so ist auf Grund der hier gegebenen Besonderheit in wirtschaftlicher Betrachtung doch von Leistungen des Erwerbers an die Kapitalgesellschaft im Hinblick auf ihre unmittelbar folgende Gesellschafterstellung auszugehen.

BFG 1. 8. 2016, RV/7101852/2010 und BFG 1. 8. 2016, RV/7101837/2010 (beide bislang unveröffentlicht)

Deskriptoren: Großmutterzuschuss, Gesellschaftsteuer, Missbrauch, wirtschaftliche Zurechnung.

Normen: § 2 Z 4 KVG aF; § 21 BAO; § 22 BAO.

Ausgangssachverhalt

Die A GmbH und die Z GmbH waren Rechtsvorgängerinnen der nunmehrigen Beschwerdeführerin und wurden Ende des Jahres 2007 von der G GmbH (Zwischengesellschaft) als Alleingesellschafterin mit einem Stammkapital von je EUR 35.000,- gegründet, wobei Gesellschaftsteuer in Höhe von jeweils EUR 350,- selbstberechnet und entrichtet wurde. Kurz darauf leistete die I GmbH als Großmuttergesellschaft der A GmbH bzw Z GmbH und ihrerseits eine mittelbare Tochtergesellschaft einer österreichischen Privatbank nicht rückzahlbare Großmutterzuschüsse an ihre Enkelgesellschaften in Höhe von EUR 5.500.000,- bzw EUR 6.600.000,-, welche bei letzteren als ungebundene Kapitalrücklagen ausgewiesen wurden. Hinsichtlich dieser Großmutterzuschüsse wurde keine Gesellschaftsteuer entrichtet. Wenig später schloss die Zwischengesellschaft (G GmbH) mit der X Privatstiftung Abtretungsverträge ab, wonach die Geschäftsanteile an der A GmbH zu einem Kaufpreis von EUR 5.535.000,- und die Geschäftsanteile an der Z GmbH zu einem Kaufpreis von EUR 6.635.000,- an die X Privatstiftung abgetreten wurden. Punkt 5.1.3. der gegenständlichen Abtretungsverträge lautete dabei ausgangsweise wie folgt: „[D]as Stammkapital der Gesell-

schaft in Höhe von Nominal EUR 35.000,- [...] ist voll einbezahlt und wurde ein Großmutterzuschuss [...] als freie Kapitalrücklage geleistet, welcher nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt“. Die beteiligungserwerbende X Privatstiftung hatte zuvor ihrerseits mehrere Beteiligungen gewinnbringend veräußert und dabei grundsätzlich zwischenkörperschaftsteuerpflichtige Einkünfte (§ 13 Abs 3 KStG) in Höhe von rund EUR 12 Mio realisiert. Die Erwerbe der Geschäftsanteile an der A GmbH und der Z GmbH erfolgten vor diesem Hintergrund zu dem Zweck, die gesetzlich in § 13 Abs 4 KStG vorgesehene Möglichkeit der steuerneutralen Übertragung der anlässlich der Beteiligungsveräußerungen realisierten stillen Reserven wahrzunehmen und damit den Anfall von Zwischen-Körperschaftsteuer aufzuschieben. Der beteiligungsveräußernde Privatbankkonzern lukrierte aus der Veräußerung der beiden „Cash-Box“-Gesellschaften zwar keinen unmittelbaren Gewinn, doch sollte damit die Grundlage für eine Geschäftsbeziehung zur Abwicklung weiterer Bankgeschäfte mit den „Cash-Box“-Gesellschaften selbst sowie der X Privatstiftung geschaffen werden, sodass die Errichtung und Kapitalausstattung der A GmbH und der Z GmbH als mittelbare Tochtergesellschaften der Privatbank nach Auffassung der nunmehrigen Beschwerdeführerin nicht zuletzt auch im Interesse der Privatbank erfolgte. Anfang 2010 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern gegenüber der A GmbH und der Z GmbH für die gegenständlichen Zuschüsse Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 55.000,- bzw EUR 66.000,- fest. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Kapitalausstattungen der A GmbH und der Z GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der X Privatstiftung zuzurechnen seien, weil

Mantelkäufe vorlägen und die von der Großmuttergesellschaft geleisteten Beträge lediglich Durchlaufposten darstellten. In diesem Lichte würden die Zuschüsse als direkte von der X Privatstiftung als späterer Muttergesellschaft A GmbH und der Z GmbH stammende Gesellschafterzuschüsse erscheinen, welche als freiwillige Leistungen gemäß § 2 Z 4 KVG aF der Gesellschaftsteuer unterlägen. Gegen die betreffenden Gesellschaftsteuerbescheide wurde von der A GmbH und der Z GmbH Beschwerde erhoben. Da die A GmbH und die Z GmbH in weiterer Folge auf die nunmehrige Beschwerdeführerin verschmolzen wurden, trat letztere im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 96 Abs 1 GmbHG) auch aus gesellschaftsteuerlicher Perspektive in die Rechtspositionen der A GmbH und der Z GmbH ein.

Aus den Entscheidungsgründen¹

„Gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG unterliegen Zuschüsse die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wenn es sich um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, der Gesellschaftsteuer.

Mit BGBl 629/1994 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz an die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlung von Kapital (69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG, angepasst, wobei hier diese Kapitalansammlungsrichtlinie noch in der für Vorgänge bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden, im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gültigen Fassung (69/335/EWG) maßgeblich ist.

Auf Grund des Art. 4 Abs. 2 der hier maßgeblichen Fassung der Kapitalansammlungsrichtlinie können, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, ua. die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden:

„... b) die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen; ...“ [...]

Sowohl im Sinne der Kapitalansammlungsrichtlinie als auch im Sinne des KVG ist Gesellschafter der unmittelbar an der Kapitalgesellschaft Beteiligte und begründet eine mittelbare Beteiligung keine Gesellschafterstellung.

Die Gesellschaftsteuerpflicht setzt allerdings nicht voraus, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leis-

tung ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt. Sowohl Leistungen, die im Hinblick auf eine künftige Gesellschafterstellung erbracht werden (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/16/0448), als auch Leistungen des ehemaligen Gesellschafters, sind gesellschaftsteuerpflichtig. (vgl. dazu VwGH 30.03.2000, 99/16/0135 ua).

Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes ist weiters anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von – der Gesellschaftsteuer unterliegenden – Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. VwGH 24.01.2013, 2012/16/0104 unter Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002 in den Rs. C-339/99 (Energie Steiermark Holding AG), Rn 37 und 38, und C-71/00, (Develop), Rn 25, sowie die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 27. Juni 2007 und vom 21. November 2012).

Auch vor der Entscheidung des EuGH wurde im Bereich der Gesellschaftsteuer bereits die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen. Es war bereits ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.1975, 607-633/74, VwGH 14.5.1975, 531, 532/74 und VwGH 19.12.2002, 2001/16/0273), dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund tritt, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Stets wurde aber dem 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 (vgl. UFS 30.10.2012, RV/0674-W/08).

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, weil das Gesetz an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft. Eine solche Betrachtungsweise gilt aber auch im Bereich des Verkehrsteuerrechts immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden (vgl. VwGH 11.09.2014, 2013/16/0025).

Der EuGH hat in 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) zwar hervorgehoben, dass die RL 69/335 keine Vorschriften enthält, mit der speziell der Gefahr der Steuerumgehung

¹ Redaktionell anonymisiert.

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). 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgesichtshofes 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). [...]

Wären die Mittel aus dem Verkauf der Geschäftsanteile an den Rechtsvorgängerinnen der Zwischengesellschaft verblieben, dann hätte diese lediglich als indirekte Leistungsempfängerin ein Interesse an den Zuschüssen gehabt. An der Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerinnen als solches kann der Zwischengesellschaft kein Interesse unterstellt werden.

Die Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerinnen lag, wie festgestellt, im Interesse der Erwerberin der Geschäftsanteile, der X***** Privatstiftung.

Die Zuschussleistungen erfolgen zwar bevor die X***** Privatstiftung Gesellschafterin der Rechtsvorgängerinnen geworden ist und die von der X***** Privatstiftung geleisteten Kaufpreise waren Entgelt für den Erwerb der Anteile, welches im Allgemeinen nicht als Leistung an die Rechtsvorgängerinnen angesehen werden kann.

Wie bereits ausgeführt, setzt die Gesellschaftsteuerpflicht allerdings nicht voraus, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leistung ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt.

Auch wenn das Entgelt für einen Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht als Leistung an die Kapitalgesellschaft angesehen werden kann, so ist auf Grund der hier gegebenen Besonderheit in wirtschaftlicher Betrachtung iSd oa. Judikatur doch von Leistungen

der X***** Privatstiftung an die Rechtsvorgängerinnen im Hinblick auf ihre unmittelbar folgende Gesellschafterstellung auszugehen.

Die Zahlungen durch die mit der ***** Privatbank AG verbundenen Gesellschaften an die Rechtsvorgängerinnen, also die Großmutterzuschüsse, erfolgten bereits im Hinblick darauf, dass die dafür aufgebrauchten Mittel durch den Verkauf der Geschäftsanteile unmittelbar wieder von der X***** Privatstiftung vereinnahmt werden und es stellt diese Vorfinanzierung auf Seite der ***** Privatbank AG – und der mit dieser verbundenen Gesellschaften – lediglich eine Dienstleistung für die X***** Privatstiftung, der eigentlichen Geldgeberin, dar, die im Hinblick auf ihre unmittelbar folgende Gesellschafterstellung ein Interesse an der Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerinnen hatte.

Dem entsprechend liegen hier in wirtschaftlicher, nicht alleine auf die formale Herkunft der Zuschüsse abstellender Betrachtung, Gesellschafterzuschüsse der X***** Privatstiftung an die Rechtsvorgängerinnen vor. [...]

Mit der Gründung von Mantelgesellschaften mit einem Stammkapital von je EUR 35.000,00 durch eine Enkelgesellschaft eines in wirtschaftlicher Beziehung zur X***** Privatstiftung stehenden Finanzdienstleisters, einer Kapitalausstattung der Mantelgesellschaften in Höhe von insgesamt EUR 12.100.000,00 mittels Großmutterzuschüsse durch eine Tochtergesellschaft des Finanzdienstleisters und dem Verkauf der Geschäftsanteile an die X***** Privatstiftung am Tag der Leistung des Großmutterzuschusses wurde nicht unmittelbar jener Weg beschritten, den das Gesetz selbst für eine Ersatzinvestition wie diese von der X***** Privatstiftung gewollt war, vorzeichnet.

Es macht wirtschaftlich keinen Sinn, einer im Übrigen leeren, neu gegründeten Gesellschaft, bevor diese überhaupt eine Geschäftstätigkeit entfaltet hat, Mittel zuzuführen, um exakt diese Mittel anschließend faktisch durch den Verkauf der Anteile wieder zu vereinnahmen. Dies insbesondere dann nicht, wenn die Mittel, wie im gegebenen Fall, dem ‚Konzept‘ entsprechend wieder an die Zuschussgeberin zurückfließen.

Die hier gegenständliche, oben dargestellte Vorgangsweise ist im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen.

Für den von der X***** Privatstiftung gewünschten Erfolg wäre es nicht erforderlich gewesen einen Dritten sowie dessen Tochter- und dessen Enkelgesellschaft zu bemühen, damit diese Mantelgesellschaften mit einem Stammkapital von jeweils EUR 35.000,00 gründen und mit Großmutterzuschüssen von insgesamt EUR 12.100.000,00 ausstatten, um die Anteile an diesen Gesellschaften am Tag der Zuschussleistung um einen Kaufpreis in Höhe des Stammkapitals samt

Großmutterzuschüsse an die X***** Privatstiftung zu verkaufen.

Es wäre hier angemessen gewesen, hätte die X***** Privatstiftung selbst die Rechtsvorgängerinnen mit einer Stammeinlage von EUR 35.000,00 gegründet und diese Gesellschaften mit Gesellschafterzuschüssen von EUR 12.100.000,00 ausgestattet. Damit wären auch die Kosten für den Notariatsakt und die Gerichtsgebühren für die Abtretungen der Geschäftsanteile eingespart worden. [...]

Ausschließlicher Zweck des ‚Konzeptes‘ und dessen Umsetzung war die Absicht der Vermeidung von Gesellschaftsteuer. Der gewählte Weg wäre unverständlich, wenn man diesen abgabensparenden Effekt wegdenkt. Bei der Gründung der Rechtsvorgängerinnen und deren Kapitalausstattung durch zum Konzern der ***** Privatbank AG gehörige Gesellschaften und der Abtretung der Geschäftsanteile an den Rechtsvorgängerinnen an die X***** Privatstiftung handelt es sich nicht bloß um einen einzigen Rechtsschritt, sondern um eine Kette von Rechtshandlungen, die nur mit der Ersparnis von Gesellschaftsteuer zu begründen ist.

Da von der Bf. für die hier gegenständliche ungewöhnliche und unangemessene Vorgangsweise keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vorgebracht werden konnten, ist auch im Lichte der Missbrauchsbestimmungen des § 22 BAO von einer Leistung der gegenständlichen Zuschüsse durch die X***** Privatstiftung als Gesellschafterin auszugehen.

Der Beurteilung der gegenständlichen Vorgangsweise als ungewöhnlich und unangemessen steht nicht entgegen, dass diese Vorgangsweise in der Literatur als ‚Optimierung im Rahmen der Gesellschaftsteuer‘ angepriesen wird. [...]

Bei der hier gegenständlichen Kapitalausstattung der Rechtsvorgängerin [...] handelt es sich um eine freiwillige Leistung in Form eines baren Zuschusses durch einen Gesellschafter an eine inländische Kapitalgesellschaft.

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

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann²

Entgegen der Auffassung des BFG sollte die Frage, ob die verfahrensgegenständliche Gestaltung nach Maßgabe der in höchstgerichtlicher Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO zu qualifizieren ist, mE aus folgenden Gründen zu verneinen sein:

Gemäß der Bestimmung des § 22 Abs 1 BAO kann durch „Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes [...] die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden“. Ungeachtet dessen ist der Steuerpflichtige aber grundsätzlich „nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, daß er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der

Steuerersparnis einschlägt“.³ „Hiebei ist davon auszugehen, daß es jedermann freisteht, 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“.⁴ Als vom Tatbestand des § 22 BAO erfasster Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes ist nach ständiger VwGH-Rechtsprechung lediglich eine solche rechtliche Gestaltung einzustufen, „die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet“.⁵ Missbrauch im Sinne des § 22 BAO ist demnach unter den kumulativen Voraussetzungen anzunehmen, dass eine auf Steuervermeidung abzielende Gestaltung ungewöhnlich und unan-

2 Am nunmehrigen (außerordentlichen) Revisionsverfahren beteiligt.
3 Vgl VwGH 22. 6. 1993, 91/14/0017.

4 Vgl VwGH 6. 11. 1991, 89/13/0093.
5 Vgl zB VwGH 5. 4. 2011, 2010/16/0168.

gemessen ist (objektives Tatbestandsmerkmal) und kein beachtlicher außersteuerlicher Grund für die gewählte Gestaltung vorliegt (subjektives Tatbestandsmerkmal):

- Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit: Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist „der Begriff der ‚Ungewöhnlichkeit‘ einer von der Sanktion des § 22 BAO bedrohten Gestaltung im Sinne der Unangemessenheit des eingeschlagenen Weges zur Verfolgung des angestrebten Zieles zu verstehen“. ⁶ „Die statistische Häufigkeit des Vorkommens einer bestimmten zivilrechtlichen Gestaltung im Wirtschaftsleben allein ist für die Beurteilung dieser Gestaltung als Missbrauch iSd § 22 BAO kein entscheidender Parameter“. ⁷ Eine Gestaltung ist nicht allein deshalb unangemessen, weil sie aus steuerlichen Beweggründen gewählt wurde, sie muss nur einen vernünftigen wirtschaftlichen Zweck haben. ⁸ Eine Gestaltung gilt dann als unangemessen, wenn diese in Anbetracht „des damit erstrebten wirtschaftlichen Zieles von verständigen Parteien (Dritten), als jeder vernünftigen Einsicht widerstreitend, somit als sinnlos beurteilt würde und diese Art der Gestaltung von diesen als unpassend keinesfalls gewählt werden würde“. ⁹ Im Allgemeinen ist der einfachste Weg auch der (wirtschaftlich) sinnvollste, doch gibt es in der Regel nicht nur einen einfachen rechtlichen Weg, sondern stehen verschiedene mehr oder minder gleichwertige Varianten zur Verfügung. ¹⁰ Die Wahl eines dieser Wege ist stets angemessen und daher unbedenklich. ¹¹
- Ausschließliche Steuerersparnisabsicht: In Bezug auf das kumulative Erfordernis einer ausschließlichen Steuerersparnisabsicht ist zu prüfen, „ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat als Steuerminderung ein-

fach unverständlich wäre“. ¹² Können „außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Mißbrauch auszuschließen“. ¹³ Als mögliches Beispiel außersteuerlicher (und damit die Annahme von Missbrauch ausschließender) Gründe zu nennen sind etwa Überlegungen der Zukunftsplanung, ¹⁴ wobei in der Rechtsprechung mitunter gefordert wird, dass die vorgebrachten außersteuerlichen Gründe stichhaltig, ¹⁵ beachtlich, ¹⁶ besonders, ¹⁷ vernünftig ¹⁸ oder einsichtig ¹⁹ sein müssen.

Kein Missbrauch kann nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung jedenfalls dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige „unmittelbar jenen Weg [beschreitet], den das Gesetz selbst vorgezeichnet“ ²⁰ bzw eine zu einem Steuervorteil führende Gestaltung „unmittelbar dem Konzept des Gesetzgebers“ entspricht. ²¹ Im Allgemeinen bildet nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung „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 demnach in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen“. ²²

Im Zusammenhang mit der Frage, ob im verfahrensgegenständlichen Zusammenhang nach den dargelegten Voraussetzungen Missbrauch im Sinne des § 22 BAO anzunehmen ist, sollte mE zwischen dem Privatbank-Konzern einerseits und der X Privatstiftung andererseits differenziert werden:

- Privatbank-Konzern: Im Private-Banking-Bereich war der Verkauf von „Cash-Box“-Gesellschaften an interessierte Privatstiftungen offenbar übliche Geschäftspraxis, weswegen die gewählte Vorgehensweise schon dem Grunde nach nicht ungewöhnlich gewesen sein dürfte. Doch selbst unter der Annahme einer Ungewöhn-

6 Vgl VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176.

7 Vgl VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005.

8 Vgl Kotschnigg, Beweisrecht der BAO (2011) § 22 Rz 44.

9 Vgl Stoll, BAO (1994) 252 mit Verweis auf BFH 29. 10. 1985, BStBl 1986 II 217 und BFH 19. 6. 1985, BStBl 1985 II 680.

10 Vgl Kotschnigg, Beweisrecht der BAO § 22 Rz 44.

11 Vgl Stoll, BAO 252.

12 Vgl zB VwGH 5. 4. 2011, 2010/16/0168.

13 Vgl VwGH 29. 11. 1988, 87/14/0200.

14 Vgl VwGH 15. 1. 1991, 90/14/0208.

15 Vgl VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018.

16 Vgl VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005.

17 Vgl VwGH 4. 12. 1953, 0057/51.

18 Vgl VwGH 22. 9. 1987, 87/14/0063.

19 Vgl VwGH 9. 11. 1994, 92/13/0305.

20 Vgl VwGH 20. 6. 1995, 92/13/0268.

21 Vgl VwGH 29. 9. 2010, 2005/13/0079.

22 Vgl VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005.

lichkeit könnte Missbrauch im Sinne des § 22 BAO seitens des Privatbank-Konzerns wohl nicht angenommen werden, zumal das dafür kumulativ erforderliche Tatbestandsmerkmal einer ausschließlichen Steuerersparnisabsicht aufgrund des Vorliegens qualifizierter außersteuerlicher Gründe nicht erfüllt war. Konkret bestanden die außersteuerlichen Motive der gewählten Vorgehensweise offenkundig in der Absicht, mit der X Privatstiftung bzw. deren Tochtergesellschaften in fort-dauernde Geschäftsbeziehungen zu treten. Es handelte sich dabei um Überlegungen der wirtschaftlichen Zukunftsplanung, die im Sinne der dargelegten VwGH-Rechtsprechung stichhaltig, beachtlich, besonders, vernünftig und einsichtig erscheinen. Dass die beschriebenen außersteuerlichen Gründe auf Seiten des Privatbank-Konzerns tatsächlich vorlagen, wird schon durch den Umstand evident, dass die gewählte Vorgehensweise für den Privatbank-Konzern andernfalls keinen wie auch immer gearteten Sinn gemacht hätte und somit unerklärlich wäre. Ohne ausschließliche Steuerersparnisabsicht können selbst ungewöhnliche Gestaltungen nicht im Wege des § 22 BAO umqualifiziert werden. Dass mit der konkret gewählten Vorgehensweise von Seiten des Privatbank-Konzerns wohl auch beabsichtigt gewesen sein dürfte, Gesellschaftsteuer zu vermeiden, muss im Hinblick auf das Vorliegen valider außersteuerliche Motive unschädlich sein.

- X Privatstiftung: Aus Perspektive der beteiligungserwerbenden X Privatstiftung dürfte Missbrauch schon im Hinblick auf den Umstand nicht vorgelegen sein, dass der entgeltliche Erwerb von Beteiligungen zum Zwecke der Übertragung stiller Reserven gemäß § 13 Abs 4 KStG keine ungewöhnliche, sondern vielmehr eine vom Gesetz ausdrücklich vorgezeichnete Vorgehensweise darstellt. Selbst wenn man demgegenüber eine qualifizierte Ungewöhnlichkeit annähme, indem man etwa unterstellt, mit den verfahrensgegenständlichen Zuschussleistungen sollten direkte Zuschüsse der X Privatstiftung in ihrer Funktion als spätere Gesellschafterin der A GmbH bzw. der Z GmbH umgangen

werden, wäre die gewählte Vorgehensweise nicht als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO zu qualifizieren. Denn einer Einstufung als Missbrauch würde nicht-destotrotz der Umstand entgegenstehen, dass seitens der X Privatstiftung bezogen auf die verfahrensgegenständliche Gesellschaftsteuer wohl überhaupt keine Steuerersparnisabsicht vorlag. Dies dürfte sich vor dem Hintergrund erschließen, dass der X Privatstiftung in den Abtretungsverträgen von Verkäuferseite im Zusammenhang mit der Beschreibung der Kaufgegenstände (nämlich der Beteiligungen an der A GmbH bzw. an der Z GmbH) vertraglich ausdrücklich zugesichert wurde, dass die geleisteten Zuschüsse „nicht der Gesellschaftsteuer unterlieg[en]“, und im Hinblick auf diese vertragliche Zusicherung von Seiten der X Privatstiftung insofern kein gesondertes Interesse an einer Gesellschaftsteuerfreiheit der verfahrensgegenständlichen Zuschüsse bestand, als sie sich im Falle einer rechtskräftigen Gesellschaftsteuerfestsetzung ohnehin im Zivilrechtswege ex contractu gegenüber dem Privatbank-Konzern schadlos halten könnte. Die vom BFG getroffene Einschätzung, von Seiten der Revisionswerberin liege eine qualifizierte Steuerersparnisabsicht vor, dürfte daher von unzutreffenden Sachverhaltsumständen ausgehen. Die Feststellung von Missbrauch muss aber stets auf Basis des – allenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gewürdigten – tatsächlichen Sachverhaltes geprüft werden, und zwar ungeachtet des Umstandes, dass § 22 Abs 2 BAO als Rechtsfolge einer allfälligen Missbrauchsfeststellung anordnet, die Abgaben seien im Sinne einer Sachverhaltsfiktion „so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären“. Im Übrigen dürfte selbst bei Außerachtlassung des Umstandes, dass seitens der X Privatstiftung aufgrund der beschriebenen vertraglichen Zusicherung kein gesondertes Interesse an einer Gesellschaftsteuerfreiheit der Zuschussleistung bestanden hat, das missbrauchsimmanente Erfordernis einer ausschließlichen Steuerersparnisabsicht nicht

gegeben sein. Denn die X Privatstiftung verfolgte mit der gewählten Vorgehensweise (auch) andere Ziele als die Vermeidung von Gesellschaftsteuer, zumal der primäre Zweck der beurteilungsgegenständlichen Transaktionen darin gelegen ist, die in § 13 Abs 4 KStG vorgesehene Möglichkeit der steuerneutralen Übertragung realisierter stiller Reserven wahrzunehmen und damit den Anfall von Zwischen-Körperschaftsteuer aufzuschieben. Zwar handelt es sich auch dabei um ein steuerliches Motiv, doch erscheint es mE plausibel, die Rechtsprechung des VwGH, wonach das Bestehen valider außersteuerlicher Gründe das Vorliegen von Missbrauch (mangels ausschließlicher Steuerersparnisabsicht) ausschließt, so zu verstehen, dass sich die Frage des Bestehens außersteuerlicher Gründe lediglich auf die vermeintlich umgangene Steuer bezieht und daher die Absicht, in einer vom Gesetz legitimierten Weise eine andere als die vermeintlich umgangene Steuer zu sparen, aus Perspektive der vermeintlich umgangenen Steuer als außersteuerlicher Grund gilt. Im verfahrensgegenständlichen Fall dürfte daher aus Warte der Gesellschaftsteuer ein valider außersteuerlicher Grund darin bestehen, dass mit der gewählten Vorgehensweise (im Sinne eines gesetzlich ausdrücklich vorgezeichneten Weges) Körperschaftsteuer (in konkreter Gestalt der Zwischen-Körperschaftsteuer) gespart werden sollte.

Eine verpönte und damit unter Anwendung des § 22 BAO zu korrigierende Gestaltung, die ihre Erklärung nur in der Absicht der Vermeidung von Gesellschaftsteuer findet, dürfte daher weder aus Perspektive des Privatbank-Konzerns noch aus Sicht der X Privatstiftung vorgelegen sein. Vielmehr dürfte allerseits von dem Recht Gebrauch gemacht worden sein, „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“,²³ wobei auf Seiten der X Privatstiftung ein vom Gesetz in § 13 Abs 4 KStG ausdrücklich vor-

gezeichneter Weg beschritten wurde. Dass für letzteren Zweck auch andere, mehr oder minder gleichwertige Varianten zur Verfügung gestanden wären (zB die unmittelbare Gründung einer qualifizierten Ersatzbeteiligung durch die X Privatstiftung selbst), ist ohne Bedeutung, zumal die Wahl eines von mehreren angemessenen Wege stets unbedenklich ist. Die Behauptung, im verfahrensgegenständlichen Zusammenhang liege Missbrauch vor, sollte mE auch nicht auf jene VwGH-Rechtsprechung gestützt werden können, wonach im Allgemeinen „nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt [bildet], mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist“, und Missbrauch demzufolge „in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen“ könne.²⁴ Denn diese Rechtsprechung dürfte nicht so zu verstehen sein, dass für die Annahme von Missbrauch eine Erfüllung der objektiven Tatbestandsmerkmale des Missbrauchsbegriffs (ungewöhnliche bzw unangemessene Gestaltung) einerseits und der subjektiven Tatbestandsmerkmale des Missbrauchsbegriffs (ausschließliche Steuerersparnisabsicht) andererseits bei konzernial miteinander nicht verflochtenen und auch sonst in keinem Naheverhältnis zueinander stehenden Konzerngruppen (nämlich dem Privatbank-Konzern und dem Konzern der X Privatstiftung) genügt. Vielmehr dürfte auch im Hinblick auf die zitierte VwGH-Rechtsprechung erforderlich sein, dass die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale des Missbrauchsbegriffs in der Zurechnungssphäre eines Steuerpflichtigen bzw zumindest eines Konzerns (oder in sonstiger Weise miteinander verbundenen bzw nahestehenden Personen) verwirklicht werden, zumal eine konzernübergreifende Betrachtung zu völlig willkürlich erscheinenden Missbrauchsfeststellungen führen könnte.

Auch unter Rückgriff auf die der in der EuGH-Rechtsprechung entwickelten „Zurechnungstheorie“, nach der anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, rein auf die Mittelherkunft abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung von Zuschüs-

23 Vgl VwGH 6. 11. 1991, 89/13/0093.

24 Vgl VwGH 20. 5. 2010, 2006/15/0005.

sen zuzurechnen ist,²⁵ sollte eine Zurechnungsumdeutung der Zuschussleistungen mE nicht möglich sein. Im Hinblick auf die Zwischengesellschaft begründet sich dies wie folgt:

- Im Zusammenhang mit der Frage, ob die Zuschussleistung eines indirekten Gesellschafters (im konkreten Fall der Großmuttergesellschaft) nicht diesem, sondern dem direkten Gesellschafter (im konkreten Fall der Zwischengesellschaft) zuzurechnen ist, stellt der EuGH darauf ab, ob die Zuschussleistung im überwiegenden Interesse des direkten Gesellschafters lag und rechnet die Zuschussleistung bejahendenfalls unmittelbar dem direkten Gesellschafter zu („Interessentheorie“ als Unterfall der „Zurechnungstheorie“).²⁶
- Das besondere Interesse des direkten Gesellschafters an der Zuschussleistung muss dabei aus dem Sachverhalt klar hervorgehen und kann ein solches nicht schon deshalb unterstellt werden, weil eine Zuschussleistung eines indirekten Gesellschafters als wirtschaftliche Nebenwirkung zwangsläufig eine Wertsteigerung der vom direkten Gesellschafter gehaltenen Anteile an der zuschussempfangenden Gesellschaft bedingt („Wertreflex“), zumal der EuGH andernfalls Großmutterzuschüsse pauschal als gesellschaftsteuerpflichtig ansehen müsste.²⁷
- Nur wenn die Interessen des direkten Gesellschafters an der Zuschussleistung bei weitem überwiegen, kann eine Zurechnungsumdeutung erfolgen.²⁸ Als mögliche Beispiele, in denen evidentermaßen kein qualifiziertes Interesse des direkten Gesellschafters vorliegt, welches eine unmittelbare Zurechnung der Zuschussleistung an diesen rechtfertigen würde, werden im Schrifttum zB Fälle genannt, in denen bei der Zuschussleistung konzernstrategische Interessen, die von der Großmuttergesellschaft oder einer dieser übergeordneten Gesellschaft ausgehen.²⁹
- Im konkreten Fall dürfte sich die Tatsache, dass die Zuschüsse nicht im Interesse der Zwischengesellschaft (direkter Gesellschafter) lagen, sondern im Interesse der Großmuttergesellschaft bzw der übergeordneten Gesellschaften des Privatbank-Konzerns (allesamt indirekte Gesellschafter) erfolgten, mE schon unzweifelhaft aus dem Umstand erschließen, dass die von der Zwischengesellschaft veräußerungsbedingt als Kaufpreis realisierten Mittel in weiterer Folge wieder an die zuschussleistende Großmuttergesellschaft zurückgeführt wurden. Des Weiteren sollte ein qualifiziert überwiegendes Interesse der Zwischengesellschaft auch deshalb nicht angenommen werden können, weil die Zuschussleistung aus konzernstrategischen Überlegungen zur Anbahnung einer Geschäftsbeziehung zwischen dem Privatbank-Konzern und der X Privatstiftung bzw deren Tochtergesellschaften erfolgte. Eine Zurechnung der Zuschussleistungen an die Zwischengesellschaft sollte daher jedenfalls nicht in Betracht kommen.

Aber auch der X Privatstiftung können die beurteilungsgegenständlichen Zuschussleistungen mE nicht zugerechnet werden. Dies im Einzelnen aus folgenden Gründen:

- Die EuGH-Entscheidungen zu Großmutterzuschüssen betrafen stets die Frage der möglichen Zurechnung von Leistungen indirekter Gesellschafter bzw Dritter an den direkten Gesellschafter.³⁰ Die in der EuGH-Rechtsprechung im Zusammenhang mit der gesellschaftsteuerlichen Beurteilung freiwilliger Zuschüsse angewendete wirtschaftliche Betrachtungsweise sollte somit ausschließlich für die personelle Zurechnung dergestalt maßgeblich sein, dass hinsichtlich der Frage, von wem der Zuschuss im Zuschusszeitpunkt geleistet wird, grundsätzlich abweichend von der äußeren Form der Zahlungsflüsse

25 Vgl zB EuGH 12. 1. 2006, C-494/2003, Rs *Senior Engineering Investments BV*; 17. 10. 2002, C-339/99, RS *Energie Steiermark Holding AG*; siehe dazu auch *Thunshirn/Himmelsberger/Hobenecker*, KVG (2008) § 2 Rz 209 mwN; *Knörzer/Althuber*, KVG² (2009) § 2 Rz 87.

26 Vgl *Thunshirn/Himmelsberger/Hobenecker*, KVG § 2 Rz 209 und 215.

27 Vgl BMF 28. 3. 2006, GZ 010206/0048-VI/10/2006; *Fraberger/Zöchling*, Großmutterzuschüsse in Österreich gesellschaftsteuerpflichtig? SWK 2006, 275 (278); *Knörzer/Althuber*, KVG² § 2 Rz 106; *Thunshirn/Himmelsberger/Hobenecker*, KVG § 2 Rz 216.

28 Vgl *Fraberger/Zöchling*, SWK 2006, 275 (278).

29 Vgl *Fraberger/Zöchling*, SWK 2006, 275 (278 f); *Thunshirn/Himmelsberger/Hobenecker*, KVG § 2 Rz 217.

30 Vgl *Thunshirn/Himmelsberger/Hobenecker*, KVG § 2 Rz 209.

eine wirtschaftliche Zurechnung des Zuschusses an den direkten zivilrechtlichen Gesellschafter im Zuschusszeitpunkt denk- möglich ist. Da die X Privatstiftung im Zuschusszeitpunkt unbestrittener Weise weder an der A GmbH noch an der Z GmbH beteiligt war, sollte eine Zurechnung der Zuschussleistungen an die X Privatstiftung unter Berufung auf die zitierte EuGH-Rechtsprechung nicht möglich sein.

- Aber selbst wenn man dieser Auffassung nicht folgen sollte, sollte eine Zurechnung der beurteilungsgegenständlichen Zuschussleistungen aus mehreren Gründen nicht in Betracht kommen. So wird sich die Sphärenzurechnung einer Zuschussleistung wohl regelmäßig mit der Tragung des wirtschaftlichen Gesellschaftsteuerrisikos decken müssen. Letzteres wird aber nicht von der X Privatstiftung, sondern vom Privatbank-Konzern getragen. Denn wenngleich die Beschwerdeführerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der zuschuss- empfangenden Gesellschaften gemäß § 9 Abs 1 KVG (in der zum Zuschusszeitpunkt geltenden Fassung) Schuldnerin der Gesellschaftsteuer wäre, würde das Gesellschaftsteuerrisiko wirtschaftlich wohl insofern vom Privatbank-Konzern zu tragen sein, als bei Veräußerung der Beteiligungen an der A GmbH und der Z GmbH die Gesellschaftsteuerfreiheit der Zuschussleistungen vertraglich zugesichert wurde und sich die X Privatstiftung deshalb im Falle rechtskräftiger Gesellschaftsteuerfestsetzungen ex contractu beim Privatbank-Konzern schadlos halten können dürfte.
- Die Zuschussleistungen dürften zudem auch vorrangig im Interesse des Privatbank-Konzerns gelegen sein, der durch die Gründung und Kapitalausstattung der A GmbH und der Z GmbH beabsichtigte, „Cash-Box“-Gesellschaften zu dem Zweck herzustellen, um durch deren anschließenden Verkauf eine längerfristige Geschäftsbeziehung mit der X Privatstiftung bzw deren Tochtergesellschaften anzubahnen. Nicht anders, als dass die Zuschussleistungen im Interesse des Privatbank-Konzerns lagen, lässt sich auch der Umstand erklären, dass der Privatbank-Konzern vertraglich die Gesellschaftsteuerfreiheit der Zuschussleistungen zusicherte und damit zivilrechtlich das wirtschaftliche Risiko einer gegenteiligen Behördeneinschätzung übernahm. Im Interesse der X Privatstiftung lagen demgegenüber nicht die Zuschüsse selbst, sondern nur der anschließende Verkauf der Beteiligungen an der A GmbH und der Z GmbH. Auf welche konkrete Weise die Kapitalausstattung der „Cash-Box“-Gesellschaften durch den Privatbank-Konzern erfolgte, dürfte dabei für die X Privatstiftung keine Rolle gespielt haben, solange sichergestellt war, dass der Großteil des Kapitals ungebunden zur Verfügung stand.
- Die Auffassung, dass der Zuschuss der X Privatstiftung im Hinblick auf den Umstand zuzurechnen sei, dass die zuschuss- gegenständlichen Mittel letztlich von der X Privatstiftung stammen würden, kann mE im Übrigen auch deshalb nicht überzeugen, weil nach dieser Logik ganz generell beim Erzeuger eines Produktes anfallende Herstellungskosten nicht dem Erzeuger selbst, sondern dem späteren Erwerber des betreffenden Produktes zugerechnet werden müssten.
- Zwar sollen nach der Rechtsprechung des VwGH und der Verwaltungspraxis auch Leistungen zukünftiger Gesellschafter potentiell der Gesellschaftsteuer unterliegen können, wenn ein kausaler Zusammenhang zwischen der Zuschussleistung durch den zukünftigen Gesellschafter und der späteren Erlangung der Gesellschafterstellung bei der zuschuss- empfangenden Gesellschaft besteht,³¹ doch sollte auch nach diesem Ansatz die Begründung einer Gesellschaftsteuerpflicht im gegenständlichen Zusammenhang nicht möglich sein, weil die fraglichen Zuschüsse eben nicht von der X Privatstiftung als zukünftiger Gesellschafterin, sondern der Großmuttergesell-

31 Vgl VwGH 19. 12. 2002, 2001/16/0448; 19. 12. 2001, 2001/16/0273; BMF 14. 3. 2003, AÖF 2004/139, Punkt 5.4.

schaft geleistet wurde und eine Umdeutung einer Kaufpreisleistung auf Gesellschafterebene in eine Zuschussleistung zwischen Gesellschafter- und Gesellschaftsebene in Ermangelung belastbarer Rechtsgrundlagen denkunmöglich erscheint.

- Schließlich können die beurteilungsgegenständlichen Zuschussleistungen der X Privatstiftung auch deshalb nicht zugerechnet werden, weil für die X Privatstiftung im Zuschusszeitpunkt keine wie auch immer geartete rechtliche Verpflichtung bestand, die A GmbH und die Z GmbH in weiterer Folge tatsächlich erwerben zu müssen.

Im Hinblick auf das Unionsrecht ist im gegenständlichen Kontext noch anzumerken, dass im Schrifttum die Gesellschaftsteuerpflicht von Zuschüssen indirekter Gesellschafter teilweise unter Berufung auf die „Sperrwirkung“ der Kapitalansammlungsrichtlinie verneint wird: Nach Art 7 Abs 1 der Kapitalansammlungsrichtlinie (in der im Zuschusszeitpunkt geltenden Fassung 69/335/EWG) hatten die Mitgliedstaaten jene Vorgänge von der Gesellschaftsteuer zu befreien, die am Stichtag 1. 7. 1984 steuerfrei waren oder einem Steuersatz von 0,5% oder weniger unterlagen, während Art 4 Abs 2 der Kapitalansammlungsrichtlinie (in der im Zuschusszeitpunkt geltenden Fassung 69/335/EWG) die Mitgliedstaaten hinsichtlich der in dieser Bestimmung genannten Tatbestände (wozu unter anderem auch freiwillige Gesellschafterleistungen gehören, die geeignet sind, den Wert des Gesellschaftsvermögens zu erhöhen) ermächtigte, die Gesellschaftsteuerung beizubehalten, soweit diese am 1. 7. 1984 einem Steuersatz von mindestens 1% unterlagen. Die Kapitalansammlungsrichtlinie fror insofern den am Stichtag 1. 7. 1984 bestehenden Besteuerungszustand ein. In Ermangelung besonderer Überleitungsvorschriften (Art 2 iVm Art 166 der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik

Finnland und des Königreichs Schweden) gilt dieser Stichtag ungeachtet des erst am 1. 1. 1995 erfolgen EU-Beitritts auch für Österreich.³² Da in Österreich zum damaligen Zeitpunkt weder im KVG selbst noch in der dazu ergangenen Rechtsprechung bzw Verwaltungspraxis³³ Ansätze dafür existierten, von indirekten Gesellschaftern geleistete Zuschüsse der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, habe Österreich nach Auffassung mancher Autoren das in Art 4 Abs 2 der Kapitalansammlungsrichtlinie vorgesehene Wahlrecht bereits zu diesem Zeitpunkt konsumiert, weswegen auch die dargestellte EuGH-Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise schon dem Grunde nach nicht auf österreichische Großmutterzuschuss-Sachverhalte ohne Ausgabe neuer Gesellschaftsrechte anwendbar sei.³⁴ Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass der EuGH seine „Zurechnungstheorie“ bereits im Zusammenhang mit österreichischen Großmutterzuschuss-Sachverhalten judiziert hat, zumal all diese Fälle Zuschüsse betrafen, mit denen entweder eine Kapitalerhöhung oder ein Genussrechtserwerb einher ging, und diese in Art 4 Abs 1 der Kapitalansammlungsrichtlinie (in der im Zuschusszeitpunkt geltenden Fassung 69/335/EWG) geregelten Tatbestände am 1. 7. 1984 in Österreich einer Gesellschaftsteuer von 2% unterlagen, weswegen auch die zwingende Befreiungsbestimmung des Art 7 Abs 1 der Kapitalansammlungsrichtlinie nicht greifen konnte.³⁵ Schließlich spreche auch der Umstand, dass die Kapitalansammlungsrichtlinie die Mitgliedstaaten nicht zur Besteuerung veranlassen, sondern vielmehr umgekehrt die Abschaffung der Gesellschaftsteuer nahelegen soll,³⁶ im Zweifel dafür, Zuschussleistungen indirekter Gesellschafter im Sinne der beschriebenen „Sperrwirkung“ schon dem Grunde nach pauschal von einer möglichen Gesellschaftsteuerpflicht auszunehmen.³⁷

Aus den erörterten Gründen können die Entscheidungen des BFG mE im Ergebnis nicht überzeugen.

32 Vgl VwGH 18. 10. 2005, 2004/16/0243; *Fraberger/Zöchling*, SWK 2006, 275 (280).

33 Vgl die Nachweise bei *Knörzer/Althuber*, KVG² § 2 Rz 82.

34 Vgl *Thunshirn/Himmelsberger/Hobenecker*, KVG § 2 Rz 231; *Fraberger/Zöchling*, SWK 2006, 275 (280).

35 Vgl *Fraberger/Zöchling*, SWK 2006, 275 (280); *Thunshirn/Himmelsberger/Hobenecker*, KVG § 2 Rz 232.

36 Vgl EuGH 12. 1. 2006, C-494/2003, Rs *Senior Engineering Investments BV*.

37 Vgl *Thunshirn/Himmelsberger/Hobenecker*, KVG § 2 Rz 235; *Fraberger/Zöchling*, SWK 2006, 275 (280).