

TE Vwgh Erkenntnis 2012/11/21 2010/16/0136

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.11.2012

Index

E3L E09303000;
E6j;
yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜGStGBI 6/1945 zuzurechnen
sind;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

31969L0335 Kapital Ansammlungs-RL indirekte Steuern Art4;
61999CJ0339 Energie Steiermark Holding VORAB;
62000CJ0071 Develop VORAB;
62003CJ0494 Senior Engineering Investments VORAB;
62006CJ0251 ING. AUER VORAB;
KVG 1934 §2 Z4 lit a;
KVG 1934 §5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde der S GmbH in W, vertreten durch Dr. Friedrich Jergitsch, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Seilergasse 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Wien, vom 17. Mai 2010, Zl. RV/0655- W/07, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde gegenüber der beschwerdeführenden Gesellschaft mbH (Beschwerdeführerin) im Instanzenzug Gesellschaftsteuer in Höhe von 1.017.419,68 EUR fest und ging dabei von folgendem Sachverhalt aus:

Die zu 100% unmittelbar an der Beschwerdeführerin beteiligte Obergesellschaft G1 habe in einem Schreiben vom 27. Dezember 2000 ihrer mittelbar über die Beschwerdeführerin zu 100% gehaltenen Enkelgesellschaft G6 eine Zusage

für einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in Höhe von 1.400.000.000 S erteilt. Laut Bilanz der G6 zum 31. Dezember 2000 sei die Zuschussleistung der "Großmuttergesellschaft" noch nicht erfolgt. Es sei daher die aktivseitige Verbuchung einer Forderung gegen verbundene Unternehmen sowie passivseitig zunächst die Bildung einer Kapitalrücklage zum 31. Dezember 2000 vorgenommen worden.

Zudem bestehe zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Tochtergesellschaft G6 seit dem 19. Dezember 1996 ein Ergebnisabführungsvertrag, der die G6 verpflichte, sämtliche Gewinne an die Beschwerdeführerin abzuführen, wofür im Gegenzug von Letzterer sämtliche Verluste übernommen werden würden (§ 2 Ergebnisabführungsvertrag). Gem. § 1 des Ergebnisabführungsvertrages sei die G6 finanziell, wirtschaftlich sowie organisatorisch in das Unternehmen der Beschwerdeführerin eingegliedert und habe bei ihrer Geschäfts- und Betriebsführung nach Weisungen der Beschwerdeführerin vorzugehen. § 3 des Ergebnisabführungsvertrages berechtige die G6, gesetzliche Rücklagen oder andere Rücklagen in wirtschaftlich begründeten Fällen zu bilden. Insoweit bestehe keine Gewinnabführungsverpflichtung. Dieser Ergebnisabführungsvertrag sei im Zeitpunkt der Gesellschafterzuschusszusage der G1 aufrecht gewesen. Zudem bestehe zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Tochtergesellschaft G6 seit dem 19. Dezember 1996 ein Ergebnisabführungsvertrag, der die G6 verpflichte, sämtliche Gewinne an die Beschwerdeführerin abzuführen, wofür im Gegenzug von Letzterer sämtliche Verluste übernommen werden würden (Paragraph 2, Ergebnisabführungsvertrag). Gem. Paragraph eins, des Ergebnisabführungsvertrages sei die G6 finanziell, wirtschaftlich sowie organisatorisch in das Unternehmen der Beschwerdeführerin eingegliedert und habe bei ihrer Geschäfts- und Betriebsführung nach Weisungen der Beschwerdeführerin vorzugehen. Paragraph 3, des Ergebnisabführungsvertrages berechtige die G6, gesetzliche Rücklagen oder andere Rücklagen in wirtschaftlich begründeten Fällen zu bilden. Insoweit bestehe keine Gewinnabführungsverpflichtung. Dieser Ergebnisabführungsvertrag sei im Zeitpunkt der Gesellschafterzuschusszusage der G1 aufrecht gewesen.

Im Konzern seien mit 28. Dezember 2000 Umstrukturierungsmaßnahmen erfolgt, welche mit Umgründungstichtag 1. Jänner 2001 wirksam seien. Dadurch habe sich die Konzernstruktur dahingehend geändert, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der G1 lediglich ein mittelbares Beteiligungsverhältnis aufrecht sei.

Pläne für die Umstrukturierungsmaßnahmen im Konzern seien den Aufsichtsräten der Beschwerdeführerin und der G4 (damals eine weitere Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin) am 14. November 2000 präsentiert worden. Aufgrund der Umstrukturierung sollten der Beschwerdeführerin als auch der G4 wesentlich günstigere Finanzierungsmöglichkeiten geboten werden.

Im Detail sei die Umstrukturierung in folgenden Schritten erfolgt:

Mit Abtretungsvertrag vom 28. Dezember 2000 und Wirkung mit 1. Jänner 2001 habe die Beschwerdeführerin ihren gesamten Geschäftsanteil an der G4 an die G1 verkauft.

Im Anschluss habe die G1 mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 28. Dezember 2000 und Wirkung mit 1. Jänner 2001 ihren gesamten Geschäftsanteil an der Beschwerdeführerin in die G4 als übernehmende Körperschaft nach den Vorschriften des Art III UmgrStG eingebracht. Nach der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2000 sowie zum Einbringungstichtag habe der Geschäftsanteil an der Beschwerdeführerin einen positiven Buch- und Verkehrswert ausgewiesen. Im Anschluss habe die G1 mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 28. Dezember 2000 und Wirkung mit 1. Jänner 2001 ihren gesamten Geschäftsanteil an der Beschwerdeführerin in die G4 als übernehmende Körperschaft nach den Vorschriften des Artikel römisch drei, UmgrStG eingebracht. Nach der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2000 sowie zum Einbringungstichtag habe der Geschäftsanteil an der Beschwerdeführerin einen positiven Buch- und Verkehrswert ausgewiesen.

Die G1 habe folglich mit Abtretungsvertrag vom 28. Dezember 2000 und mit Wirkung zum 1. Jänner 2001 ihren gesamten Geschäftsanteil an der G4 an eine G3 verkauft.

Die Beschwerdeführerin sei fortan eine 100%ige Tochtergesellschaft der G4, welche wiederum ein 100%iges Tochterunternehmen der G3 sei, die zu 100% von einer G2 gehalten werde, welche eine 100%ige Tochtergesellschaft der G1, der vormaligen "Großmuttergesellschaft" der G6 sei.

Das Bundesministerium für Finanzen habe auf Antrag der Beschwerdeführerin vom 21. November 2000 mit Bescheid vom 31. Jänner 2001 gem. § 21 Abs. 1 Z 2 BWG dieser die Bewilligung zur Abtretung der Anteile an der G4 unter der Auflage erteilt, Das Bundesministerium für Finanzen habe auf Antrag der Beschwerdeführerin vom

21. November 2000 mit Bescheid vom 31. Jänner 2001 gem. Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer 2, BWG dieser die Bewilligung zur Abtretung der Anteile an der G4 unter der Auflage erteilt,

"dass der Wirtschaftsprüfer nach der erfolgten Umstrukturierung des G-Konzerns feststellt, dass dem Konzern ((Beschwerdeführerin) und (G4)) S 2 Mrd. zusätzliche Eigenmittel zufließen."

Die aufgrund der Zusage des Gesellschafterzuschusses von der G6 gebildete ungebundene Kapitalrücklage sei mit 10. Jänner 2001 gewinnbringend aufgelöst worden, wie aus Bilanz zum 31. Dezember 2000 ersichtlich sei. Die Bilanz der G6 sei am 16. Februar 2001 erstellt worden.

Am 16. März 2001 habe die G3 auf Rechnung der G1 den zugesagten Eigenkapitalzuschuss in Höhe von 101.741.967,84 EUR (1.400.000.000 S) an die G6 überwiesen. Im Überweisungsbeleg werde als Zahlungsgrund "C BANK CODE" angeführt.

Die Beschwerdeführerin als Alleineigentümerin der G6 habe mit Gesellschafterbeschluss (der G6) vom 14. September 2001 deren Jahresabschluss genehmigt und beschlossen, dass der gesamte Jahresüberschuss der G6 in Höhe von 1.405.928.072,75 S auf Basis des bestehenden Ergebnisabführungsvertrages abzuführen sei.

In der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 2000 seien Erträge aus Anteilen an verbundenen Unternehmen in Höhe von 1.405.946.741 S ersichtlich. Diese hätten bei der Beschwerdeführerin zu einem positiven Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) von 467.091.155,01 S geführt. Demzufolge hätte die Beschwerdeführerin bei Wegdenken der Weiterleitung des Ergebnisses aus dem Ergebnisabführungsvertrag in Höhe von 1.405.928.072,75 S einen Verlust im Ausmaß von 938.855.585,99 S ausgewiesen.

Die belangte Behörde gelange daher nach Maßgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zur Ansicht, dass der Eigenkapitalzuschuss der Beschwerdeführerin als "eigentliche Leistungsempfängerin" zuzurechnen sei, weil es durch die Weiterleitung des Jahresüberschusses auf Grundlage des Ergebnisabführungsvertrages zur Stärkung ihres Kapitals gekommen sei. Im Gegensatz zur formalen Leistungsempfängerin G6, die auch ohne erfolgte Zuschussleistung einen Gewinn verzeichnet hätte, habe die Beschwerdeführerin einen erhöhten Kapitalbedarf gehabt, zumal das Bundesministerium für Finanzen die Umstrukturierungsmaßnahmen mit Auflage des Zuflusses von 2 Mrd. S versehen habe.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise trete zwar im Bereich des Kapitalverkehrsteuergesetzes in den Hintergrund, sei aber heranzuziehen, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbiete, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führe, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden.

Dazu seien neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes auch die Bestimmungen der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital unmittelbar anzuwenden.

Dazu weist die Behörde auf die Rechtsprechung des EuGH hin, wonach nicht "Verhaltensweisen begünstigt werden dürfen, die durch die Errichtung künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Erlangung eines Steuervorteils gekennzeichnet sind" (Urteil des EuGH vom 8. November 2007 in der Rs. C-251/06 (Ing. Auer)).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebiete etwa bei Treuhandverhältnissen der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise. Urteilen des EuGH sei eine Wirkung erga-omnes beizumessen und daher sei das Urteil des EuGH vom 17. Dezember 2002 in der Rs. C-339/99 (ESTAG) nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt. Die belangte Behörde entnehme der EuGH-Judikatur (Urteil des EuGH vom 12. Jänner 2006 in der Rs. C- 494/03 (Senior Engineering Investments)) weiter, dass Leistungen, die zwar nicht vom Gesellschafter geleistet würden, sondern zB von dessen Muttergesellschaft, und deshalb erfolgten, um den Wert der Gesellschaftsanteile des Leistungsempfängers zu erhöhen, dann, wenn diese Erhöhung vor allem im Interesse des direkten Gesellschafters liege, diesem auch zuzurechnen seien.

Da auf die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts abzustellen sei, sehe die Behörde die Gesellschaftsteuerpflicht gem. § 2 Z 4 KVG als erfüllt an, weil im Zeitpunkt der Zusage des Gesellschafterzuschusses ein direktes Beteiligungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der G1 bestanden habe. Da auf die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts abzustellen sei, sehe die Behörde die

Gesellschaftsteuerpflicht gem. Paragraph 2, Ziffer 4, KVG als erfüllt an, weil im Zeitpunkt der Zusage des Gesellschafterzuschusses ein direktes Beteiligungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der G1 bestanden habe.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht verletzt, nicht für einen Zuschuss der G1 an die G6 gesellschaftsteuerpflichtig zu sein.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und reichte eine Gegenschrift ein, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach Artikel 1 der im Beschwerdefall noch maßgebenden Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABIEG Nr. L 249 vom 3. Oktober 1969 (im Folgenden: RL 69/335), erheben die Mitgliedstaaten eine gemäß den Bestimmungen der Artikel 2 bis 9 harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, die als Gesellschaftsteuer bezeichnet wird.

Soweit ein solcher Vorgang am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v.H. unterlag, kann gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b der RL 69/335 auch weiterhin 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, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden. Soweit ein solcher Vorgang am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v.H. unterlag, kann gemäß Artikel 4, Absatz 2, Buchstabe b der RL 69/335 auch weiterhin 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, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Gemäß § 2 Z 4 lit a KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Zuschüsse, wenn sie als freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Gemäß Paragraph 2, Ziffer 4, Litera a, KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Zuschüsse, wenn sie als freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Nach § 5 Abs. 2 KVG gelten als Gesellschafter jene Personen, denen die in § 5 Abs. 1 leg.cit. genannten Gesellschaftsrechte zukommen. Nach § 5 Abs. 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften. Nach Paragraph 5, Absatz 2, KVG gelten als Gesellschafter jene Personen, denen die in Paragraph 5, Absatz eins, leg.cit. genannten Gesellschaftsrechte zukommen. Nach Paragraph 5, Absatz eins, KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften

1. Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft,

1. 2. Ziffer 2

Genussrechte,

2. 3. Ziffer 3

Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Nach § 9 Abs. 1 KVG ist die Kapitalgesellschaft Steuerschuldner. Nach Paragraph 9, Absatz eins, KVG ist die Kapitalgesellschaft Steuerschuldner.

Als Gesellschafter iSd KVG kommt daher in Betracht, wer im Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (vgl. Dorazil, KVG-Kurzkommentar², Anm. VI 1 zu § 5). Als Gesellschafter iSd KVG kommt daher in Betracht, wer im Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (vergleiche, Dorazil, KVG-Kurzkommentar², Anmerkung, römisch sechs 1 zu Paragraph 5,).

Die Beschwerdeführerin trägt vor, für die Begründung der Gesellschaftsteuerpflicht komme es auf die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses an. Eine direkte Beteiligung der G1 an der Beschwerdeführerin habe am 28. Dezember 2000 aufgrund der Konzernumstrukturierung geendet. Bis zu diesem Zeitpunkt habe lediglich ein Zuschussversprechen gegenüber der Untergesellschaft vorgelegen. Die belangte Behörde nehme ausschließlich deshalb eine wirtschaftliche Zurechnung zur Beschwerdeführerin vor, weil weitere

Sachverhaltselemente gesetzt worden seien, nämlich die Auflösung der Kapitalrücklage der G6 sowie die darauffolgende Gewinnabfuhr an die Beschwerdeführerin. Diese zusätzlichen Elemente, welche die wirtschaftliche Zurechnung zur Beschwerdeführerin begründen sollen, seien im Zeitraum nach den Umstrukturierungsmaßnahmen gelegen, sodass kein direktes Beteiligungsverhältnis zwischen der G1 und der Beschwerdeführerin vorgelegen habe. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes löst nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern immer erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand aus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. März 2000, 99/16/0135, VwSlg 7.497/F, mwN). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes löst nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern immer erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand aus vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 30. März 2000, 99/16/0135, VwSlg 7.497/F, mwN). Voraussetzung für die Gesellschaftsteuer ist die Erbringung der Leistung eines Gesellschafters. Hat sich ein Gesellschafter zur Leistung - auch freiwillig - verpflichtet, dann handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um eine Leistung eines Gesellschafters selbst dann, wenn er erst später seine Verpflichtung einlöst und seine Leistung erst in einem Zeitraum erfüllt, in dem er gesellschaftsrechtlich nicht mehr die Gesellschaftereigenschaft aufweist (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 30. März 2000, und die hg. Erkenntnisse vom 24. Jänner 2001, 99/16/0065, und vom 18. Juli 2002, 99/16/0166). Voraussetzung für die Gesellschaftsteuer ist die Erbringung der Leistung eines Gesellschafters. Hat sich ein Gesellschafter zur Leistung - auch freiwillig - verpflichtet, dann handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um eine Leistung eines Gesellschafters selbst dann, wenn er erst später seine Verpflichtung einlöst und seine Leistung erst in einem Zeitraum erfüllt, in dem er gesellschaftsrechtlich nicht mehr die Gesellschaftereigenschaft aufweist vergleiche , das erwähnte hg. Erkenntnis vom 30. März 2000, und die hg. Erkenntnisse vom 24. Jänner 2001, 99/16/0065, und vom 18. Juli 2002, 99/16/0166).

Die Beschwerdeführerin führt ins Treffen, dass es sich im Beschwerdefall um einen sogenannten "Großmutterzuschuss" einer indirekt beteiligten Gesellschafterin gehandelt habe, welcher grundsätzlich nicht der Gesellschaftsteuer unterliege, weil die Voraussetzung der direkten Beteiligung eines Gesellschafters iSd § 2 KVG nicht erfüllt werde. Es sei von einer lediglich mittelbaren Beteiligung der G1 an der G6, sowohl im Zeitpunkt der Zusage des Eigenkapitalzuschusses als auch im Zeitpunkt dessen Erfüllung, auszugehen. Die Beschwerdeführerin führt ins Treffen, dass es sich im Beschwerdefall um einen sogenannten "Großmutterzuschuss" einer indirekt beteiligten Gesellschafterin gehandelt habe, welcher grundsätzlich nicht der Gesellschaftsteuer unterliege, weil die Voraussetzung der direkten Beteiligung eines Gesellschafters iSd Paragraph 2, KVG nicht erfüllt werde. Es sei von einer lediglich mittelbaren Beteiligung der G1 an der G6, sowohl im Zeitpunkt der Zusage des Eigenkapitalzuschusses als auch im Zeitpunkt dessen Erfüllung, auszugehen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH 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 (vgl. 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 Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH) Rn 25). Der EuGH hat aber auch zur Frage, wem der Empfang einer Leistung zuzurechnen ist, eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angewandt (vgl. das erwähnte Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rs. C-339/99, Rn 43 bis 47, und das Urteil vom 12. Jänner 2006 in der Rs. C-494/03 (Senior Engineering Investments BV), Rn 25). Nach der Rechtsprechung des EuGH 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 vergleiche , 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 Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH) Rn 25). Der EuGH hat aber auch zur Frage, wem der Empfang einer Leistung zuzurechnen ist, eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angewandt vergleiche , das erwähnte Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rs. C-339/99, Rn 43 bis 47, und das Urteil vom 12. Jänner 2006 in der Rs. C-494/03 (Senior Engineering Investments BV), Rn 25).

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. Weiters hat der EuGH auch bei seiner Rechtsprechung zu Artikel 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.

Dies kommt auch in der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Ausdruck (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 19. Dezember 2002, 2001/16/0448, und vom 23. November 2005, 2005/16/0004). Dies kommt auch in der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Ausdruck vergleiche, etwa die hg. Erkenntnisse vom 19. Dezember 2002, 2001/16/0448, und vom 23. November 2005, 2005/16/0004).

Der von der G3 auf Rechnung der G1 geleistete Eigenkapitalzuschuss an die G6 ist jedenfalls und unbestritten der G1 als leistender Gesellschaft zuzurechnen. Die G1 stand in keinem für die Gesellschaftsteuerpflicht maßgeblichen Zeitpunkt in einem direkten Beteiligungsverhältnis zu der G6. Im Zeitpunkt des Zuschussversprechens bestand jedoch eine unmittelbare Beteiligung der G1 an der Beschwerdeführerin, welche wiederum direkt an der Untergesellschaft G6 beteiligt war.

Strittig ist vor allem, welchem Empfänger der Zuschuss zuzurechnen ist.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, Zuschüsse an Gesellschaften, die aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages zur Gewinnabfuhr an ihre Obergesellschaften verpflichtet seien, wirtschaftlich als unmittelbar an die unter dem Ergebnisabführungsvertrag zum Gewinnempfang berechnete Obergesellschaft erbracht anzusehen; dies zumindest soweit, als die Weiterleitung tatsächlich erfolgt sei. Dies sei nach Ansicht der Beschwerdeführerin verfehlt, weil Gegenstand der Gewinnabfuhrverpflichtung auf Basis eines Ergebnisabführungsvertrages ausschließlich der von der Untergesellschaft ermittelte Gewinn (auch jener aus der Auflösung von Kapitalrücklagen) sei. Vielmehr sei ein aus dem Konzernverbund gewährter Zuschuss bei der Untergesellschaft gewinnneutral, weil gemäß § 229 Abs. 2 Z 5 HGB bilanziell eine ungebundene Kapitalrücklage zu bilden gewesen sei. Eine Gewinnerhöhung ergäbe sich folglich und nur insoweit als diese Kapitalrücklage gewinnwirksam aufgelöst werde. Im Rahmen der Gewinnabfuhrverpflichtung des Ergebnisabführungsvertrages könne ein Gesellschafterzuschuss bei der Obergesellschaft ankommen. Hierfür bedürfe es allerdings eines zusätzlichen Aktes der Untergesellschaft, nämlich der Auflösung der nach Maßgabe des Gesellschafterzuschusses gebildeten Kapitalrücklage. Weder die Beschwerdeführerin noch die G1 als Obergesellschaft hätten im Beschwerdefall Einfluss auf die tatsächliche Auflösung der Kapitalrücklage sowie deren Umfang gehabt. Es hätten zudem keine rechtlichen Verpflichtungen für die G6 bestanden, diese Auflösung der Kapitalrücklage vorzunehmen. Daher dürfe nicht ex ante unterstellt werden, dass eine Auflösung der Rückstellung zu erfolgen habe. Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, Zuschüsse an Gesellschaften, die aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages zur Gewinnabfuhr an ihre Obergesellschaften verpflichtet seien, wirtschaftlich als unmittelbar an die unter dem Ergebnisabführungsvertrag zum Gewinnempfang berechnete Obergesellschaft erbracht anzusehen; dies zumindest soweit, als die Weiterleitung tatsächlich erfolgt sei. Dies sei nach Ansicht der Beschwerdeführerin verfehlt, weil Gegenstand der Gewinnabfuhrverpflichtung auf Basis eines Ergebnisabführungsvertrages ausschließlich der von der Untergesellschaft ermittelte Gewinn (auch jener aus der Auflösung von Kapitalrücklagen) sei. Vielmehr sei ein aus dem Konzernverbund gewährter Zuschuss bei der Untergesellschaft gewinnneutral, weil gemäß Paragraph 229, Absatz 2, Ziffer 5, HGB bilanziell eine ungebundene Kapitalrücklage zu bilden gewesen sei. Eine Gewinnerhöhung ergäbe sich folglich und nur insoweit als diese Kapitalrücklage gewinnwirksam aufgelöst werde. Im Rahmen der Gewinnabfuhrverpflichtung des Ergebnisabführungsvertrages könne ein Gesellschafterzuschuss bei der Obergesellschaft ankommen. Hierfür bedürfe es allerdings eines zusätzlichen Aktes der Untergesellschaft, nämlich der Auflösung der nach Maßgabe des Gesellschafterzuschusses gebildeten Kapitalrücklage. Weder die Beschwerdeführerin noch die G1 als Obergesellschaft hätten im Beschwerdefall Einfluss auf die tatsächliche Auflösung der Kapitalrücklage sowie deren Umfang gehabt. Es hätten zudem keine rechtlichen Verpflichtungen für die G6 bestanden, diese Auflösung der Kapitalrücklage vorzunehmen. Daher dürfe nicht ex ante unterstellt werden, dass eine Auflösung der Rückstellung zu erfolgen habe. Die von der belangten Behörde herangezogenen Umstände betreffend den Kapitalbedarf der Beschwerdeführerin, der sich einerseits aus dem am 21. November 2000 beantragten Bewilligungsbescheid nach dem Bankwesengesetz des Bundesministers für Finanzen vom 31. Jänner 2000 ergibt und andererseits daraus ableiten lässt, dass die Beschwerdeführerin ohne die in Rede stehende Zuschussleistung tatsächlich einen Verlust auszuweisen gehabt hätte, sowie die ausdrückliche Kapitalausstattung, bekräftigt durch den im Überweisungsbeleg genannten Zahlungsgrund "C

Bank Code", zusammen mit der zeitlichen Abfolge und dem Umstand, dass kein Kapitalbedarf der den Zuschuss unmittelbar empfangenden und - auch unabhängig vom Zuschuss - einen Gewinn erzielenden G6 ersichtlich war, erlaubten der belangten Behörde, eine von der zivilrechtlichen allenfalls abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen. Sie konnte daher mit Recht davon ausgehen, dass in diesem konkreten Einzelfall die Umstände für eine Ausnahmesituation vorlagen (vgl. die erwähnten Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002 in der Rs. C-339/99 (ESTAG), und vom 12. Jänner 2006 in der Rs. C-494/03 (Senior Engineering Investments), Rn 25). Die von der belangten Behörde herangezogenen Umstände betreffend den Kapitalbedarf der Beschwerdeführerin, der sich einerseits aus dem am 21. November 2000 beantragten Bewilligungsbescheid nach dem Bankwesengesetz des Bundesministers für Finanzen vom 31. Jänner 2000 ergibt und andererseits daraus ableiten lässt, dass die Beschwerdeführerin ohne die in Rede stehende Zuschussleistung tatsächlich einen Verlust auszuweisen gehabt hätte, sowie die ausdrückliche Kapitalausstattung, bekräftigt durch den im Überweisungsbeleg genannten Zahlungsgrund "C Bank Code", zusammen mit der zeitlichen Abfolge und dem Umstand, dass kein Kapitalbedarf der den Zuschuss unmittelbar empfangenden und - auch unabhängig vom Zuschuss - einen Gewinn erzielenden G6 ersichtlich war, erlaubten der belangten Behörde, eine von der zivilrechtlichen allenfalls abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen. Sie konnte daher mit Recht davon ausgehen, dass in diesem konkreten Einzelfall die Umstände für eine Ausnahmesituation vorlagen vergleiche , die erwähnten Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002 in der Rs. C-339/99 (ESTAG), und vom 12. Jänner 2006 in der Rs. C-494/03 (Senior Engineering Investments), Rn 25). Der Verwaltungsgerichtshof hat aus dem erwähnten Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002 in der Rs. C-71/00, (Develop) abgeleitet, dass auch bei der vom EuGH geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise die nach den Regelungen des Mitgliedstaates vorgesehenen notwendigen gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen für eine Zurechnung nicht außer Betracht zu lassen sind (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Juni 2007, 2007/16/0027, VwSlg 8.248/F, und vom 18. September 2007, 2006/16/0154, VwSlg 8.262/F). Der Verwaltungsgerichtshof hat aus dem erwähnten Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002 in der Rs. C-71/00, (Develop) abgeleitet, dass auch bei der vom EuGH geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise die nach den Regelungen des Mitgliedstaates vorgesehenen notwendigen gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen für eine Zurechnung nicht außer Betracht zu lassen sind vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 28. Juni 2007, 2007/16/0027, VwSlg 8.248/F, und vom 18. September 2007, 2006/16/0154, VwSlg 8.262/F).

Im Beschwerdefall treten zur Leistung des Zuschusses durch die G1 an die G6 die Auflösung der von der G6 gesetzlich gebildeten Rücklage und die Gewinnüberweisung an die Beschwerdeführerin hinzu.

Die Beschwerdeführerin wirft dazu ein, dass die Auflösung der Rücklage allein Sache der Geschäftsführung gewesen sei und lediglich eine abstrakte Weisungsbefugnis der Beschwerdeführerin als Alleingeschafterin der G6 bestanden habe.

Beide Schritte sind jedoch nicht im Belieben der G6 gestanden, denn der Jahresabschluss, der die zur Gewinnerhöhung führende Auflösung der Rücklage enthielt, wurde durch den oben erwähnten Gesellschafterbeschluss vom 14. September 2001 geprüft und festgestellt (genehmigt), woraus sich nach dem erwähnten Ergebnisabführungsvertrag die Verpflichtung zur Gewinnabfuhr ("Weiterleitung des Zuschusses" an die Beschwerdeführerin) ergab.

Im vorstehenden Zusammenhang ist nämlich zu beachten, dass die G1 auf Grund ihrer Zusage vom 27. Dezember 2000 letzten Endes in Ausnutzung ihrer beherrschenden Position im oben dargestellten Beteiligungsgeflecht im Wege der G3 die Überweisung des Zuschussbetrages an die G6 veranlasste, worauf die Beschwerdeführerin als Alleineigentümerin der G6 in Anwendung des Ergebnisabführungsvertrages diesen Betrag auf sich transferierte. Damit hat im Ergebnis die G1 ihre Zuschusszusage, die sie als Geschafterin der Beschwerdeführerin getätigt hatte, später erfüllt, was aber nach der oben zitierten hg. Rechtsprechung an der Gesellschaftsteuerpflicht nichts zu ändern vermag.

Es ist daher nicht für rechtswidrig zu befinden, dass die belangte Behörde im Beschwerdefall eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angestellt und den in Rede stehenden Zuschuss der Beschwerdeführerin als der "eigentlichen Empfängerin" der Leistung zugerechnet hat.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm VwGH-

Aufwandsatzverordnung 2008, BGBl. II Nr 455. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die

Paragrafen 47, ff VwGG in Verbindung mit VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , römisch zwei Nr 455.

Wien, am 21. November 2012

Gerichtsentscheidung

EuGH 61999CJ0339 Energie Steiermark Holding VORAB

EuGH 62000CJ0071 Develop VORAB

EuGH 62003CJ0494 Senior Engineering Investments VORAB

EuGH 62006CJ0251 ING. AUER VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2010160136.X00

Im RIS seit

27.12.2012

Zuletzt aktualisiert am

08.01.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at