

TE Vwgh Erkenntnis 2010/10/20 2005/13/0108

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.10.2010

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §21;
BAO §22;
BAO §92;
VwGG §42 Abs2 Z1;
VwRallg;
1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018
1. BAO § 92 heute
2. BAO § 92 gültig ab 01.01.1962
1. VwGG § 42 heute
2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2005/13/0109 E 20. Oktober 2010

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Pelant und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der M GmbH in W, vertreten durch Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in

1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 27. Juni 2005, Zl. RV/1533-W/02, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens, Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird insoweit, als er den Einheitswert des Betriebsvermögens, die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1993 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im Übrigen (betreffend die Wiederaufnahme) wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdefall steht in einem sachverhaltsmäßigen Zusammenhang mit dem Fall des hg. Erkenntnisses vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0176, VwSlg. 7998/F. In diesem Erkenntnis, das über die Beschwerde der I. GmbH (im Streitzeitraum des vorliegenden Verfahrens und im Folgenden: EM AG) erging, war ein Anlagemodell im Bereich der seinerzeitigen CA-BV zu beurteilen, bei dem den Anlegern, darunter Rechtsvorgängerinnen der jetzigen Beschwerdeführerin, "steuerfreie Erträge aus einer österreichischen Aktiengesellschaft" versprochen wurden. Die Anleger erwarben Aktien der EM AG, leisteten Zuschüsse an eine hundertprozentige Tochter der EM AG in Hongkong und waren gemäß der Satzung der EM AG im Verhältnis der auf den Nennwert der Aktien geleisteten Einlagen zuzüglich der Zuschüsse an die Tochter der EM AG in Hongkong ("Großmutterzuschüsse") sowohl am Gewinn der EM AG als auch an deren Liquidationserlös beteiligt. Die näheren Einzelheiten der Konstruktion sind dem Erkenntnis vom 19. Jänner 2005 zu entnehmen. Der Beschwerdefall steht in einem sachverhaltsmäßigen Zusammenhang mit dem Fall des hg. Erkenntnisses vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0176, VwSlg. 7998/F. In diesem Erkenntnis, das über die Beschwerde der römisch eins. GmbH (im Streitzeitraum des vorliegenden Verfahrens und im Folgenden: EM AG) erging, war ein Anlagemodell im Bereich der seinerzeitigen CA-BV zu beurteilen, bei dem den Anlegern, darunter Rechtsvorgängerinnen der jetzigen Beschwerdeführerin, "steuerfreie Erträge aus einer österreichischen Aktiengesellschaft" versprochen wurden. Die Anleger erwarben Aktien der EM AG, leisteten Zuschüsse an eine hundertprozentige Tochter der EM AG in Hongkong und waren gemäß der Satzung der EM AG im Verhältnis der auf den Nennwert der Aktien geleisteten Einlagen zuzüglich der Zuschüsse an die Tochter der EM AG in Hongkong ("Großmutterzuschüsse") sowohl am Gewinn der EM AG als auch an deren Liquidationserlös beteiligt. Die näheren Einzelheiten der Konstruktion sind dem Erkenntnis vom 19. Jänner 2005 zu entnehmen.

In dem Verfahren, das dem Erkenntnis VwSlg. 7998/F vorausging, ging es um die von der EM AG zu entrichtende Körperschaft- und Gewerbesteuer. In einem Prüfbericht vom 30. April 1999 und der Begründung erstinstanzlicher Bescheide vom 6. September 1999 war u.a. die Auffassung vertreten worden, die Einschaltung der Gesellschaft in Hongkong sei im Sinne des § 22 BAO missbräuchlich erfolgt. Zu diesem Ergebnis war in ihrem Bescheid vom 4. August 2000 auch die Berufungsbehörde gekommen, wobei sie hinzufügte, davon unabhängig seien auch die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des internationalen Schachtelprivilegs nicht erfüllt, weil die Gesellschaft in Hongkong dort keiner Ertragsbesteuerung unterlegen und mit einer inländischen Gesellschaft insofern nicht "vergleichbar" gewesen sei. Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte die Richtigkeit beider voneinander unabhängiger Begründungen dieses Bescheides, wobei das Erkenntnis im Zusammenhang mit der Annahme eines Missbrauchs im Sinne des § 22 BAO den in der vorliegenden Beschwerde relevierten Satz enthält, die in die EM AG investierten Gelder wären "bei ihr als Eigenkapital zu beurteilen gewesen". In dem Verfahren, das dem Erkenntnis VwSlg. 7998/F vorausging, ging es um die von der EM AG zu entrichtende Körperschaft- und Gewerbesteuer. In einem Prüfbericht vom 30. April 1999 und der Begründung erstinstanzlicher Bescheide vom 6. September 1999 war u.a. die Auffassung vertreten worden, die Einschaltung der Gesellschaft in Hongkong sei im Sinne des Paragraph 22, BAO missbräuchlich erfolgt. Zu diesem Ergebnis war in ihrem Bescheid vom 4. August 2000 auch die Berufungsbehörde gekommen, wobei sie hinzufügte, davon unabhängig seien auch die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des internationalen Schachtelprivilegs nicht erfüllt, weil die Gesellschaft in Hongkong dort keiner Ertragsbesteuerung unterlegen und mit einer inländischen Gesellschaft insofern nicht "vergleichbar" gewesen sei. Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte die Richtigkeit beider voneinander unabhängiger Begründungen dieses Bescheides, wobei das Erkenntnis im

Zusammenhang mit der Annahme eines Missbrauchs im Sinne des Paragraph 22, BAO den in der vorliegenden Beschwerde relevierten Satz enthält, die in die EM AG investierten Gelder wären "bei ihr als Eigenkapital zu beurteilen gewesen".

In der (damaligen) Beschwerde war u.a. geltend gemacht worden, die Abgabenbehörden beabsichtigten, den Sachverhalt auch zum Anlass einer Besteuerung bei den einzelnen Investoren zu nehmen. Dazu führte der Verwaltungsgerichtshof aus, aus solchen Vorhaben lasse sich für die Rechtswidrigkeit des zu prüfenden Berufungsbescheides von vornherein nichts gewinnen und es sei zusätzlich darauf zu verweisen, "dass ein rechtskräftiger Abgabenbescheid, mit dem gegen ein Steuersubjekt ein bestimmter Abgabenanspruch geltend gemacht wurde, der Geltendmachung eines auf der selben Tatbestandsverwirklichung beruhenden Abgabenanspruches gegen ein anderes Steuersubjekt grundsätzlich nicht entgegen steht (siehe die hg. Erkenntnisse vom 15. Juli 1998, 93/13/0269, 0270, und vom 19. November 1998, 97/15/0001)".

Im vorliegenden Verfahren, das - unter Berücksichtigung von Rechtsnachfolgen - die nunmehrige Beschwerdeführerin als einen dieser Investoren betrifft, kam es zu einer Betriebsprüfung, in deren Schlussbesprechung am 25. Februar 1999 der in den vorgelegten Aktenteilen nicht enthaltenen Niederschrift zufolge nach dem übereinstimmenden Vorbringen der Streitteile festgestellt wurde, die "Hingabe" von Beträgen "an" die Gesellschaft in Hongkong sei "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Darlehen zu qualifizieren", weshalb die Bestimmung des § 63 BewG nicht zur Anwendung komme und die für Einheitswert, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent maßgeblichen Besitzposten entsprechend zu erhöhen seien. Das Finanzamt erließ am 19. April 1999 unter Wiederaufnahme des Verfahrens einen diesem Prüfungsergebnis entsprechenden Bescheid, dessen Begründung in den vorgelegten Aktenteilen nicht enthalten ist, aber offenbar auf die Niederschrift verwies. Im vorliegenden Verfahren, das - unter Berücksichtigung von Rechtsnachfolgen - die nunmehrige Beschwerdeführerin als einen dieser Investoren betrifft, kam es zu einer Betriebsprüfung, in deren Schlussbesprechung am 25. Februar 1999 der in den vorgelegten Aktenteilen nicht enthaltenen Niederschrift zufolge nach dem übereinstimmenden Vorbringen der Streitteile festgestellt wurde, die "Hingabe" von Beträgen "an" die Gesellschaft in Hongkong sei "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Darlehen zu qualifizieren", weshalb die Bestimmung des Paragraph 63, BewG nicht zur Anwendung komme und die für Einheitswert, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent maßgeblichen Besitzposten entsprechend zu erhöhen seien. Das Finanzamt erließ am 19. April 1999 unter Wiederaufnahme des Verfahrens einen diesem Prüfungsergebnis entsprechenden Bescheid, dessen Begründung in den vorgelegten Aktenteilen nicht enthalten ist, aber offenbar auf die Niederschrift verwies.

In der dagegen erhobenen, umfangreichen Berufung wurde u. a. geltend gemacht, es sei nicht ersichtlich, wem nach Meinung des Finanzamtes ein Darlehen gegeben worden sei. Die sprachliche Verbindung mit der Hingabe der Zuschüsse an die Gesellschaft in Hongkong deute darauf hin, dass ein Darlehen an diese gemeint sei. Dazu wurde in der Berufung ausgeführt, dass und weshalb es sich "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" nicht um ein Darlehen, sondern um eine Einlage gehandelt habe. Verwiesen wurde insbesondere auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage, wann Zahlungen eines Gesellschafters an eine Gesellschaft im Sinne des § 63 BewG der Beteiligung zuzurechnen seien (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 3. November 1994, 93/15/0082). Ausgeführt wurde u.a., eine Wertung der Zuschüsse als Darlehen würde die Beteiligungsverhältnisse an der EM AG wirtschaftlich verzerren und auch eine "wirtschaftliche Betrachtungsweise" im Sinne des § 21 BAO könne im vorliegenden Fall nicht zur Annahme schuldrechtlicher Forderungen führen. In der dagegen erhobenen, umfangreichen Berufung wurde u. a. geltend gemacht, es sei nicht ersichtlich, wem nach Meinung des Finanzamtes ein Darlehen gegeben worden sei. Die sprachliche Verbindung mit der Hingabe der Zuschüsse an die Gesellschaft in Hongkong deute darauf hin, dass ein Darlehen an diese gemeint sei. Dazu wurde in der Berufung ausgeführt, dass und weshalb es sich "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" nicht um ein Darlehen, sondern um eine Einlage gehandelt habe. Verwiesen wurde insbesondere auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage, wann Zahlungen eines Gesellschafters an eine Gesellschaft im Sinne des Paragraph 63, BewG der Beteiligung zuzurechnen seien (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 3. November 1994, 93/15/0082). Ausgeführt wurde u.a., eine Wertung der Zuschüsse als Darlehen würde die Beteiligungsverhältnisse an der EM AG wirtschaftlich verzerren und auch eine "wirtschaftliche Betrachtungsweise" im Sinne des Paragraph 21, BAO könne im vorliegenden Fall nicht zur Annahme schuldrechtlicher Forderungen führen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde nunmehr u.a. ausgeführt, "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" handle es sich um eine "normale

Geldveranlagung" bei der CA-BV, weshalb die Gelder als Aktivposten zu berücksichtigen seien. Untermuert wurde dies mit der Behauptung, es sei als Gegenleistung für die Hingabe des Geldes eine Verzinsung v. 6,5 % vereinbart gewesen, was auch den Prospektangaben entspreche, die Rückzahlung des veranlagten Geldes sei durch die - nicht näher beschriebene - Verkaufsoption abgesichert gewesen, die in der Folge auch ausgeübt worden sei bzw. seien die Aktien eingezogen worden, und eine Plazierung der veranlagten Gelder außerhalb der CA-BV habe nicht stattgefunden.

Im Vorlageantrag vom 28. Juli 2000 wurde u.a. ausgeführt, die Bezugnahme auf eine Veranlagung bei der CA-BV deute auf die Annahme eines Darlehens an diese hin, womit die Berufungsvorentscheidung der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu widersprechen scheine. Die Zuschüsse an die Gesellschaft in Hongkong als Darlehen an die CA-BV zu deuten, sei

"in keinem Fall ... möglich". Die behauptete Vereinbarung über

eine Verzinsung liege nicht vor, im Prospekt sei nur davon die Rede gewesen, dass im laufenden Jahr eine "Dividende" von 6,5 % "erwartet" werde. Die Option sei als "europäische Put-Option" so gestaltet gewesen, dass sie das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen nicht beeinträchtigt habe, und auch die auf das weitere Schicksal der Zuschüsse bezogene Argumentation sei aus detailliert dargestellten Gründen nicht geeignet, zu einer Zurechnung an die Gesellschafter der EM AG zu führen.

Mit dem angefochtenen, ohne weiteres Verfahren ergangenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie stützte diese Entscheidung nach einer Wiedergabe des Verfahrensganges, einer Begründung der Bestätigung der Wiederaufnahme des Verfahrens und allgemeinen Rechtsausführungen zunächst auf eine kurze Darstellung des Ergebnisses des die EM AG betreffenden Verfahrens. Das "in der Zwischenschaltung der (Gesellschaft in Hongkong) bestehende Steuervermeidungsmodell" sei in dem die EM AG betreffenden Verfahren als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO angesehen worden, was bei dieser zu der Beurteilung geführt habe, die Abgaben seien "so zu erheben, wie wenn der buchmäßige Umweg der Zinsengutschriften über die (Gesellschaft in Hongkong) nicht stattgefunden hätte". Die Zinserträge der Gesellschaft in Hongkong seien daher bei ihrer inländischen Muttergesellschaft der Besteuerung zu unterziehen und nicht als begünstigte Erträge aus Beteiligungen anzusehen gewesen. Der Verwaltungsgerichtshof habe dies bestätigt und hinsichtlich des die Absichten gegenüber den Investoren betreffenden Einwandes auf die Erkenntnisse vom 15. Juli 1998 und vom 19. November 1998 verwiesen. Mit dem angefochtenen, ohne weiteres Verfahren ergangenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie stützte diese Entscheidung nach einer Wiedergabe des Verfahrensganges, einer Begründung der Bestätigung der Wiederaufnahme des Verfahrens und allgemeinen Rechtsausführungen zunächst auf eine kurze Darstellung des Ergebnisses des die EM AG betreffenden Verfahrens. Das "in der Zwischenschaltung der (Gesellschaft in Hongkong) bestehende Steuervermeidungsmodell" sei in dem die EM AG betreffenden Verfahren als Missbrauch im Sinne des Paragraph 22, BAO angesehen worden, was bei dieser zu der Beurteilung geführt habe, die Abgaben seien "so zu erheben, wie wenn der buchmäßige Umweg der Zinsengutschriften über die (Gesellschaft in Hongkong) nicht stattgefunden hätte". Die Zinserträge der Gesellschaft in Hongkong seien daher bei ihrer inländischen Muttergesellschaft der Besteuerung zu unterziehen und nicht als begünstigte Erträge aus Beteiligungen anzusehen gewesen. Der Verwaltungsgerichtshof habe dies bestätigt und hinsichtlich des die Absichten gegenüber den Investoren betreffenden Einwandes auf die Erkenntnisse vom 15. Juli 1998 und vom 19. November 1998 verwiesen.

An diese Ausführungen schloss die belangte Behörde folgende fallbezogene Begründung:

"Die den Gegenstand dieses Berufungsverfahrens bildende Frage der Behandlung der von der Bw. an die (Gesellschaft in Hongkong) geleisteten Zuschüsse bei der Ermittlung des Betriebsvermögens der Bw. zum Stichtag 1. Jänner 1993 ist unter Zugrundelegung der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zum vorliegenden Veranlagungsmodell im Erkenntnis vom 19.1.2005, 2000/13/0176, wie folgt zu beurteilen:

Im Prospekt des dargestellten Veranlagungsmodells wurde der Bw. unter Offenlegung der steuersparenden Konstruktion eine Verzinsung der Zuschüsse an die (Gesellschaft in Hongkong) in Höhe von 6,5% p.a. entsprechend der Dauer der Einzahlung in Aussicht gestellt und tatsächlich auch verrechnet. Daraus ergibt sich eindeutig, dass für die Bw. die Erzielung entsprechender Zinseneinkünfte für die getätigten Investitionen an die (Gesellschaft in Hongkong) maßgeblich war. Der Rechtsansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2000 ist daher insoweit zu folgen, als sie die von der Bw. an die (Gesellschaft in Hongkong) geleisteten Zuschüsse als Kapitalforderung gemäß § 14 Abs. 1 BewG bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens der Bw. zum Stichtag

1. Jänner 1993 berücksichtigt hat. Im Prospekt des dargestellten Veranlagungsmodells wurde der Bw. unter Offenlegung der steuersparenden Konstruktion eine Verzinsung der Zuschüsse an die (Gesellschaft in Hongkong) in Höhe von 6,5% p.a. entsprechend der Dauer der Einzahlung in Aussicht gestellt und tatsächlich auch verrechnet. Daraus ergibt sich eindeutig, dass für die Bw. die Erzielung entsprechender Zinseneinkünfte für die getätigten Investitionen an die (Gesellschaft in Hongkong) maßgeblich war. Der Rechtsansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2000 ist daher insoweit zu folgen, als sie die von der Bw. an die (Gesellschaft in Hongkong) geleisteten Zuschüsse als Kapitalforderung gemäß Paragraph 14, Absatz eins, BewG bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens der Bw. zum Stichtag 1. Jänner 1993 berücksichtigt hat.

Der Rechtsansicht der Bw., dass die Zahlungen der Bw. an die (Gesellschaft in Hongkong) gesellschaftsrechtlich bedingt gewesen seien und diese mittelbaren Gesellschafterzuschüsse gemäß § 63 BewG nicht zum Betriebsvermögen der Bw. gehören ist entgegenzuhalten, dass die Zahlungen auf Grund des vorliegenden Veranlagungsmodells zweifellos nicht im Zusammenhang mit der Beteiligung der Bw. an der EM, deren Erwerb durch die Bw. lediglich ein Bestandteil des dargestellten Steuersparmodells war, erfolgten. Der Rechtsansicht der Bw., dass die Zahlungen der Bw. an die (Gesellschaft in Hongkong) gesellschaftsrechtlich bedingt gewesen seien und diese mittelbaren Gesellschafterzuschüsse gemäß Paragraph 63, BewG nicht zum Betriebsvermögen der Bw. gehören ist entgegenzuhalten, dass die Zahlungen auf Grund des vorliegenden Veranlagungsmodells zweifellos nicht im Zusammenhang mit der Beteiligung der Bw. an der EM, deren Erwerb durch die Bw. lediglich ein Bestandteil des dargestellten Steuersparmodells war, erfolgten.

Für den Streitfall ist aber auch zusätzlich zur mangelnden Veranlassung der Zahlungen an die (Gesellschaft in Hongkong) durch die Gesellschafterstellung der Bw. bei der EM maßgebend, dass aus dem dargestellten Zweck der Vorschrift des § 63 BewG hinsichtlich der Vermeidung der Mehrfachbesteuerung bei Beteiligungen von Kapitalgesellschaften an anderen Kapitalgesellschaften eine Mehrfachbesteuerung der strittigen Geldmittel sowohl bei der Bw. als auch bei der EM bei der Bewertung des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 tatsächlich nicht stattgefunden hat. Für den Streitfall ist aber auch zusätzlich zur mangelnden Veranlassung der Zahlungen an die (Gesellschaft in Hongkong) durch die Gesellschafterstellung der Bw. bei der EM maßgebend, dass aus dem dargestellten Zweck der Vorschrift des Paragraph 63, BewG hinsichtlich der Vermeidung der Mehrfachbesteuerung bei Beteiligungen von Kapitalgesellschaften an anderen Kapitalgesellschaften eine Mehrfachbesteuerung der strittigen Geldmittel sowohl bei der Bw. als auch bei der EM bei der Bewertung des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 tatsächlich nicht stattgefunden hat.

Da die von der Bw. (i) m Jahr 1992 getätigten

Geldveranlagungen in Höhe von ... nicht als Beteiligung im Sinne

des § 63 BewG angesehen werden können, erfolgte die Berücksichtigung dieser Vermögenswerte bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens der Bw. zum 1. Jänner 1993 zu Recht. Des Paragraph 63, BewG angesehen werden können, erfolgte die Berücksichtigung dieser Vermögenswerte bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens der Bw. zum 1. Jänner 1993 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage von Aktenteilen und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Die Beschwerde bekämpft den angefochtenen Bescheid ausdrücklich zur Gänze, enthält aber keine Ausführungen zur Bekämpfung der Bestätigung der Wiederaufnahme, durch die die Beschwerdeführerin in den als Beschwerdepunkte geltend gemachten subjektiven Rechten auch nicht verletzt wurde, weshalb die Beschwerde insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war. Die Beschwerde bekämpft den angefochtenen Bescheid ausdrücklich zur Gänze, enthält aber keine Ausführungen zur Bekämpfung der Bestätigung der Wiederaufnahme, durch die die Beschwerdeführerin in den als Beschwerdepunkte geltend gemachten subjektiven Rechten auch nicht verletzt wurde, weshalb die Beschwerde insoweit gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen war.

In der Sache selbst macht die Beschwerdeführerin - unter neuerlichem Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 3. November 1994, 93/15/0082 - geltend, bei wirtschaftlicher Betrachtung handle es sich um eine zusätzliche Einlage in die EM AG im Zusammenhang mit einer indirekten Einlage in deren Tochtergesellschaft in Hongkong. Im Sinne der

zitierten Judikatur sei dies der Beteiligung an der EM AG zuzurechnen, weil die Investoren auf Grund der nicht rückzahlbaren Zuschüsse an die Tochtergesellschaft in Hongkong gemäß der Satzung der EM AG entsprechend an deren Gewinnen und Liquidationserlös beteiligt gewesen seien. Dies habe nichts anderes besagt, als dass die Zuschüsse an die Tochtergesellschaft in Hongkong unmittelbaren Zuschüssen an die EM AG gleichgehalten worden seien. Die Zuschüsse könnten daher nur als Einlage und nicht als Darlehen gewertet werden. Ein schuldrechtliches Verhältnis sei nicht begründet worden, und eine Deutung als Darlehen würde zu einer wirtschaftlichen Verzerrung der Beteiligungsverhältnisse an der EM AG führen.

Was das von der belangten Behörde zitierte Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, VwSlg. 7998/F, anlange, so sei nicht nachvollziehbar, wie es auf der Ebene der Gesellschafter der EM AG zur Behandlung der Zuschüsse als Forderungen führen solle. Der Verwaltungsgerichtshof selbst habe in dem Erkenntnis ausgeführt, die Gelder wären bei der EM AG "als Eigenkapital zu beurteilen gewesen". Das "poolen" von Geldern der Investoren in einer Kapitalgesellschaft könne kein Missbrauch sein. Der einzige Missbrauch, der in dem die EM AG betreffenden Verfahren angenommen worden sei, habe die versuchte Ausnutzung des internationalen Schachtelprivilegs betroffen, weshalb die Zinserträge ja auch der EM AG zugerechnet worden seien.

Von "vereinbarten" Zinserträgen (Anmerkung: wie in der Berufungsvorentscheidung angenommen) könne keine Rede sein, es seien auch tatsächlich abhängig von der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft in Hongkong "unterschiedliche Beträge als Dividenden ausgeschüttet" worden. Der Zusammenhang der Zuschüsse mit der Beteiligung an der EM AG könne auch dann nicht in Abrede gestellt werden, wenn die Veranlagung im Rahmen eines "Steuersparmodells" erfolgt sei.

Schließlich wird unter dem Gesichtspunkt der behaupteten Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht, die belangte Behörde habe aus den umfangreichen ihr zur Verfügung gestandenen Unterlagen keinerlei nähere Feststellungen getroffen und sich mit den vertraglichen Grundlagen der Beteiligung und der Zuschüsse nicht auseinandergesetzt, sondern sich lediglich auf die allgemein gehaltene Prognose betreffend die Dividende im laufenden Jahr gestützt.

§ 63 BewG lautet: Paragraph 63, BewG lautet:

"§ 63. Begünstigung für Beteiligungen

Beteiligungen von Vermögensteuerpflichtigen im Sinne der §§ 1 Abs. 1 Z 2 und 2 Abs. 1 Z 2 des Vermögensteuergesetzes 1954 gehören nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht zum gewerblichen Betrieb: Beteiligungen von Vermögensteuerpflichtigen im Sinne der Paragraphen eins, Absatz eins, Ziffer 2 und 2 Absatz eins, Ziffer 2, des Vermögensteuergesetzes 1954 gehören nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht zum gewerblichen Betrieb:

1. Beteiligungen an inländischen Körperschaften müssen in Form von Gesellschaftsanteilen, Genossenschaftsanteilen, Genussrechten oder Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes bestehen;
2. Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, müssen nachweislich seit Beginn des Wirtschaftsjahres, das dem Feststellungszeitpunkt vorangeht, mindestens aber seit zwölf Monaten, ununterbrochen und unmittelbar an dem Grund- oder Stammkapital der ausländischen Gesellschaft in Form von Gesellschaftsanteilen mindestens zu einem Viertel bestehen. Die Frist gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben worden sind, soweit sich das Beteiligungsverhältnis dadurch nicht erhöht hat. Der Unternehmensgegenstand der ausländischen Gesellschaft darf zu nicht mehr als 25 % im Verwalten von eigenen Forderungswertpapieren (Teilschuldverschreibungen, Pfandbriefe, Kommunalschuldverschreibungen und ähnliche Wertpapiere) und Beteiligungen an anderen Unternehmen mit einem derartigen Unternehmensgegenstand liegen, es sei denn, die Gesellschaft unterhält einen Bankbetrieb."

Der Kritik der Beschwerdeführerin an der Begründung, mit der die belangte Behörde die strittigen Beträge nicht als Beteiligung im Sinne dieser Bestimmung wertete, ist zunächst insofern beizupflichten, als sich die belangte Behörde mit dem Sachverhalt und den im Verwaltungsverfahren vorgetragenen Argumenten der Beschwerdeführerin auf der Ebene der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO nicht näher auseinandergesetzt und insbesondere der Frage, von wem und auf welche Weise den Investoren als Gegenleistung für die an die Gesellschaft

in Hongkong hingegebenen Zuschüsse oder als Rückzahlung derselben wieder Mittel zufließen würden, keine Beachtung geschenkt hat. So wird etwa zu der von der Beschwerdeführerin mehrfach aufgeworfenen Frage, welchem Darlehensnehmer ihre Rechtsvorgängerinnen die Darlehen gegeben haben sollten, im angefochtenen Bescheid nicht Stellung genommen. Ein Beleg fehlt im Übrigen auch für die Behauptung, es sei die im Prospekt in Aussicht gestellte Verzinsung in Höhe von 6,5 % "tatsächlich auch verrechnet" worden. Der Kritik der Beschwerdeführerin an der Begründung, mit der die belangte Behörde die strittigen Beträge nicht als Beteiligung im Sinne dieser Bestimmung wertete, ist zunächst insofern beizupflichten, als sich die belangte Behörde mit dem Sachverhalt und den im Verwaltungsverfahren vorgetragenen Argumenten der Beschwerdeführerin auf der Ebene der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des Paragraph 21, BAO nicht näher auseinandergesetzt und insbesondere der Frage, von wem und auf welche Weise den Investoren als Gegenleistung für die an die Gesellschaft in Hongkong hingegebenen Zuschüsse oder als Rückzahlung derselben wieder Mittel zufließen würden, keine Beachtung geschenkt hat. So wird etwa zu der von der Beschwerdeführerin mehrfach aufgeworfenen Frage, welchem Darlehensnehmer ihre Rechtsvorgängerinnen die Darlehen gegeben haben sollten, im angefochtenen Bescheid nicht Stellung genommen. Ein Beleg fehlt im Übrigen auch für die Behauptung, es sei die im Prospekt in Aussicht gestellte Verzinsung in Höhe von 6,5 % "tatsächlich auch verrechnet" worden.

Dass die Zuschüsse "zweifellos nicht im Zusammenhang" mit dem Erwerb der Aktien an der EM AG gestanden seien, begründet die belangte Behörde nur mit dem Hinweis auf ein "Steuersparmodell" und damit letztlich mit der rechtlichen Beurteilung dieses Modells in dem von ihr zitierten Erkenntnis vom 19. Jänner 2005. Diese Begründung, mit der im angefochtenen Bescheid erstmals im vorliegenden Verfahren und nur indirekt die Frage eines Missbrauchs im Sinne des § 22 BAO ins Spiel gebracht wurde, kann aus den in der Beschwerde zutreffend aufgezeigten Gründen nicht ausreichen, um eine nähere Erörterung der vertraglichen Gestaltung der Zuschüsse zu erübrigen, zumal nicht erkennbar ist, dass und in welcher Weise die belangte Behörde nun ihrerseits gemäß § 22 Abs. 2 BAO auch gegenüber der Beschwerdeführerin und in Bezug auf das Verhältnis ihrer Rechtsvorgängerinnen zur EM AG eine andere als die gewählte Gestaltung zugrunde legen wolle. Dass die Zuschüsse "zweifellos nicht im Zusammenhang" mit dem Erwerb der Aktien an der EM AG gestanden seien, begründet die belangte Behörde nur mit dem Hinweis auf ein "Steuersparmodell" und damit letztlich mit der rechtlichen Beurteilung dieses Modells in dem von ihr zitierten Erkenntnis vom 19. Jänner 2005. Diese Begründung, mit der im angefochtenen Bescheid erstmals im vorliegenden Verfahren und nur indirekt die Frage eines Missbrauchs im Sinne des Paragraph 22, BAO ins Spiel gebracht wurde, kann aus den in der Beschwerde zutreffend aufgezeigten Gründen nicht ausreichen, um eine nähere Erörterung der vertraglichen Gestaltung der Zuschüsse zu erübrigen, zumal nicht erkennbar ist, dass und in welcher Weise die belangte Behörde nun ihrerseits gemäß Paragraph 22, Absatz 2, BAO auch gegenüber der Beschwerdeführerin und in Bezug auf das Verhältnis ihrer Rechtsvorgängerinnen zur EM AG eine andere als die gewählte Gestaltung zugrunde legen wolle.

Die belangte Behörde hält der Beschwerdeführerin entgegen, nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in dem die EM AG betreffenden Erkenntnis stehe ein rechtskräftiger Abgabenbescheid, mit dem gegen ein Steuersubjekt ein bestimmter Abgabenanspruch geltend gemacht worden sei, der Geltendmachung eines auf der selben Tatbestandsverwirklichung beruhenden Abgabenanspruches gegen ein anderes Steuersubjekt grundsätzlich nicht entgegen. Dieser Hinweis der belangten Behörde bedarf insofern der Ergänzung, als die Ausführungen in dem von ihr zitierten Erkenntnis und in der dort erwähnten Vorjudikatur nicht zum Ausdruck bringen, von zwei einander widersprechenden Bescheiden könnten beide richtig sein. Sie bringen zum Ausdruck, ein gegenüber einem Steuersubjekt rechtskräftiger Bescheid hindere die richtige Entscheidung in einem späteren ein anderes Steuersubjekt betreffenden Verfahren auch dann nicht, wenn sie zu den dem früheren Bescheid zugrunde gelegten Annahmen im Widerspruch stehe. Das abschließende Argument der belangten Behörde, im vorliegenden Fall sei es auch "maßgebend", dass eine

Besteuerung der strittigen Geldmittel "bei der EM ... nicht

stattgefunden hat", widerspricht dieser das Verhältnis der zu treffenden Entscheidung zu Bescheiden gegenüber anderen Steuersubjekten betreffenden Judikatur, auf die sich die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin beruft. Der Umstand, dass eine Doppelbesteuerung gar nicht stattfinden kann, weil eine Beteiligung an einer Gesellschaft vorliegt, die keiner Ertragsbesteuerung unterliegt, spielte zwar in dem die EM AG

betreffenden Verfahren unter dem Gesichtspunkt der "Vergleichbarkeit" der ausländischen Gesellschaft eine Rolle. Ob bei einer inländischen Gesellschaft eine Besteuerung stattgefunden hat oder nicht, ist hingegen in einem späteren Verfahren in Konstellationen der vorliegenden Art bedeutungslos.

Zumindest in diesem Punkt hat die belangte Behörde auch die Rechtslage verkannt, weshalb der angefochtene Bescheid insoweit, als er nicht die Wiederaufnahme betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war. Zumindest in diesem Punkt hat die belangte Behörde auch die Rechtslage verkannt, weshalb der angefochtene Bescheid insoweit, als er nicht die Wiederaufnahme betrifft, gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Wien, am 20. Oktober 2010

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2005130108.X00

Im RIS seit

19.11.2010

Zuletzt aktualisiert am

14.03.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at