jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/7/24 2007/14/0029

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.07.2007

Index

E1E;
E6C;
E6J;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
59/04 EU - EWR;

Norm

11997E043 EG Art43;
11997E048 EG Art48;
11997E049 EG Art49;
11997E056 EG Art56;
61989CC0355 DHSS / Barr and Montrose Holdings Schlussantrag;
62004CJ0196 Cadbury Schweppes VORAB;
62005CJ0157 Holböck VORAB;
BAO §22;
KStG 1988 §10 Abs2 idF 1993/694;
KStG 1988 §10 Abs3 idF 1994/681;
KStG 1988 §10 Z5 idF 1989/660;
KStG 1988 §7 Abs4 idF 1989/660;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Holeschofsky als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde der I AG in Wien (als Rechtsnachfolgerin der S Vermögensverwaltungs AG), vertreten durch bpv Hügel, Rechtsanwälte OEG in 1220 Wien, ARES-Tower, Donau-City-Straße 11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 5. November 2003, Zl. RV/1430- W/02, betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerverfahren 1993, Körperschaftsteuer 1993 bis 1995 sowie Gewerbesteuer 1993 und 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Buch- und Betriebsprüfung bei der S Vermögensverwaltungs AG (deren Rechtsnachfolgerin die beschwerdeführende Partei ist) vom 28. September 1999 ist unter Punkt 4. ein "Anlagemodell für Großanleger (Kapitalgesellschaften)" wie folgt umschrieben:

"Die S Vermögensverwaltungs AG wickelte im Prüfungszeitraum (Anmerkung: das ist hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer der Zeitraum 1992 bis 1995, hinsichtlich der Gewerbesteuer der Zeitraum 1992 bis 1994) das sogenannte 'ANLAGE MODELL S AG, Ertragreiches Veranlagungsmodell für Großanleger (Kapitalgesellschaften)' ab. In dem diesbezüglichen Prospekt der beschwerdeführenden Partei, die dieses Modell 'gestionierte', sind folgende Eckpunkte angeführt:

-

Zeichnung durch Erwerb von Aktien der S Vermögensverwaltungs AG; diese erhält steuerfreie Ausschüttungen aus Beteiligungen und gibt sie als Dividende an die Anleger weiter.

-

Gewinn von 5,9 bis 6,9 % steuerfrei (dies entspricht einem Ertrag von 11,3 bis 12,9 % vor Steuern)

-

Jährlich im Vorhinein festgelegte durch die I garantierte Mindestdividende

-

Kapital durch die I garantiert

-

Bindung in der Regel ein Jahr, Rücknahmeverpflichtung durch I.

Zur Durchführung dieses Modells wurden folgende Gesellschaften gegründet: Die S Vermögensverwaltungs AG Wien (in der Folge S/Wien) im Mai 1992 durch die beschwerdeführende Partei und einen Gründungshelfer; das Gründungskapital betrug ursprünglich S 1 Mio. und wurde sukzessive (entsprechend der Inanspruchnahme des Modells) auf S 146 Mio. aufgestockt (31. Mai 1993) und sodann wieder auf S 107,7 Mio. reduziert (31. Mai 1994).

Die S Beteiligungsholding AG, Luxemburg (in der Folge S/Luxemburg), wurde durch die S/Wien ebenfalls im Mai 1992 gegründet, für die Abwicklung des Anlagemodells für ca. ein Jahr genutzt und per 15. September 1993 liquidiert. An deren Stelle trat

die S Investments Limited, Jersey (in der Folge S/Jersey), die am 10. März 1993 durch die S/Wien gegründet wurde.

Der erste Gesellschafter der S/Wien - die beschwerdeführende Partei - gewährte sukzessive im 2. Halbjahr 1992 und im

1. Halbjahr 1993 Großmutter-Zuschüsse an die S/Luxemburg in Form von unverzinsten Darlehen in 9-facher Höhe des Nominalkapitals; auf die Rückzahlung der Großmutter-Zuschüsse wurde binnen weniger Tage verzichtet.

Bei S/Wien wurden diese Großmutter-Zuschüsse auf 'Beteiligung' an 'Kapitalrücklage' gebucht.

Die Großmutter-Zuschüsse wurden auf ein Devisenauslandskonto der S/Luxemburg bei der beschwerdeführenden Partei überwiesen.

Die S/Luxemburg veranlagte die erhaltenen Großmutter-Zuschüsse ausschließlich bei der beschwerdeführenden Partei in Form von Schuldscheindarlehen. Sie erwirtschaftete dadurch Zinsgewinne (Zinsaufwand bei der beschwerdeführenden Partei), die später an S/Wien und durch diese an Anleger steuerfrei ausgeschüttet wurden. Sowohl die Zuschüsse der beschwerdeführenden Partei als auch die Rückflüsse erfolgten ausschließlich buchmäßig durch Umbuchungsvorgänge auf Devisenauslandskonten. Tatsächliche Transfers in Schilling oder in einer anderen Währung konnten nicht festgestellt werden.

Zeitnah zur Gewährung des Großmutter-Zuschusses (und den Verzicht auf dessen Rückzahlung) durch die

beschwerdeführende Partei verkaufte die beschwerdeführende Partei die nunmehr 'schwere' Beteiligung an der S/Luxemburg ('schwer', da deren Wert durch den Großmutter-Zuschuss auf das 10-fache des Nominales angestiegen war) in gewünschten Tranchen an österreichische Kapitalgesellschaften (Anleger). Der Verkauf erfolge zu Buchwerten, daher entstand kein Veräußerungsverlust bei der beschwerdeführenden Partei.

Die infolge der Veranlagung bei der beschwerdeführenden Partei erwirtschafteten Zinsgewinne (aus Schuldscheindarlehen) flossen 1993 im Zuge der Liquidation der S/Luxemburg und in den Jahren 1994 und 1995 durch Ausschüttungen der S/Jersey steuerfrei an die S/Wien, die ihrerseits - wie näher dargestellt wird - steuerfrei an die österreichischen Anleger ausschüttete."

Diesen Sachverhalt würdigte die Finanzverwaltung als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes, der von der österreichischen S Vermögensverwaltungs AG (S/Wien) zu verantworten sei: Ein Zinsaufwand, der sich bei der (in Österreich ansässigen) beschwerdeführenden Partei steuermindernd auswirke, werde buchmäßig als Zinsertrag der luxemburgischen bzw. der (später) auf Jersey etablierten Basisgesellschaft gutgeschrieben. Diese Zinserträge würden durch Ausschüttungen der Basisgesellschaft an die österreichische Zwischengesellschaft (die S/Wien) unter Ausnutzung der internationalen Schachtelbegünstigung in in Österreich steuerfreie Beteiligungserträge transformiert und sodann auf Grund der allgemeinen Beteiligungsbefreiung des § 10 KStG 1988 steuerfrei an die österreichischen Anleger weiter geschüttet. Die Beteiligung der Großanleger wäre "an sich nicht missbrauchsverdächtig", wenn die bei der S/Wien gebündelten Beträge der beschwerdeführenden Partei als Einlagen (etwa in Form von Schuldscheindarlehen) zur Verfügung gestellt worden wären. Im gegenständlichen Fall werde aber der Missbrauchstatbestand auf der Ebene der S/Wien angenommen, da diese Zwischengesellschaft nicht direkt bei der beschwerdeführenden Partei veranlagt habe, sondern sich dafür zur Vermeidung der Steuerpflicht der österreichischen Zinserträge einer Basisgesellschaft bedient habe.

Erkennbar wird hinsichtlich der Wiederaufnahme hier darauf verwiesen, dass das eingangs erwähnte Prospekt den Abgabenbehörden bisher noch nicht bekannt gewesen sei. In der im Zuge des Berufungsverfahrens erstatteten Stellungnahme vom 21. Juli 2000 wird dies noch dahin ergänzt, dass u.a. anlegerindividuelle Renditeberechnungen, Aktionärslisten, Darlehensverträge zwischen der beschwerdeführenden Partei und S/Luxemburg bzw. S/Jersey, Vereinbarungen betreffend den Rückzahlungsverzicht, (nicht näher genannte) Belege aus dem Rechnungswesen der S/Luxemburg (u.a. hinsichtlich der Domizilierungskosten), Verbriefung der Aktienverkäufe, Abschlüsse der Jahre 1992 ff für S/Luxemburg bzw. S/Jersey und Protokolle der HV 1993 und der AR-Sitzungen 1993 der S/Wien maßgebend für die Wiederaufnahme gewesen seien.

Dieser Ansicht folgend erließ die Abgabenbehörde erster Instanz Bescheide u.a. betreffend die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerverfahren 1993, betreffend die Körperschaftsteuer 1993 bis 1995 sowie die Gewerbesteuer 1993 und 1994.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde eine dagegen erhobene Berufung der beschwerdeführenden Partei als unbegründet ab und sprach aus, dass die (vor ihr) angefochtenen Bescheide unverändert blieben.

Begründend führte die belangte Behörde unter anderem aus, der Steuerpflichtige sei grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erziele. Als Missbrauch sei hingegen eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde; es sei dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheine, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenke, oder ob er ohne das Resultat der Steuervermeidung einfach unverständlich wäre (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 10. Dezember 1991, Zl. 91/14/0154).

Im Allgemeinen erfülle nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern stets eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden werde. Realakte für sich, wie im Beschwerdefall etwa die Übertragung einer Beteiligung, oder auch die Gründung einer Kapitalgesellschaft als solche, also Akte, die nicht untrennbar Teil einer Gesamtgestaltung seien, könnten den Missbrauchtatbestand nicht erfüllen. Die Übertragung einer Beteiligung als solche könne ebenso wie eine allfällige Gesellschaftsgründung "nicht bei Seite geschoben werden". Fraglich könne nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken diene, die vorgegeben würden. Wenn dies zu verneinen sei, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnehme

oder keine zwischengeschaltete sinnvolle Funktion erfülle, seien die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. In identer Weise sei die Zwischenschaltung ausländischer Basisgesellschaften zu sehen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, Zl. 93/13/0185). Die Betriebsprüfung habe in der streitgegenständlichen Gestaltung einen Missbrauch erblickt. Es stelle sich die Frage, ob die beiden Gesellschaften in Luxemburg bzw. in Jersey nur "Durchlaufgesellschaften" gewesen seien, oder ob sie eine sinnvolle zwischengeschaltete Funktion erfüllt hätten.

Der Umweg der "Re-Veranlagung" bei der beschwerdeführenden Partei (Großmuttergesellschaft) über die Sitz- bzw. Basisgesellschaften in Luxemburg und auf Jersey samt steuerfreiem Dividendenertrag an die S/Wien sei nach Ansicht der belangten Behörde nur zum Zweck der Steuerersparnis erfolgt und stelle sich als "unangemessen und ungewöhnlich dar". Durch die Zwischenschaltung der Sitzgesellschaften habe sichergestellt werden sollen, dass die Zinsgewinne bei der S/Wien "quasi steuerfrei bleiben sollten" (steuerfreie Ausschüttungen aus den Sitzgesellschaften an die S/Wien und als Folge höhere Dividendenversprechen an die potenziellen Gesellschafter und höherer Anreiz, Aktien an der S/Wien von der beschwerdeführenden Partei zu kaufen), während der Zinsaufwand bei der beschwerdeführenden Partei steuerlich abzugsfähig bleiben sollte.

Der beschwerdeführenden Partei sei zuzustimmen, dass in Planrechnungen der Einfluss von Steuern auf die Rendite eines Geschäftes selbstverständlich mit einbezogen werde und dies eine betriebswirtschaftliche Selbstverständlichkeit sei. Jede Steuervermeidung, sei sie legal oder illegal, beeinflusse die Rentabilität. Aus der Gesamtheit der Einflussfaktoren bei einem Geschäft, wobei der Einfluss von Steuern ein wesentliches Kriterium sei, ergebe sich naturgemäß die Entscheidung, ob ein mögliches Geschäft rentabel und sinnvoll sei und durchgeführt werden solle oder nicht. Gewinnverlagerungen an Sitzgesellschaften bzw. die Flucht in Steueroasenländer zählten jedoch nicht zu den vom österreichischen Steuerrecht geförderten Handlungen der Steuerpflichtigen. Die innerstaatlichen Maßnahmen gegen die Zwischenschaltung von Durchlaufgesellschaften gründeten sich in Österreich im Wesentlichen auf die §§ 21 ff BAO.

Das sogenannte internationale Schachtelprivileg solle unter anderem steuerliche Hemmnisse bei der vor allem für die österreichische Exportwirtschaft bedeutsamen Kapitalverflechtung über die Grenze vermeiden. Bei Nichterfüllung der gesetzlichen Voraussetzung greife die Befreiungsbestimmung der internationalen Schachtelbeteiligung nicht, eines Missbrauches bedürfe es hiebei nicht. Die Argumentation der beschwerdeführenden Partei, dass die Regelung über die internationale Schachtelbeteiligung in Form des § 7 Abs. 4 KStG (später § 10 Abs. 2 KStG) die Anwendung des § 22 BAO ausschließe, könne daher nicht überzeugen und sei verfehlt.

Domizil- bzw. Sitzgesellschaften würden zumeist in dem "Oasenland" nach dessen Recht errichtet, verfügten aber üblicher Weise über kein eigenes Personal und wickelten ihre Geschäfte durch den "Domizilträger" (in der Regel Rechtsanwälte, Notare, Treuhandunternehmen, spezialisierte Berater usw.) ab. Dieser "Domizilträger" kümmere sich üblicher Weise auch um die treuhändige Funktion des Verwaltungsrates bzw. des Geschäftsführers. Betreffend die angefallenen Kosten der "Unterhaltung" der S/Luxemburg - so die belangte Behörde in der Folge weiter - seien vergleichsweise die Abrechnungen über die Verwaltungshonorare der Jahre 1993 und 1992 aktenkundig. Tätig für die erwähnte Gesellschaft in Luxemburg seien insbesondere ein näher genanntes Advokatenbüro (von dem zwei Mitglieder des Verwaltungsrates gestellt worden seien) und eine gleichfalls näher genannte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit dem Sitz in Luxemburg geworden. Die auf dem Briefpapier der S/Luxemburg angegebene Adresse sei ident mit der Anschrift der genannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Ersichtlich sei auch die "qualite de domicilaire" laut luxemburgischer "taxe d'abonnenment" - Erklärung. Im vorgelegten Gutachten werde zur Steuersituation in Luxemburg ausgeführt, dass für Holdinggesellschaften jährlich eine geringe taxe d'abonnenment zu leisten sei und bei Gründung eine Registrierungstaxe von 1 % anfalle. Es werde noch ausdrücklich hinzugefügt, dass als wesentliche Voraussetzung für die Zuerkennung des Holdingprivilegs die Gesellschaft keine aktive, unmittelbar kommerzielle oder industrielle Aktivität haben dürfe.

Die Begründung der beschwerdeführenden Partei hinsichtlich der Wahl des Standortes mit einem "leistungsfähigen Bankwesen" und der "Nähe zum Finanzplatz London" (im Falle der S/Jersey) könne nicht nachvollzogen werden; die aus Österreich stammenden Gelder (Darlehen bzw. Großmutter-Zuschüsse der beschwerdeführenden Partei) seien nämlich wieder bei der beschwerdeführenden Partei (Großmuttergesellschaft) in Österreich veranlagt worden. Die hauptsächlich in Form von Schuldscheindarlehen bei der beschwerdeführenden Partei veranlagten Mittel (laut Jahresabschluss Mai 1994 der beschwerdeführenden Partei seien auch im Zuge der Liquidation der S/Luxemburg

nachrangige Anleihen und Aktien der beschwerdeführenden Partei von dieser im untergeordneten Ausmaß übernommen worden) stellten eine Veranlagungsform dar, die keines besonderen Know-hows oder eines örtlich leistungsfähigen Bankwesens beduft habe. Auch zusätzliche stabile Währungsverhältnisse seien nicht notwendig gewesen, da die Gelder wieder in Schilling veranlagt worden seien. Dementsprechend habe auch die beschwerdeführende Partei in ihrer Berufungsschrift angeführt, dass es eine vernünftige kaufmännische Entscheidung dargestellt habe, in österreichischen Schilling zur Verfügung stehende Liquidität wiederum in dieser Währung zu veranlagen, da jegliches Konvertieren und Veranlagen in Fremdwährungen Spesen in beträchtlichem Ausmaß verursachen würde.

Tatsächliche Transfers von Veranlagungsgeldern zwischen Wien und Luxemburg sowie Jersey seien nicht erfolgt. Es hätten lediglich Umbuchungsvorgänge zwischen den bei der beschwerdeführenden Partei geführten Konten stattgefunden. Es möge übliche Bankpraxis sein, dass Überweisungen zwischen Kunden, die bei derselben Bank Konten unterhielten "bankintern" und nicht unter Zwischenschaltung einer weiteren Bank durchgeführt würden und dass Konten von Überweisenden und Empfängern häufig bei ein und derselben Bank bestünden. Schon das Grundkonzept des "Luxemburg/Jersey-Veranlagungsmodells" zeuge jedoch davon, dass eine Einschaltung anderer Banken nicht notwendig gewesen sei und die zu veranlagenden Gelder Österreich nie verlassen hätten.

Wenn die beschwerdeführende Partei weiter darauf hinweise, dass ein besonderes Interesse daran bestanden habe, Finanzmittel "ausländischer Gesellschaften durch die S/Luxemburg bzw. die S/Jersey zu requirieren" und sich die beschwerdeführende Partei mit ihrem Angebot durchgesetzt habe, sei dazu festzuhalten, dass die S/Wien bei dieser Konstruktion selbst keine Finanzmittel ausländischer Gesellschaften akquiriert habe, sondern die über den Umweg der Sitzgesellschaften bei der beschwerdeführenden Partei veranlagten Geldmittel ursprünglich selbst von dieser stammten (unverzinste Darlehen bzw. Großmutter-Zuschüsse) und Fremdmittel von (österreichischen) Unternehmungen (Großunternehmungen und Kreditinstitute) an die beschwerdeführende Partei nur infolge des Verkaufes der Aktien der S/Wien (Muttergesellschaft) geflossen seien, wobei diese österreichischen Unternehmungen durch Abgabe einer Vollmacht (zur Vertretung in den ordentlichen und außerordentlichen Hauptversammlungen) an den steuerlichen Vertreter der S/Wien faktisch keine gesellschaftsrechtliche Mitbestimmungsmöglichkeit gehabt hätten.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass schon bei Konzeption des Veranlagungsmodells die Re-Veranlagung der Geldmittel bei der beschwerdeführenden Partei geplant gewesen sei und die Vertreter der Sitzgesellschaften in den "Steueroasen" nie wirklich ernsthaft nach Alternativveranlagungen gesucht hätten. Wie schon bei der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, seien keinerlei Nachweise angeboten oder erbracht worden, dass in der "Luxemburg-Phase" Vergleichsanbote eingeholt worden seien. Betreffend die "Jersey-Phase" der Zwischenschaltung liege nur ein Schreiben vom 7. Jänner 2000 (somit nach dem Betriebsprüfungsverfahren erstellt) vom Direktor der Y-Limited vor, dass er auch "interest rate quotes" von der B und der C erhalten habe. Nach einer Aktennotiz der beschwerdeführenden Partei vom 28. August 2000 (ebenfalls nach dem Betriebsprüfungsverfahren erstellt) sei über diese ebenfalls ein Zinssatz der B AG an diesen Direktor weitergeleitet worden. Konkrete Auskünfte betreffend die genannten Banken oder Namen der damaligen Kontaktpersonen seien nicht erbracht worden. Nach den Angaben der beschwerdeführenden Partei habe es sich um Geschäfte mit Festgeldcharakter gehandelt, bei denen es nicht üblich sei, schriftliche Angebote einzuholen. Ungewöhnlich erscheine auch die Begründung der beschwerdeführenden Partei in diesem Zusammenhang, wenn hinsichtlich der Standortwahl mit "einem leistungsfähigen Bankwesen" und der "Nähe zum Finanzplatz London" argumentiert werde und dann trotzdem bei österreichischen Banken, die direkt bzw. indirekt Großaktionäre der beschwerdeführenden Bank seien, über Jersey angefragt worden sein soll. Weiters solle nach dem Memorandum des erwähnten Direktors der Y-Limited vom 3. Oktober 2000 (gleichfalls erstellt nach dem Betriebsprüfungsverfahren) das Fax vom 24. November 1993 Zinssatz-Angebotseinholungen (für wen sei nicht ersichtlich) bei der B Bank in Jersey betreffen. Bei dieser handle es sich - wie auch bei der beschwerdeführenden Partei - aber um die beiden angegebenen Bankverbindungen auf dem Briefpapier der Y-Limited in Jersey.

Auch hinsichtlich jener Teile der Geldmittel, die bei einer näher genannten Limited mit Sitz in Jersey veranlagt worden seien, sei festzuhalten, dass diese Gesellschaft ebenfalls wieder bei der beschwerdeführenden Partei veranlagt habe; weiters bestehe ein Nahbereich zur S/Jersey. So habe deren Direktor sowohl für die S/Jersey als auch für diese Limited gezeichnet.

Soweit die beschwerdeführende Partei vorgebracht habe, dass die S/Luxemburg ab 27. Mai 1992 auch 100 %

Gesellschafter einer näher genannten GmbH mit Sitz in Wien gewesen sei, sei - abgesehen von der wertmäßigen Bedeutungslosigkeit dieser Beteiligung - festzuhalten, dass die GmbH zu einer "der zahlreichen GmbHs mit dem selben Firmenwortlaut" des Konzerns der beschwerdeführenden Partei zähle; die Anteile an dieser GmbH seien offensichtlich, wie laut Wirtschaftsprüfungsbericht auch Aktien und Schuldverschreibungen der beschwerdeführenden Partei, im Zuge der Liquidation der S/Luxemburg, von der S/Wien "übernommen" worden.

Wenn die beschwerdeführende Partei weiter in ihrem Fax vom 17. April 1997 vorgebracht habe, dass es der beschwerdeführenden Partei verboten gewesen sei, Spar- und Giraleinlagen hereinzunehmen, und die vorliegende Konstruktion eine Möglichkeit geboten habe, trotz der Einschränkungen durch die Konzession und mit Genehmigung des Aufsichtsrates zu günstigen Refinanzierungsmitteln zu kommen, so beruhe die "Günstigkeit" der Refinanzierung in Form von Aktienverkaufserlösen an der S/Wien ausschließlich nur auf der Umgehung der Steuerpflicht, indem die von der beschwerdeführenden Partei gegründete S/Wien über den Umweg der Sitzgesellschaften die unverzinsten Darlehen bzw. Großmutter-Zuschüsse der beschwerdeführenden Partei wieder bei dieser in Form von Schuldscheindarlehen "steuerfrei" veranlagt habe; dadurch habe sich ein Wettbewerbsvorteil in Form des Angebots von vorteilhaften Renditen an potenzielle Aktienkäufer und somit Gesellschafter der S/Wien ergeben.

Die Grundzüge des streitgegenständlichen Steuersparmodells und die direkte Steuersparabsicht würden auch bestätigt durch das Protokoll über die 95. Kreditausschusssitzung des Aufsichtsrates der beschwerdeführenden Partei vom Mai 1992; in diesem werde berichtet, dass bei der Verbilligung der Refinanzierung in jüngster Zeit ein Modell Verwendung finden solle, in dessen Rahmen Doppelbesteuerungsvorteile mit Luxemburg genützt würden. Durch Schaffung von Gesellschaften in Luxemburg, die an Anleger auf Schilling-Nominale lautende Aktien verkauften, erhalte die beschwerdeführende Partei zinsgünstige Refinanzierungsmittel und der Anleger steuerfreie Dividendenerträge. Der abgabensparende Effekt für die S/Wien (und die beschwerdeführende Partei) sei beträchtlich. Er betrage in den geprüften Jahren rund S 85,5 Mio. (Mehrbeträge entsprechend der Betriebsprüfung in den Jahren 1993 bis 1995 an Körperschaft- und Gewerbesteuer). Schon in der Höhe des Betrages zeige sich die Absicht der Steuervermeidung durch diese Konstruktion. Der Körperschaftsteuersatz habe in den Jahren 1993 bis 1995 30 % bzw. 34 % betragen. Hinzu komme noch die Gewerbesteuer für 1993 und 1994. Dem gegenüber stünden nur relativ geringe Gebühren und Verwaltungskosten betreffend die Sitzgesellschaften.

Steuersubjekt sei im vorliegenden Fall die S/Wien, auf deren Ebene der Missbrauch durch die vorgeschobene Zwischenschaltung der Sitzgesellschaften direkt vollzogen worden sei. Dass die Gesellschafter (entsprechend dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei die "institutionellen Anleger") durch höhere Renditen und die beschwerdeführende Partei selbst (durch die bessere Verkaufbarkeit der Aktien an der S/Wien samt steuerlicher Geltendmachung des Zinsaufwandes aus den Schuldscheindarlehen) indirekt finanzielle Vorteile durch den abgabensparende Effekt bei der S/Wien (erhaltene steuerfreie Ausschüttungen durch die zwischengeschalteten Sitzgesellschaften bzw. Nichtversteuerung der Zinserträge aus den Schuldscheindarlehen) lukriert hätten, sei die weitere Folge. Dass das "Steuersparmodell" von der beschwerdeführenden Partei initiiert worden und Personenidentität des für die S/Wien handelnden Vorstandes und auch des Aufsichtsrates mit dem Vorstand und Prokuristen bei der beschwerdeführenden Partei bestanden habe, ergebe sich aus der Aktenlage. Dem entsprechend belaufe sich der von der beschwerdeführenden Partei an die S/Wien weiter verrechnete Personal-, Sach- und Beratungsaufwand in den Jahren 1993 bis 1995 auf jeweils EUR 1,2 Mio. bis EUR 2,2 Mio. Die Gründung der S/Wien oder die Übertragung der Anteile dieser Gesellschaft an die österreichischen Anleger erfüllten den Missbrauchstatbestand nicht. Die Abgabenpflicht werde grundsätzlich nicht gemindert, wenn Gesellschaftsanteile an der S/Wien verkauft worden seien und damit allfällige Veranlagungswünsche in Aktien von den österreichischen Anlegern erfüllt worden seien und somit indirekt der beschwerdeführenden Partei Refinanzierungsmittel bis zum Rückkauf der Aktien zur Verfügung gestanden seien. Die Umgehung der Steuerpflicht werde erst durch die Zwischenschaltung der Gesellschaften in den "Oasenländern" bewirkt, die Tochtergesellschaften der S/Wien gewesen seien und über welche die zu veranlagenden Gelder zum Schein geschleust worden seien.

Entsprechend dem Jahresabschluss der beschwerdeführenden Partei zum 31. Dezember 1993 sei diese zum Betrieb sämtlicher Bankgeschäfte, soweit diese zur Finanzierung von Investitionsvorhaben von Unternehmungen überwiegend in Österreich erforderlich seien, insbesondere zur Aufnahme von Refinanzierungsmitteln auch durch Ausgabe von Schuldverschreibungen und zur Übernahme von Haftungen zur Finanzierung solcher Investitionsvorhaben berechtigt. Die Bewilligungen berechtigten nicht zur Ausgabe von Pfandbriefen oder Kommunalschuldverschreibungen und zur

Hereinnahme von Spar- oder Giraleinlagen. Die beschwerdeführende Bank sei hinsichtlich der ihr eigentümlichen Bankgeschäfte vom Halten der Mindestreserven ausgenommen. Aus der Vorbehaltsbeantwortung der S/Wien gehe hervor, dass es keine Bestimmung gebe, die es der beschwerdeführenden Partei erlaubte, Schuldscheindarlehen nur gegenüber ausländischen Gesellschaften hereinzunehmen und es verbiete, Schuldscheindarlehen gegenüber österreichischen Unternehmen hereinzunehmen. Schuldscheindarlehen seien laut Eigendarstellung, wie auch Namenschuldverschreibungen, den Emissionen ähnlich, wobei die Ausgabe von Schuldverschreibungen ausdrücklich in der Satzung der beschwerdeführenden Partei unter dem Unternehmensgegenstand erwähnt sei. Definitionsgemäß handle es sich bei Schuldscheindarlehen um längerfristige Kredite an Großunternehmen, an die öffentliche Hand und bestimmte Kreditinstitute mit Sonderfinanzierungsaufgaben, wobei die Schuldscheindarlehen bezüglich ihrer Ausstattung viel Ähnlichkeit mit Anleihen hätten, aber nicht an der Börse gehandelt würden. Bei den Schuldscheindarlehen handle es sich somit nach der zutreffenden Eigendarstellung der S/Wien weder um Spar- oder Giraleinlagen und auch um kein Massen- oder Mengengeschäft auf "breiter Basis". Nach der vorgelegten Gesprächsnotiz der beschwerdeführenden Partei vom 3. Juli 1991 sei eine Einbeziehung derselben in die Mindestreserveverpflichtung nur dann zu "befürchten", wenn die beschwerdeführende Partei "andere als ihre Sonderfinanzierungsaufgaben" betreibe. Auch lauteten die nunmehrigen Schuldscheindarlehen im Zusammenhang mit den Sitzgesellschaften vergleichsweise trotzdem auf Schilling und nicht auf eine "unverdächtige" Fremdwährung. Es sei somit nicht nachvollziehbar, warum die S/Wien, quasi die "Tochterunternehmung" der beschwerdeführenden Partei nicht Schuldscheindarlehen (oder ähnliche Veranlagungsformen) der beschwerdeführenden Partei gezeichnet haben sollte und diese Schuldscheindarlehen über die Sitzgesellschaften in den "Steueroasen" laufen mussten.

Auch bei der hypothetischen Diskussion betreffend die Gesamtaufhebung der Mindestreservefreiheit der beschwerdeführenden Partei bei Ausweitung der Geschäftstätigkeit (zum Beispiel durch das angeführte und im vorliegenden Fall nicht zur Diskussion stehende Spareinlagengeschäft) würden sich die Mindestreservekosten entsprechend der Eigendarstellung für die gesamte Geschäftstätigkeit auf S 10 Mio. reduzierbar auf S 3 Mio. pro Jahr belaufen; vergleichsweise belaufe sich der abgabensparende Effekt für die S/Wien durch die Zwischenschaltung der Sitzgesellschaften nur im vorliegenden Berufungsfall schon auf rund S 85,5 Mio. für drei Jahre (somit durchschnittlich S 28,5 Mio. pro Jahr).

Die geschäfts- oder konkurrenzpolitische Argumentation der beschwerdeführenden Partei (vorher der S/Wien) sowie die Argumentation in Richtung Konzessionen und Mindestreserven seien daher nach Ansicht der belangten Behörde nur vorgeschoben.

Abgesehen von der Wertung als Missbrauch im Sinn des § 22 BAO sei zu berücksichtigen, dass Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige sei, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich sei die tatsächliche, nach Außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften komme es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte selbst disponieren könne. Die rechtliche Gestaltung sei nur maßgebend, wenn sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergebe (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 21. Juli 1998, Zl. 93/14/0149). Bei der Einkünftezurechnung komme es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher" Gründe für eine vorgenommene Gestaltung an (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 19. November 1998, Zl. 97/15/0001). Wenn, wie im hier zu beurteilenden Fall, die ausländischen Sitzgesellschaften am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnähmen oder nicht zwischengeschaltete sinnvolle Funktionen erfüllten, seien die Ergebnisse nicht den ausländischen Sitzgesellschaften, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dabei handle es sich um die Frage der sachgerechten Zuordnung und nicht um die Aberkennung der "Existenz" dieser Sitzgesellschaften oder eine Frage der Verletzung der Niederlassungsfreiheit "und dergleichen". Die behauptete tatsächliche (vermögensverwaltende) "eigenverantwortliche Tätigkeit" und die "entsprechende Teilnahme am Erwerbsleben" dieser Sitzgesellschaften oder zwischengeschaltete sinnvolle Funktionen, seien für die belangte Behörde nicht erkennbar und hätten nur vorgetäuscht werden sollen. Die Sitzgesellschaften seien leicht austauschbar, wie auch der Wechsel von Luxemburg nach Jersey zeige. Hinsichtlich der Zwischenschaltung der Sitzgesellschaften liege zusätzlich auch ein Scheingeschäft bzw. lägen Scheinhandlungen gemäß § 23 Abs. 1 BAO zwischen der S/Wien, der beschwerdeführenden Partei und den Repräsentanten der

Domizilgesellschaften vor, wobei, wie näher ausgeführt, Personenidentität bei den handelnden Organen der S/Wien und der beschwerdeführenden Partei bestanden habe. Der nach § 23 BAO erforderliche Vorsatz ergebe sich schon aus der geplanten und willentlich gemeinsamen Abwicklung dieses Steuersparmodells durch die S/Wien und die beschwerdeführende Partei. Gemäß § 23 Abs. 1 BAO seien Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Werde durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so sei das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend. Die in Österreich bei der beschwerdeführenden Partei zu veranlagenden österreichischen Gelder hätten nur "papiermäßig" über die ausländischen Gesellschaften in die Steueroasen gebracht werden sollen, um neben der faktischen Steuerfreiheit in den Genuss der internationalen Schachtelbegünstigung zu kommen, wobei der Anschein von (vermögensverwaltend) tätigen ausländischen Gesellschaften habe erzeugt werden sollen. Zinsgewinne bei der S/Wien hätten steuerfrei lukriert werden sollen, während der Zinsaufwand bei der beschwerdeführenden Partei steuerlich hätte abzugsfähig bleiben sollen. Von reinen Umgehungsgeschäften könne daher im vorliegenden Fall nicht mehr gesprochen werden; außersteuerliche Motive seien für die Scheingeschäftsbeurteilung nach § 23 Abs. 1 BAO nicht maßgebend (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2002, Zl. 98/13/0053).

Die von den Sitzgesellschaften erzielten Zinserträge seien daher als unmittelbar von der S/Wien in Österreich erzielt anzusehen, wobei auf Grund der unmittelbaren Zurechnung die Anwendung der internationalen Schachtelbegünstigung nicht möglich sei.

Die beschwerdeführende Partei bekämpft diesen Bescheid vor dem Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift mit dem Antrag erstattet, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die beschwerdeführende Partei hat hierauf repliziert.

In der Folge hat die beschwerdeführende Partei mit einem am 8. Jänner 2007 beim Verwaltungsgerichtshof eingelangten Schriftsatz ergänzende Ausführungen im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 660/1989 waren bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. Bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist der Gewinn nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln.

§ 7 Abs. 4 KStG 1988 in seiner bis zum 31. August 1993 in Geltung gestandenen Fassung BGBl. Nr. 660/1989 hatte folgenden Wortlaut:

"(4) Bei unter Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen bleiben nach Maßgabe des § 10 Z. 5 Gewinnanteile jeder Art aus einer internationalen Schachtelbeteiligung sowie Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung außer Ansatz. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, nachweislich in Form von Gesellschaftsrechten unmittelbar mindestens zu 1/4 beteiligt ist. 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."

Nach § 10 Z. 5 KStG 1988 in seiner bis zum 31. August 1993 in Kraft gestandenen Fassung der Novelle BGBl. Nr. 660/1989 waren von der Körperschaftsteuer Beteiligungserträge befreit, zu denen bei internationalen Schachtelbeteiligungen (§ 7 Abs. 4) auch Gewinnanteile jeder Art aus der Beteiligung gezählt wurden, wobei als Voraussetzung definiert war, dass die Beteiligung seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Einkommens maßgeblichen Bilanzstichtag ununterbrochen bestanden hatte; die Frist von zwölf Monaten galt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hatte.

Durch die Novelle BGBl. Nr. 694/1993 wurde die Regelung über die internationale Schachtelbeteiligung aus der Bestimmung des § 7 KStG 1988 entfernt und zur Gänze in die Bestimmung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 übernommen, welche durch die Novelle BGBl. Nr. 694/1993 folgenden Wortlaut erhielt:

"(2) Von der Körperschaftsteuer sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit.

1. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, nachweislich in Form von Gesellschaftsrechten unmittelbar mindestens zu 1/4 beteiligt sind. Der Unternehmensgegenstand der ausländischen Gesellschaften 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.

2. Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen sind:

a) Gewinnanteile jeder Art aus der Beteiligung. Voraussetzung ist, dass die Beteiligung seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Einkommens maßgeblichen Bilanzstichtag ununterbrochen bestanden hat.

b) Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung insoweit als weder für die gesamte Beteiligung noch für Teile hievon der niedrigere Teilwert (§ 6 Z. 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) angesetzt worden ist. Voraussetzung ist, dass die Beteiligung zum letzten Bilanzstichtag vor der Veräußerung ununterbrochen mindestens zwölf Monate bestanden hat.

Die in lit. a und b genannte Frist von zwölf Monaten gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat."

Durch die Novelle BGBl. Nr. 681/1994 erhielt die Bestimmung des § 10 KStG 1988 eine Fassung, nach welcher in einem dritten Absatz dieser Gesetzesbestimmung die Befreiung von Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen von der Körperschaftsteuer im Falle des Vorliegens von Gründen ausgeschlossen wird, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) durch Verordnung anordnet, wobei das Vorliegen derartiger Gründe insbesondere dann angenommen werden kann, wenn etwa der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erzielen, und wenn das Einkommen der ausländischen Gesellschaft etwa auch keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO schließlich kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabenpflicht nicht umgangen oder gemindert werden, wobei nach § 22 Abs. 2 BAO, wenn ein Missbrauch im Sinne des ersten Absatzes dieser Gesetzesbestimmung vorliegt, die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Die beschwerdeführende Partei verweist vor dem Verwaltungsgerichtshof - in Übereinstimmung mit den Annahmen der Abgabenbehörden - darauf, dass mit Verschmelzungsvertrag und Hauptversammlungsbeschluss vom 18. Mai 1998 die S/Wien als übertragende Gesellschaft mit der beschwerdeführenden Partei als aufnehmender Gesellschaft verschmolzen worden sei; die Verschmelzung sei am 1. Juli 1998 ins Firmenbuch eingetragen worden. Der Verwaltungsgerichtshof geht daher in Übereinstimmung mit den Verfahrensparteien von einer Gesamtrechtsnachfolge der beschwerdeführenden Partei zur S/Wien aus.

Die beschwerdeführende Partei wendet sich vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht gegen die rechnerische Richtigkeit der mit Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz je vom 15. Oktober 1999 an sie als Rechtsnachfolgerin der S/Wien gerichteten Vorschreibungen betreffend

a) Festsetzung der Gewerbesteuer für das Jahr 1993 mit

S 9.740.281,--;

b) Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 mit

S 20.852.411,--;

c) Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 mit

S 29.760.276,--;

d) Festsetzung der Gewerbesteuer für das Jahr 1994 mit

S 4.141.588,--; und

e) Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 mit

S 21.254.602.

Der Verwaltungsgerichtshof kann insoweit auch keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides erkennen.

Die beschwerdeführende Partei bekämpft jedoch die Ansicht, es läge ein Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO vor.

Die Beschwerde verweist zutreffend auf das hg. Verfahren zur Zl. 2000/13/0176, in dem der Verwaltungsgerichtshof einen gleichgelagerten Sachverhalt zu entscheiden hatte. In seinem diesbezüglichen Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, auf das im Übrigen gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen werden kann, hat der Verwaltungsgerichtshof unter anderem ausgeführt wie folgt:

"Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet ...

Dass die Befreiung der Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen offenbar seit jeher dazu angetan war und blieb, als Ausgangspunkt so genannter 'Steuersparmodelle' zu

dienen, zeigen nicht nur die ... Gesetzesmaterialien der Novelle

BGBl. Nr. 660/1989, sondern auch die mit BGBl. Nr. 681/1994 in der Bestimmung des § 10 Abs. 3 KStG 1988 geschaffenen Regelungen ... Die von der beschwerdeführenden Gesellschaft wiederholt geäußerte Rechtsansicht, die Bestimmung des § 22 BAO könne im Geltungsbereich der in Rede stehenden Vorschriften des Körperschaftsteuerrechtes keine Anwendung finden, erweist sich auch unter diesem Gesichtspunkt als verfehlt."

An dieser Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof auch in der Folge festgehalten und so etwa in seinem Erkenntnis vom 10. August 2005, Zlen. 2001/13/0018, 0019, ausgesprochen, dass der Anwendung des § 22 BAO im Einzelfall auch im Geltungsbereich gemeinschaftsrechtlicher Normen nicht der Boden entzogen sei (vgl. in diesem Sinne etwa auch das hg. Erkenntnis vom 29. November 2006, Zl. 2003/13/0026).

In ihren Schriftsätzen, eingelangt beim Verwaltungsgerichtshof am 7. Februar 2005 und am 8. Jänner 2007 argumentiert die beschwerdeführende Partei daher im Wesentlichen aus dem Gemeinschaftsrecht. Im zuletzt erwähnten Schriftsatz verweist die beschwerdeführende Partei auf das auch für den Beschwerdefall maßgebende Urteil des EuGH vom 12. September 2006 in der Rechtssache C-196/04 Cadbury-Schweppes & Cadbury Schweppes Overseas Limited, Sammlung der Rechtsprechung 2006 Seite I-07995, in dem der EuGH unter anderem zur Einbeziehung der Gewinne beherrschter ausländischer Gesellschaften in die Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft Stellung genommen hat.

Die beschwerdeführende Partei führt in diesem Zusammenhang aus, das genannte Urteil des EuGH sei für den Beschwerdefall "unmittelbar einschlägig". Es sei durch dieses Urteil gemeinschaftsrechtlich geklärt, dass bei grenzüberschreitenden Vorgängen, die unter die Kapitalverkehrsfreiheit fallen, ausgenommen - nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei nicht vorliegende - Sonderkonstellationen, ein Durchgriff nach § 22 BAO nicht in Betracht komme; auf Grund der unmittelbaren Anwendbarkeit der Kapitalsverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG sei der bekämpfte Bescheid "somit" mit einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes behaftet.

Es trifft zu, dass der EuGH in dem erwähnten Urteil vom 12. September 2006 ausgesprochen hat (vgl. Randnr. 36), dass einem Gemeinschaftsangehörigen, sei er nun eine natürliche oder eine juristische Person, nicht schon allein deshalb die Möglichkeit, sich auf die Bestimmungen des Vertrages zu berufen, genommen werden dürfe, weil er beabsichtigt

habe, von der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seiner Ansässigkeit geltenden vorteilhaften Steuerrechtslage zu profitieren.

Zunächst ist festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nationale Vorschriften in den sachlichen Geltungsbereich der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit fallen, die anzuwenden sind, wenn ein Angehöriger des betreffenden Mitgliedstaates am Kapital einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat eine Beteiligung hält, die es ihm ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Auch im vorliegenden Fall betreffen die Rechtsvorschriften den Fall, dass unter bestimmten Voraussetzungen die Gewinne von Tochtergesellschaften (S/Luxemburg und S/Jersey) besteuert werden, an denen eine im Inland ansässige Gesellschaft (S/Wien) eine Beteiligung hielt, die ihr die Kontrolle über diese Gesellschaften einräumte. Die Anwendung des § 22 BAO ist daher im Hinblick auf die Art. 43 EG und 48 EG zu prüfen (vgl. Randnr. 31 und 32 des erwähnten Urteiles des EuGH vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes; vgl. weiters zur Abgrenzung zwischen der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalsverkehrsfreiheit in diesem Sinne etwa den Beschluss des EuGH vom 10. Mai 2007 in der Rechtssache C-492/04, Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH, Randnr. 19 und 20, sowie das Urteil des EuGH vom 24. Mai 2007 in der Rechtssache C-157/05, Holböck, Randnr. 20 ff, insbesondere 23). Da auch im Beschwerdefall der beherrschende Einfluss der S/Wien unbestritten ist, ist eine etwa beschränkende Auswirkung der Anwendung des § 22 BAO im Einzelfall auf die Kapitalsverkehrsfreiheit als unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen und rechtfertigt nach der erwähnten Rechtsprechung des EuGH keine eigenständige Prüfung im Hinblick auf die Art. 49 EG und 56 EG (vgl. zum Verhältnis der Niederlassungsfreiheit zur Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Nichtmitgliedstaaten und zur rechtlichen Stellung von Jersey einerseits den soeben erwähnten Beschluss vom 10. Mai 2007, Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH, Randnr. 25, und andererseits die Schlussanträge des GeneralanwaltesJacobs vom 10. Jänner 1991 in der Rechtssache C-355/89, Department of Health and Social Securitygegen Christopher Stewart Barr und Montrose Holdings Ltd., Slg. der Rechtsprechung 1991, Seite I-03479, insbesondere Randnr. 10).

Wie der EuGH in dem bereits mehrfach erwähnten Urteil vom 12. September 2006 (Randnr. 37) ausführt, reicht der Umstand (was die Niederlassungsfreiheit betrifft), dass eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat mit dem Ziel gegründet worden ist, in den Genuss vorteilhafterer Rechtsvorschriften zu kommen, für sich allein nicht aus, um auf eine missbräuchliche Ausnutzung dieser Freiheit zu schließen. Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 43 EG den Gemeinschaftsangehörigen zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Mitgliedstaat der Niederlassung für dessen eigene Angehörige festgelegten umfasst, ist gemäß Art. 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in den betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. EuGH 12. September 2006, Cadbury Schweppes, Randnr. 41 sowie etwa das Urteil des EuGH vom 13. März 2007 in der Rechtssache C- 524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 36). Nach Ansicht des EuGH (vgl. das Urteil vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes, Randnr. 42) verbieten es die Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit, wenngleich sie nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung in Aufnahmemitgliedstaaten sichern sollen, doch auch, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert.

Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit unter diesem Aspekt ist nur statthaft, wenn sie durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist. In einem solchem Fall muss aber außerdem die Beschränkung geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Zieles zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hiezu erforderlich ist. Insoweit geht aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH hervor, dass ein Vorteil, der aus der relativ geringen steuerlichen Belastung einer Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als den, in dem die Muttergesellschaft gegründet worden ist, resultiert, als solcher dem letztgenannten Mitgliedstaat nicht das Recht gibt, diesen Vorteil durch eine weniger günstige steuerliche Behandlung der Muttergesellschaft auszugleichen; die Notwendigkeit, einen Steuerausfall zu vermeiden, gehört weder zu den im Artikel 46 Abs. 1 EG genannten Gründen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können. Auch ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass der Umstand allein, dass eine ansässige Gesellschaft eine Zweitniederlassung, wie etwa eine Tochtergesellschaft, in einem anderen Mitgliedstaat gründet, nicht

die allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung begründet und keine die Ausübung einer vom Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigende Maßnahme rechtfertigen kann (vgl. auch hiezu wiederum das mehrfach zitierte Urteil des EuGH vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes, Randnr. 47 und 49 f).

Eine nationale Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, kann jedoch dann gerechtfertigt sein, wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaates zu entgehen; bei der Beurteilung des Verhaltens des Steuerpflichtigen ist insbesondere das Ziel zu berücksichtigen, das mit der Niederlassungsfreiheit verfolgt wird und das darin besteht, es den Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates zu erlauben, in einem anderen Mitgliedstaat eine Zweitniederlassung zu gründen, um dort ihren Tätigkeiten nachzugehen, und so die gegenseitige wirtschaftliche und soziale Durchdringung auf dem Gebiet der selbständigen Erwerbstätigkeit innerhalb der Gemeinschaft zu fördern. Zu diesem Zweck will die Niederlassungsfreiheit es den Staatsangehörigen der Gemeinschaft ermöglichen, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaates als desjenigen ihrer Herkunft teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen. In Anbetracht dieses Zieles der Eingliederung in den Aufnahmemitgliedstaat impliziert der Niederlassungsbegriff im Sinne der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit und setzt daher eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die "Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit" in diesem voraus (vgl. Randnr. 51 ff des Urteiles vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes; Hervorhebungen durch den VwGH).

Zusammenfassend hält der EuGH fest, dass sich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit mit Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen lässt, wenn das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu de

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at