

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/29 2003/13/0026

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 29.11.2006

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

### Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22 Abs1;

BAO §22 Abs2;

BAO §22;

### Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2003/13/0027

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerden

1 . der D GmbH in W, vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 16. Dezember 2002, Zl. RV/258-06/05/2000, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997 (hg. Zl. 2003/13/0026), und

2 . der F Gesellschaft mbH in W, vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 16. Dezember 2002, Zl. RV/259-06/05/2000, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 (hg. Zl. 2003/13/0027),

zu Recht erkannt:

### Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat den beschwerdeführenden Gesellschaften Aufwendungen in der Höhe von jeweils 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

Die zu Zl. 2003/13/0026 beschwerdeführende GmbH (im Folgenden Erstbeschwerdeführerin) und die zur

Zl. 2003/13/0027 beschwerdeführende GmbH (im Folgenden Zweitbeschwerdeführerin) gründeten im Jahr 1994 die K. Invest AG, Luxemburg, die sich ihrerseits zu 99,9% an der gleichfalls neu gegründeten K. Finanz AG, Luxemburg, beteiligte. Die K. Invest AG wurde noch in ihrem Gründungsjahr mit einem Gesellschaftskapital von 200 Mio. S ausgestattet.

Das den beiden Luxemburger Gesellschaften zur Verfügung gestellte Eigenkapital wurde in der Folge im Wesentlichen dazu verwendet, Darlehen an Unternehmen des K. Konzerns zu gewähren.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass es sich bei der K. Invest AG und der K. Finanz AG um in einer Steueroase errichtete Basisgesellschaften handle, die keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit ausübten. Sie bezögen ausschließlich Zinseinkünfte von überwiegend österreichischen Gesellschaften des K. Konzerns. Durch die luxemburgischen Gesellschaften sei dem Konzern kein zusätzliches Kapital verschafft worden. In rechtlicher Hinsicht folge daraus, dass die Abgaben bei der Erst- und der Zweitbeschwerdeführerin so zu erheben seien, als ob der Umweg der Darlehen über die luxemburgischen Gesellschaften nicht stattgefunden hätte. Die vom Prüfer festgestellten Zinserträge der luxemburgischen Gesellschaften seien daher unmittelbar bei den beiden Beschwerdeführerinnen entsprechend ihrer Beteiligung an der K. Invest AG der Besteuerung zu unterziehen.

Mit den angefochtenen Bescheiden folgte auch die belangte Behörde dieser Beurteilung und setzte die Körperschaftsteuer für den Prüfungszeitraum 1996 und 1997 (bei der Erstbeschwerdeführerin) bzw. 1994 bis 1997 (bei der Zweitbeschwerdeführerin) im Instanzenzug fest, indem sie die von den beiden luxemburgischen Gesellschaften erzielten Einkünfte zu 30% der Erstbeschwerdeführerin und zu 70% der Zweitbeschwerdeführerin zurechnete.

Begründend wird in den angefochtenen Bescheiden ausgeführt, folgende Feststellungen des Prüfers hätten das Finanzamt zu einer direkten Zurechnung der Zinseinkünfte bei den beiden Beschwerdeführerinnen veranlasst:

Die Beschwerdeführerinnen wiesen seit 31. Dezember 1994 in ihren Bilanzen eine Beteiligung an der K. Invest AG in Luxemburg, 5, Boulevard F., auf, von deren Gesamtkapital 30% (600.000 S) von der Erstbeschwerdeführerin und 70% (1,400.000 S) von der Zweitbeschwerdeführerin übernommen worden seien. Bereits zwei Monate nach Gründung der K. Invest AG sei deren Gesellschaftskapital auf 200 Mio. S erhöht und seien entsprechende Beträge (59,4 Mio. S von der Erstbeschwerdeführerin und 138,6 Mio. S von der Zweitbeschwerdeführerin) auf ein Konto bei der I. Bank in Luxemburg einbezahlt worden. Als Verwaltungsratsmitglieder der K. Invest AG seien in der Gründungsurkunde die in der Schweiz wohnhafte Dr. I.Z.-K. (Vorsitzende) und die in Luxemburg wohnhaften P.L. und C.Z., als Kommissar der in Österreich wohnhafte Dkfm. J.P. "ernannt" worden.

Am selben Tag (18. Februar 1994) wie die K. Invest AG sei auch die K. Finanz AG mit demselben Gesellschaftssitz gegründet worden. Das Gesellschaftskapital von 1 Mio. S sei zu 99,9% von der K. Invest AG und zu 0,1% von Dr. J.K. aufgebracht und in den nächsten Monaten auf 20 Mio. S erhöht worden. In der Gründungsurkunde seien als Verwaltungsratsmitglieder die in der Schweiz wohnhafte Dr. I.Z.-K. (Vorsitzende) sowie die in Luxemburg wohnhaften J.S. und C.Z., als Kommissar der in Österreich wohnhafte Dkfm. J.P. "ernannt" worden.

Die laufende Betreuung beider Gesellschaften werde von einer C. F. mit derselben Anschrift wie die K. Finanz AG und die K. Invest AG in Luxemburg, 5, Boulevard F., durchgeführt. Als Sachbearbeiter bei der C. F. und Vertreter der K. Invest AG und der K. Finanz AG würden ebenfalls die drei Personen P.L., J.S. und C.Z. aufscheinen.

Die anteilige Kapitaleinzahlung bei der K. Invest AG in Höhe von 138,6 Mio. S (70% von 198 Mio. S) habe die Zweitbeschwerdeführerin aufgebracht, indem sie am 18. April 1994 Darlehensforderungen von anderen österreichischen Konzernunternehmen der K. Gruppe, nämlich der J.K.W. GmbH in Höhe von 65 Mio. S, der K. Unternehmensverwaltungs GmbH in Höhe von 14 Mio. S und der J.K. GmbH in Höhe von 61 Mio. S kurzfristig eingefordert und auf ein näher bezeichnetes Bankkonto einbezahlt habe. Vom Gesamtbetrag dieser eingegangenen Darlehensforderungen in Höhe von 140 Mio. S seien noch am 18. April 1994 138,6 Mio. S der K. Invest AG auf das Konto der erwähnten I. Bank in Luxemburg überwiesen worden. Die genannten österreichischen Konzerngesellschaften hätten die der Zweitbeschwerdeführerin überwiesenen Beträge durch kurzfristige Bankausleihungen ebenfalls am 18. April 1994 aufgebracht.

Die anteilige Kapitaleinzahlung der Erstbeschwerdeführerin von 59,4 Mio. S sei dadurch aufgebracht worden, dass die B.E. GmbH (Beschwerdeführerin zur Zl. 2003/13/0034) bei der A. Bank einen Kredit in Höhe von 30 Mio. S aufgenommen und eine Ausschüttung in Höhe dieses Betrages an die B. GmbH vorgenommen habe. Die B. GmbH

habe ebenfalls bei der A. Bank einen Kredit in Höhe von 30 Mio. S aufgenommen und eine Ausschüttung von 60 Mio. S an die Erstbeschwerdeführerin vorgenommen. 59,4 Mio. S davon habe die Erstbeschwerdeführerin für ihre 30 %ige Beteiligung an der K. Invest AG verwendet.

Nach Auskunft der beiden Beschwerdeführerinnen beschäftigten sich die luxemburgischen Gesellschaften mit internationaler Finanzierungstätigkeit. Art. 4 der Satzung beider Gesellschaften zufolge verfolgten die Gesellschaften den Zweck "alle Operationen, welche direkt oder indirekt zum Erwerb von Beteiligungen unter irgendwelcher Form an irgendwelchen Unternehmen führen, sowie die Verwaltung, Kontrolle und Verwertung dieser Beteiligungen". "Gegenstand" der Gesellschaften sei, "insbesonders als Finanzierungsholdinggesellschaft zu handeln, sich an Unternehmen der Konzerngruppe zu beteiligen und diesen Unternehmen Darlehen zu gewähren."

Die K. Invest AG habe im Jahr 1994 die erwähnte Beteiligung an der K. Finanz AG in Höhe von 20 Mio. S erworben und Darlehen an die J.K. GmbH in Österreich (123,900.000 S), die K. Finanz AG (52,380.000 S), die Schweizer E. AG (1 Mio. S) sowie an "K. Deutschland" (500.000 S) jeweils zum Zinssatz von 8,75% gewährt.

Die K. Finanz AG habe im Jahr 1994 eine Beteiligung in Höhe von 2 Mio. S an der österreichischen H. GmbH erworben und der B.E. GmbH (Beschwerdeführerin zur hg. Zl. 2003/13/0034) ein Darlehen in Höhe von 70 Mio. S zum Zinssatz von 8,75% gewährt. Die Zinsen für die erwähnten Darlehen seien den österreichischen Konzerngesellschaften quartalsweise vorgeschrieben und von diesen auf Geschäftskonten bei der I. Bank in Luxemburg einbezahlt worden. Zwischenzeitig angewachsene Bankguthaben der luxemburgischen Gesellschaften, die durch Zinsgutschriften und durch Darlehensrückzahlungen entstanden seien, seien als weitere Darlehen vor allem an die österreichischen Konzerngesellschaften gewährt worden.

Auf diese Weise sei das eingezahlte Stammkapital nach Abzug der Gründungskosten wieder nach Österreich zurückgeflossen. Weiters sei festzustellen, dass die nach Österreich vergebenen Darlehen und die Beteiligung ausschließlich und nachweislich eindeutig zuordenbar zur Abdeckung der von den einzelnen K. Gesellschaften kurzfristig aufgenommenen Bankverbindlichkeiten bei der A. Bank verwendet worden seien. Die vorgenannten, von den verschiedenen Gesellschaften des K. Konzerns in Österreich für die kurzfristige Geldaufnahme am 18. April 1994 eingerichteten Konten seien nach Rückfluss der Geldbeträge aus Luxemburg und der Spesen- und Zinsenverrechnung wieder saldiert worden. Auf Grund der ausschließlich vermögensverwaltenden Tätigkeit der beiden Gesellschaften sei es in Luxemburg zu keiner Besteuerung der Einkünfte aus Zinserträgen gekommen. Die Tätigkeit der luxemburgischen Gesellschaften habe sich ab 1994 ausschließlich auf die Weitergabe des einbezahnten Stammkapitals als Darlehen an die B.E. GmbH und die J. K. GmbH in Österreich sowie auf kleine Darlehensbeträge (500.000 S und 1 Mio. S) an die "K. Deutschland" und an die E. AG, Schweiz, eine Tochtergesellschaft des K. Konzerns, beschränkt. Weiters sei die erwähnte Beteiligung an der österreichischen H. GmbH erworben worden. Eigenständige Dispositionen wie z.B. die Aufnahme günstiger Bankkredite zu besseren Konditionen als in Österreich und deren Weitergabe an andere Konzernunternehmen seien ohne den Verlust des steuerlich begünstigten Status in Luxemburg nicht möglich gewesen und auch nicht durchgeführt worden. Fremdkreditvergaben oder andere Beteiligungserwerbe seien von den luxemburgischen Gesellschaften ebenfalls nicht getätigten worden.

Die luxemburgischen Gesellschaften hätten über kein eigenes Personal und keine Büroräumlichkeiten verfügt. Die Mitarbeiter der C.F. hätten lediglich die Verwaltung der Darlehen und die zwischenzeitige Umbuchung der eingelangten Zinszahlungen auf besser verzinsten "2-Tage-Gelder-Konten" zu organisieren und die Vertretung gegenüber den Behörden in Luxemburg wahrzunehmen gehabt. Die Entscheidungen über die Darlehenvergabe seien von der Konzernleitung in Wien getroffen worden.

Im Rahmen der Prüfung hätten die Vertreter der Beschwerdeführerinnen erklärt, die beiden luxemburgischen Gesellschaften seien als Finanzierungsgesellschaften, insbesondere für ausländische Unternehmens- und Beteiligungserwerbsfälle, gegründet worden. Dem habe der Prüfer entgegengehalten, dass erst 1988 (gemeint wohl: 1998) von der K. Unternehmensverwaltung GmbH Deutschland ein Unternehmen erworben und dafür 70 Mio. S von der K. Invest AG, Luxemburg, als Darlehen zur Verfügung gestellt worden seien. Dieser Geldbetrag sei jedoch durch eine Kapitalerhöhung der Gesellschafter, Darlehensrückzahlungen und laufende Zinszahlungen der österreichischen Darlehensnehmer des K. Konzerns wieder über den "Umweg" über Luxemburg aufgebracht worden. Tatsächlich sei dem Konzern durch die luxemburgischen Gesellschaften kein zusätzliches Kapital verschafft worden. Vielmehr seien beachtliche Geldbeträge bei der österreichischen A. Bank am 18. April 1994 aufgenommen und nur über die

luxemburgischen Tochtergesellschaften geschleust worden, um wieder dem Konzern unter dem Titel "Darlehen" zur Verfügung gestellt zu werden und damit die Konten bei der A. Bank am 27. und 28. April 1994 zu saldieren. Bei der überdurchschnittlich guten Kapitalausstattung sowie der äußerst positiven wirtschaftlichen Lage des K. Konzerns sei eine Fremdkapitalaufnahme auch gar nicht notwendig gewesen.

Weiters sei festgestellt worden, dass verschiedene Unternehmen des K. Konzerns Darlehen von den luxemburgischen Gesellschaften zu einem höheren Zinssatz aufgenommen hätten, als sie ihn bei einem inländischen Bankinstitut oder bei einer österreichischen Konzerngesellschaft nach dem internen günstigeren Verrechnungzinssatz im Konzern zu zahlen gehabt hätten.

Das Finanzamt habe daher die Abgaben bei den beiden Beschwerdeführerinnen so erhoben, als ob "der Umweg der Darlehen über die luxemburgischen Gesellschaften nicht stattgefunden hätte", und die vom Prüfer festgestellten Zinserträge der luxemburgischen Gesellschaften bei der Erstbeschwerdeführerin und der Zweitbeschwerdeführerin unmittelbar (anteilig dem Beteiligungsausmaß von 30% und 70 % an der K. Invest AG) der Besteuerung unterzogen.

In den dagegen von den Beschwerdeführerinnen erhobenen Berufungen sei u.a. vorgebracht worden, dass die österreichische Rechtsordnung auch Gesellschaften als Zurechnungssubjekte anerkenne, die ausschließlich Holdingtätigkeiten ausführten. Die Geschäfte der luxemburgischen Gesellschaften würden von einer in der Schweiz ansässigen Geschäftsführerin, die gemeinsam mit zwei in Luxemburg ansässigen Geschäftsführern tätig werde, geführt. Warum eine solche Tätigkeit den österreichischen Gesellschaften zuzurechnen sei, sei nicht nachvollziehbar.

Nach anschließender sinngemäßer Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 21, 22, 115 Abs. 1 und des§ 167 Abs. 2 BAO und nach allgemeinen rechtlichen Ausführungen zu diesen Bestimmungen traf die belangte Behörde die Feststellung, dass es sich bei der K. Invest AG und der K. Finanz AG um in einer Steueroase situierte Basisgesellschaften handle, die im Streitzeitraum weder über eigene Büros noch über eigenes Personal verfügt und keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hätten. Die Verwaltung der beiden Gesellschaften sei von der C.F. durchgeführt worden. Sowohl die Position der Vorsitzenden der Verwaltungsräte beider Gesellschaften (Dr. I.Z.-K.) als auch die des Kommissars in beiden Gesellschaften (Dkfm. J.P.) würden Personen bekleiden, die auch in anderen Konzernunternehmen als Gesellschafter oder leitende Angestellte anzutreffen seien. Den sonstigen die laufende Verwaltung innehabenden Mitarbeitern der C.F. sei es nicht möglich gewesen, eigenmächtige Entscheidungen gegen den Willen der Konzernleitung zu treffen. Sie hätten lediglich die Verwaltung der Darlehen und die zwischenzeitige Umbuchung der eingelangten Zinszahlungen auf besser verzinsten "2-Tage-Gelder-Konten" zu organisieren und die Vertretung gegenüber den Behörden in Luxemburg wahrzunehmen gehabt. Eigenständige Dispositionen wie z. B. die Aufnahme günstiger Bankkredite zu besseren Konditionen als in Österreich und deren Weitergabe an andere Konzernunternehmen seien ohne den Verlust des steuerlich günstigen Status in Luxemburg nicht möglich gewesen und auch nicht durchgeführt worden. Fremdkreditvergaben oder andere Beteiligungserwerbe seien von den luxemburgischen Gesellschaften ebenfalls nicht getätigt worden. Die Entscheidung über die Darlehensvergabe sei ausschließlich von der Konzernleitung in Wien getroffen worden. Als Passiveinkünfte seien den luxemburgischen Gesellschaften ausschließlich Zinseinkünfte von überwiegend österreichischen Gesellschaften des Konzerns zugeflossen.

Aus all diesen Feststellungen lasse sich eindeutig erkennen, dass die beiden luxemburgischen Gesellschaften tatsächlich nicht den Zwecken gedient hätten, die von der Beschwerdeführerinnen vorgegeben worden seien, "nämlich der zentralisierten Finanzierung der K. Gruppe durch die Errichtung einer Finanzierungsgesellschaft an einem der beiden führenden Finanzplätze Europas".

Durch die luxemburgischen Gesellschaften sei dem Konzern kein zusätzliches Kapital verschafft, sondern es seien beachtliche Geldbeträge bei der österreichischen A. Bank aufgenommen und nur durch die luxemburgische Tochtergesellschaften geschleust worden, um dem Konzern unter dem Titel "Darlehen" wieder zur Verfügung gestellt zu werden und damit die Konten bei der A. Bank wieder zu saldieren. Bei der überdurchschnittlich guten Kapitalausstattung sowie der äußerst positiven wirtschaftlichen Lage des Konzerns sei eine Fremdkapitalaufnahme auch gar nicht notwendig gewesen. Es widerspreche jeder wirtschaftlichen Vernunft, derartig hohe Geldbeträge ohne ernsthaften ökonomischen Grund aus dem eigenen Einflussbereich "hinauszutransferieren" und der eigenen Dispositionsmöglichkeit zu entziehen.

Eine "sinnvoll ausgelagerte Funktion" der luxemburgischen Gesellschaften habe von der Beschwerdeführerinnen nicht dargelegt werden können, zumal die ins Treffen geführte "zentrale Finanzierung" auch von Österreich aus hätte

stattfinden können, und zumal diese "Finanzierung" durch Kreditaufnahme bei der A. Bank und anschließende Ausschüttung bzw. durch Forderungsrückzahlungen und deren Finanzierung ebenfalls durch Kreditaufnahme bei der A. Bank auch tatsächlich in Österreich mit Umweg über Luxemburg stattgefunden habe. Eigenständige Dispositionen wie z.B. die Aufnahme günstiger Bankkredite zu besseren Konditionen als in Österreich und deren Weitergabe an andere Konzernunternehmen seien nicht durchgeführt worden. Da die beiden in Rede stehenden luxemburgischen Gesellschaften im Erwerbsleben weder in der erklärten Art und Weise teilgenommen noch "irgendwelche zwischengeschaltet sinnvolle" Funktionen erfüllt hätten, seien die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeiten, nämlich die gegenständlichen Zinseinkünfte nicht den ausländischen Basisgesellschaften, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit, nämlich der Erstbeschwerdeführerin zu 30% und der Zweitbeschwerdeführerin zu 70%, zuzurechnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Nach § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 leg. cit. die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung 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 (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 10. August 2005, 2001/13/0018 und 0019, und vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0176, mwN).

Im Allgemeinen verwirklicht nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. September 2005, 2001/14/0188, mwN).

Der Anwendung des § 22 BAO ist im Einzelfall auch im Geltungsbereich gemeinschaftsrechtlicher Normen nicht der Boden entzogen (vgl. das schon angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2001/13/0018, 0019).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Oktober 2006, 2003/13/0031, ausgesprochen hat, ist das Zwischenschalten einer Tochtergesellschaft in einer Steueroase zur Gewährung von Darlehen jeweils innerhalb eines Konzerns, ohne dass von dieser Gesellschaft insoweit eine wirtschaftliche Funktion erfüllt wird, unangemessen. Dabei erfüllt nicht schon die Gesellschaftsgründung an sich den Tatbestand des Missbrauchs, sondern erst die hinzutretende wirtschaftlich unangemessene Umleitung von Geldern.

Die belangte Behörde ist im Beschwerdefall auch unter Heranziehung der Bestimmung des § 22 BAO zu einer Zurechnung der in Rede stehenden Einkünfte bei den beschwerdeführenden Gesellschaften gelangt. Dazu hat sie die Feststellung getroffen, die luxemburgischen Gesellschaften hätten nicht der zentralisierten Finanzierung der K. Unternehmensgruppe gedient, sondern es seien (anfänglich) beachtliche Beträge bei einer österreichischen Bank aufgenommen und nur durch die luxemburgischen Tochtergesellschaften geschleust worden, um unter dem Titel "Darlehen" wiederum "dem Konzern" zur Verfügung gestellt zu werden und damit die "Konten" bei der österreichischen Bank zu saldieren.

Den gerade bei Fallkonstellationen der vorliegenden Art notwendigen Begründungsaufwand bleiben die angefochtenen Bescheide allerdings schuldig, indem sie in ihren die behördliche Entscheidung tragenden Erwägungen auf einen "Konzern" abstellen, dem insgesamt kein zusätzliches Kapital durch die gegenständlichen Transaktionen zugeführt worden sei und dessen Konzernleitung über die Darlehensvergaben bestimmt habe. Eine Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen, die strittige Tätigkeit der luxemburgischen Gesellschaften habe gerade der konzerninternen Finanzierung gedient, unterblieb. Ob eine der beiden Beschwerdeführerinnen oder eine beiden Beschwerdeführerinnen übergeordnete Gesellschaft oder Einzelperson die Darlehensvergaben bzw. den 1994 erfolgten Beteiligungserwerb in einer Weise bestimmten, dass den Geschäftsführern der luxemburgischen Gesellschaften kein Handlungsspielraum verblieb, wird in den angefochtenen Bescheiden gleichfalls nicht nachvollziehbar dargestellt.

Unverständlich sind die Ausführungen der belangten Behörde, es widerspreche jeder wirtschaftlichen Vernunft, derart

hohe Geldbeträge "aus dem eigenen Einflussbereich hinaus zu transformieren und der eigenen Dispositionsmöglichkeit zu entziehen", gehören die luxemburgischen Gesellschaften doch unstrittig dem "K. Konzern" an.

Die behördliche Argumentation, der "Konzern" habe über die nötige Finanzkraft verfügt und keinen Bedarf an Fremdmitteln gehabt, geht an dem Umstand vorbei, dass der "Konzern" als solcher nicht der Besteuerung unterliegt und Rechtsbeziehungen auch zwischen einander gesellschaftsrechtlich verbundenen Personen grundsätzlich, jedenfalls insoweit, als sie auch unter einander fremden Personen in gleicher Weise abgeschlossen worden wären, anzuerkennen sind.

Dazu kommt, dass - wie im Verfahren ZI.2003/13/0034 näher ausgeführt - ein "Geldkreislauf" in der Form, dass die aufgenommenen Gelder nach Durchschleusung durch die luxemburgischen Tochtergesellschaften wieder an dieselben Konzerngesellschaften zurückgeflossen wären, in den angefochtenen Bescheiden nur unvollständig aufgezeigt wird. Dass die strittigen Darlehen letztlich dazu verwendet worden seien, die bei der A. Bank aufgenommenen Kredite zu saldieren, ist ein Sachverhalt, der in den angefochtenen Bescheiden nicht nachvollziehbar zur Darstellung gebracht wird. Nach den Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden wurden beispielsweise von der J.K.W. GmbH 55 Mio. S und von der K. Unternehmensverwaltung GmbH 14 Mio. S bei der A. Bank aufgenommen, während als Darlehensnehmer der luxemburgischen Gesellschaften andere (Konzern)Gesellschaften benannt werden. Feststellungen, wie die Gelder wieder an ihren Ausgangspunkt zurückkehren konnten, fehlen. Ob es in diesem Zusammenhang zu weiteren internen Darlehensgewährungen kam und warum dafür nicht die nach dem Berufungsvorbringen zu diesem Zweck errichteten luxemburgischen Gesellschaften herangezogen wurden, blieb in den angefochtenen Bescheiden unerörtert.

Vor dem aufgezeigten rechtlichen Hintergrund und dem Berufungsvorbringen der Beschwerdeführerinnen, die beiden luxemburgischen Gesellschaften seien als Finanzierungsgesellschaften tätig geworden, wäre es Aufgabe der belangten Behörde gewesen, in den angefochtenen Bescheiden konkrete Feststellungen zu den einzelnen Darlehensvergaben zu treffen und bezogen auf die jeweiligen Darlehenszähungen aufzuzeigen, dass der von den Beschwerdeführerinnen eingeschlagene Weg der Rechtsgestaltung - auch unter Berücksichtigung der bei Konzernen der vorliegenden Größenordnung gebräuchlichen Aufspaltung der Konzernaktivitäten auf verschiedene Rechtsträger - unüblich oder umständlich erscheint. Dabei wäre beispielsweise unter Wahrung des Parteiengehörs zu hinterfragen, welche anderen als steuerliche Gründe die Zweitbeschwerdeführerin dazu veranlasst haben, einen laufenden Kredit der J.K. GmbH einzufordern, um sodann unter Inkaufnahme von Kosten des Geldtransfers derselben Konzerngesellschaft wiederum ein Darlehen, nunmehr aber als Beteiligte an der K. Invest AG (statt der eingeforderten 61 Mio. S, nunmehr 123,9 Mio. S) zur Verfügung zu stellen. Warum damit eine "Optimierung der Liquidität der einzelnen Konzerngesellschaften" bewirkt worden sein soll, wird jedenfalls mit dem Hinweis auf beabsichtigte (weitgehend nicht realisierte Projekte) nicht aufgezeigt.

Ein Begründungsdefizit weisen die angefochtenen Bescheide aber auch in den von der belangten Behörde gezogenen steuerlichen Konsequenzen auf.

Kam den Darlehensgewährungen durch die K. Invest AG und die K. Finanz AG keine "sinnvoll ausgelagerte Funktion" zu, wovon die belangte Behörde ausgegangen ist, können nicht zugleich die Früchte ihrer Tätigkeit unbesehen den Beschwerdeführerinnen anteilig zugerechnet werden. Dies gilt sowohl für die von den luxemburgischen Gesellschaften verzeichneten Kosten, wie auch - worauf in den Beschwerden hingewiesen wird - auf die von den luxemburgischen Gesellschaften verrechneten Darlehenszinsen, die vom Prüfer als überhöht beurteilt und bei der B.E. GmbH (Beschwerdeführerin zur ZI. 2003/13/0034) nur in Höhe "konzerninterner Zinssätze" als Betriebsausgaben anerkannt wurden. Lag die angemessene rechtliche Gestaltung im Sinne des § 22 Abs. 2 BAO in einer direkten Darlehensgewährung der Beschwerdeführerinnen, ohne den Umweg über die beiden luxemburgischen Gesellschaften zu gehen, wäre zu prüfen, ob die Zahlung überhöhter Zinsen in gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehungen begründet ist und die überhöhten Beträge solcherart als (verdeckte) Ausschüttungen an eine gemeinsame Muttergesellschaft (die angefochtenen Bescheide sprechen wiederholt von der "Konzernleitung in Wien", ohne diese konkret zu benennen) zu qualifizieren wären.

Die angefochtenen Bescheide waren daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. November 2006

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2003130026.X00

**Im RIS seit**

16.01.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

07.07.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)