jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/29 2003/13/0034

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.11.2006

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
BAO §22 Abs2;
BAO §22;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
VwGG §41 Abs1;

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 Beschwerde der B 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 17. Dezember 2002, Zl. RV/260-06/05/2000, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

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

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH (Beschwerdeführerin) ist eine Tochtergesellschaft der B. GmbH innerhalb des K. Konzerns. Die B. GmbH wiederum ist eine Tochtergesellschaft der (zur hg. Zl. 2003/13/0026 beschwerdeführenden) R.K. GmbH.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug die Körperschaftsteuer für 1994 bis 1998 für die Beschwerdeführerin fest, erkannte dabei von der Beschwerdeführerin an eine K. Finanz AG, Luxemburg, entrichtete, betragsmäßig näher aufgeschlüsselte Zinsen für ein im Jahr 1994 von der K. Finanz AG gewährtes Darlehen in Höhe von 70 Millionen S nicht als Betriebsausgaben an, rechnete diese Zinsen "außerbilanzmäßig" (dem Gewinn)

hinzu und rechnete an Stelle dessen "außerbilanzmäßig" Verrechnungszinsen der R.K. GmbH und einer (zur hg. Zl. 2003/13/0027 beschwerdeführenden) K. Leasing GmbH ab, wobei sie einen niedrigeren "üblichen Konzernverrechungssatz" zu Grunde legte.

Die belangte Behörde stellte fest, die Beschwerdeführerin habe am 18. April 1994 ein Konto Nr. xxx805 bei der A. Bank eröffnet, von welchem sie noch am selben Tag 30 Millionen Schilling an die B. GmbH überwiesen habe, in deren "Besitz" sich die Beschwerdeführerin zu 100 % befinde. Die B. GmbH befinde sich wiederum im Ausmaß von 99,98 % "im Besitz" der R.K. GmbH, welche eine 30 %ige Beteiligung der K Invest AG, Luxemburg, besitze, die wiederum 99,9 % (der Anteile) an der K. Finanz AG, Luxemburg, halte.

Am 27. April 1994 seien 70 Millionen S auf das erwähnte Konto bei der A. Bank als Darlehen der K. Finanz AG eingegangen. Nach einer weiteren Gewinnausschüttung (der Beschwerdeführerin) von 30 Millionen S an die B. GmbH und einer "internen Verrechnung" mit einer K. Unternehmensverwaltungs GmbH in Höhe von 10 Millionen S sei das Bankkonto nach Ausgleich der Zinsen und Spesen wieder saldiert und gelöscht worden. Für das aufgenommene Darlehen seien in den Streitjahren Zinsen in Höhe von 8,75 % jährlich nach Luxemburg "bezahlt bzw rückgestellt" worden.

Folgende "Feststellungen der Bp bei den verbundenen Unternehmen" R.K. GmbH und K. Leasing GmbH würden zu einer "direkten Zurechnung dieser Beträge" an die Beschwerdeführerin führen:

Die R.K. GmbH weise seit 31. Dezember 1994 in ihrer Bilanz eine Beteiligung an der K. Invest AG in Luxemburg, 5, Boulevard F., auf, von deren Gesamtkapital 30 % (600.000 S) von der R.K. GmbH und 70 % (1,400.000 S) von der K. Leasing GmbH übernommen worden seien. Bereits zwei Monate nach Gründung der K. Invest AG sei deren Gesellschaftskapital auf 200 Millionen S erhöht und von ihren beiden Gesellschaftern anteilig (59,4 Millionen S von der R.K. GmbH und 138,6 Millionen S von der K. Leasing GmbH) 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 (5, Boulevard F., Luxemburg) gegründet worden. Das Gesellschaftskapital von 1,000.000 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 Millionen S erhöht worden. Als Verwaltungsratsmitglieder seien in der Gründungsurkunde die in der Schweiz wohnhafte Dr. I.Z.-K. (Vorsitzende) und die in Luxemburg wohnhaften J.S. und C.Z., als Kommissar der in Österreich wohnhafte Dkfm. J.P. "ernannt" worden.

Nach Art. 4 der Satzung beider Gesellschaften hätten die Gesellschaften zum 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". Der "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 Millionen S erworben und Darlehen an eine J.K. GmbH in Österreich (123,900.000 S), an die K. Finanz AG (52,380.000 S), an eine E. AG in der Schweiz (1,000.000 S) und 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 2,000.000 S an der österreichischen H. GmbH erworben und der Beschwerdeführerin das in Rede stehende Darlehen in Höhe von 70 Millionen 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 erwähnten 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. Die laufende Betreuung beider Gesellschaften sei von einer C. F. mit derselben Anschrift wie die K. Finanz AG und die K. Invest AG in Luxemburg, 5, Boulevard F., durchgeführt worden. 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 durch die Gesellschafterin K. Leasing GmbH in Höhe von 138,6 Millionen Schilling (70 % von 198 Millionen S) sei derart aufgebracht worden, dass am 18. April 1994 Darlehensforderungen von den anderen österreichischen Konzernunternehmen der K. Gruppe durch die K. Leasing GmbH kurzfristig eingefordert und auf ein näher bezeichnetes Bankkonto einbezahlt worden seien. Vom Gesamtbetrag dieser Darlehensforderungen von 140 Millionen S seien ebenfalls am 18. April 1994 von diesem Bankkonto 138,6 Millionen S der K. Invest AG auf das Konto der erwähnten L. Bank in Luxemburg überwiesen worden. Die österreichischen Konzerngesellschaften hätten die der K. Leasing GmbH überwiesenen Beträge durch kurzfristige Bankausleihungen ebenfalls am 18. April 1994 aufgebracht.

Die anteilige Kapitaleinzahlung von 59,4 Millionen S durch die R.K. GmbH sei dadurch aufgebracht worden, dass die Beschwerdeführerin bei der A. Bank einen Kredit in Höhe von 30 Millionen S aufgenommen und darauf 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 Millionen S aufgenommen und eine Ausschüttung von 60 Millionen Schilling an die R.K. GmbH vorgenommen. 59,4 Millionen S davon habe die R.K. GmbH schließlich für ihre 30 %ige Beteiligung an der K. Invest AG verwendet.

Das der K. Invest AG zur Verfügung stehende Kapital von 200 Millionen S sei zur Erhöhung der Beteiligung an der luxemburgischen Tochtergesellschaft, der K. Finanz AG, auf insgesamt 20 Millionen S und zur Vergabe eines Darlehens an die K. Finanz AG in Höhe von 52,38 Millionen Schilling verwendet worden. Die in Luxemburg verteilten Geldmittel seien in der Folge verwendet worden:

70 Millionen S als Darlehen von der K. Finanz AG an die Beschwerdeführerin,

123,8 Millionen S als Darlehen von der K. Invest AG an ein österreichisches Unternehmen des K. Konzerns und

2,000.000 S zum Erwerb der Beteiligung an der österreichischen H. GmbH durch die K. Finanz AG.

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 einbezahlten Stammkapitals als Darlehen an die Beschwerdeführerin und eine andere GmbH im K. Konzern in Österreich sowie auf kleine Darlehensbeträge (500.000 S und 1,000.000 S) an "K. Deutschland" und an die E. AG, Schweiz, einer 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 getätigt 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 verzinste "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 R.K. GmbH und der K. Leasing GmbH 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 Millionen 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 durch die luxemburgischen Gesellschaften dem Konzern kein zusätzliches Kapital verschafft, sondern 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.

Zur wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit der Einschaltung der luxemburgischen Gesellschaften hätten "diese im Zuge der Bp" ausgeführt, dass sie an einem der führenden Finanzplätze Europas einerseits zur internationalen Steueroptimierung im Konzern und andererseits zur Finanzierung ausländischer Unternehmenserwerbe und Beteiligungen gegründet worden seien. "Die Bp" habe weiters festgestellt, dass verschiedene Unternehmen des K. Konzerns Darlehen von den luxemburgischen Gesellschaften zu einem höheren Zinssatz aufgenommen hätten (1994: 8,75 %, 1996 und 1998: 6,5 %) als sie ihn bei einem inländischen Bankinstitut (1994: 6,6 %, 1996: 5,75 %, 1998: 5,25 %) bekommen hätten oder bei einer österreichischen Konzerngesellschaft nach dem internen günstigeren Verrechnungszinssatz im Konzern (1994: 8,75 %, 1996 und 1998: 6,5 %) zu zahlen gehabt hätten.

Die Abgaben seien daher bei der R.K. GmbH und bei der K. Leasing GmbH so erhoben worden, als ob "der Umweg der Darlehen über die luxemburgischen Gesellschaften nicht stattgefunden hätte". Die "von der Bp festgestellten" Zinserträge der luxemburgischen Gesellschaften seien "idF" bei der R.K. GmbH und der K. Leasing GmbH unmittelbar "anteilig dem Beteiligungsausmaß von 30 % und 70 % an der K. Invest AG der Besteuerung unterzogen" worden.

Dies bedeute für die Beschwerdeführerin, dass der Darlehensbetrag von 70 Millionen S zu 30 % (21 Millionen S) der R.K. GmbH und zu 70 % (49 Millionen S) der K. Leasing GmbH geschuldet werde. Die nach Luxemburg bezahlten Zinsen würden "nach Ansicht der Bp" keinen Betriebsaufwand darstellen und außerbilanziell hinzugerechnet werden. Gleichzeitig habe "die Bp die außerbilanziellen Abrechnungen um die Verrechnungszinsen der R.K. GmbH und der K. Leasing GmbH" erhöht und den üblichen Konzernverrechnungssatz von 8 % bis Ende 1995 und von 6 % für die Jahre 1996 bis 1998 zu Grunde gelegt.

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 gelangte die belangte Behörde zur Feststellung, dass die K. Invest AG und die K. Finanz AG in Luxemburg Basisgesellschaften in einer Steueroase seien, 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 verzinste "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 Darlehensvergaben 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 "von der Bp getroffenen" Feststellungen lasse sich eindeutig erkennen, dass die beiden luxemburgischen Gesellschaften tatsächlich nicht den Zwecken gedient hätten, die von der Beschwerdeführerin vorgegeben worden seien, "nämlich die zentralisierte 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 Beschwerdeführerin nicht dargelegt werden können, zumal sie ins Treffen geführt habe, die "zentrale Finanzierung" hätte auch von Österreich aus 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 zB 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 Zinsaufwendungen der Beschwerdeführerin, nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, sondern außerbilanzmäßig hinzuzurechnen und sei gleichzeitig eine außerbilanzmäßige Abrechnung um die Verrechnungszinsen der R.K. GmbH und der K. Leasing GmbH vorzunehmen gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat 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 erwähnte hg. Erkenntnis vom 10. August 2005).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgesprochen hat, muss die nach § 288 Abs. 1 lit. d BAO gebotene Begründung einer Berufungsentscheidung erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist dabei die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, worunter nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen oder der Bekundungen von Prüfungsorganen, sondern die Anführung jenes Sachverhaltes gemeint ist, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, vom 15. Februar 2006, 2001/13/0291, und vom 29. März 2006, 2001/14/0224, jeweils mwN).

Diesen Anforderungen entspricht der angefochtene Bescheid nicht.

Die Ausschüttung eines Gewinnes (der Beschwerdeführerin) an die Muttergesellschaft (die B. GmbH) allein ist genauso wenig unangemessen wie die Aufnahme eines Darlehens (durch die Beschwerdeführerin) von einem Unternehmen im Ausland (von der K. Finanz AG). Erst durch eine Kette von Rechtshandlungen, die etwa Darlehensgewährung und Ausschüttung in einem Kreislauf verbindet, kann allenfalls eine missbräuchliche Gestaltung erreicht werden.

Um dies beurteilen zu können, sind konkrete Sachverhaltsfeststellungen erforderlich, welche den von der belangten Behörde offenbar angenommenen Kreislauf nachvollziehen lassen. Solche fehlen im Beschwerdefall.

Bereits der Gestaltung des angefochtenen Bescheides ist nicht klar zu entnehmen, welche tatsächlichen Umstände und Ereignisse die belangte Behörde als Feststellung durch die Prüfer im vorangegangenen Verwaltungsverfahren schildern möchte (wobei auch offen bleibt, im Zuge welcher Prüfung, ob bei der Beschwerdeführerin oder bei anderen Unternehmen des K. Konzerns, diese getroffen wären) und welchen Sachverhalt sie selbst feststellt.

Dass die Beschwerdeführerin einen tatsächlichen Darlehensbedarf gehabt hätte, den sie nicht durch unmittelbare Darlehensaufnahme bei der K. Leasing GmbH und der R.K. GmbH, sondern missbräuchlich durch Darlehensaufnahme bei der K. Finanz AG gedeckt hätte, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Der angefochtene Bescheid versucht vielmehr, dem erhaltenen Darlehensbetrag von 70 Millionen S Ausschüttungen und "interne Verrechnungen" der Beschwerdeführerin gegenüber zu stellen und solcherart einen Geldkreislauf über die nach Ansicht der belangten Behörde funktionslosen luxemburgischen Gesellschaften (K. Invest AG und K. Finanz AG) darzustellen.

Dem angefochtenen Bescheid ist zwar zu entnehmen, dass die Ausschüttung von 30 Millionen S durch die Beschwerdeführerin an ihre Muttergesellschaft, die B. GmbH, etwa zeitgleich erfolgte wie die Aufnahme des in Rede stehenden Darlehens in der Höhe von 70 Millionen S durch die Beschwerdeführerin bei der luxemburgischen K. Finanz AG. Einen dadurch erreichten Geldkreislauf hat die belangte Behörde jedoch nicht dargestellt.

Schon die weitere Geldbewegung nach Ausschüttung an die B. GmbH bleibt unklar, wenn die B. GmbH ihrerseits 60 Millionen S an ihre Muttergesellschaft, die R.K. GmbH, ausgeschüttet haben soll, welche dann 59,4 Millionen S zur Kapitaleinzahlung in die K. Invest AG (59,4 Millionen S) verwendet habe. An einer Stelle des angefochtenen Bescheides heißt es, es wäre zu einem nicht näher bezeichneten Zeitpunkt zu einer "weiteren" Ausschüttung von 30 Millionen S durch die Beschwerdeführerin an die B. GmbH gekommen. An einer anderen Stelle findet sich die Erklärung, die Beschwerdeführerin habe 30 Millionen S bei der A. Bank aufgenommen und an die B. GmbH ausgeschüttet und diese habe ihrerseits 30 Millionen S bei der A. Bank aufgenommen und dann 60 Millionen S an die R.K. GmbH ausgeschüttet.

Abgesehen von der Frage der Herkunft der 60 Millionen S, welche die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin, die B. GmbH, an die R.K. GmbH, die Muttergesellschaft der B. GmbH, ausgeschüttet hätte und womit die RK. GmbH ihrerseits ihre 30 %ige Beteiligung an der K. Invest AG finanziert hätte, bleibt offen, wie die K. Leasing GmbH in diesen Kreislauf eingebunden wäre. Da die in Rede stehenden 70 Millionen Schilling des Darlehens der K. Finanz AG an die Beschwerdeführerin dem angefochtenen Bescheid zufolge durch Beteiligung von 20 Millionen S und Darlehen von rund 52 Millionen S der K. Invest AG aufgebracht worden sein sollen, an der K. Invest AG aber die R.K. GmbH lediglich zu 30 % beteiligt gewesen sei, würde dies auch einen Anteil der R.K. GmbH an einem allfälligen Geldkreislauf der von der K. Invest AG an die K. Finanz AG geflossenen Kapitaleinzahlung und des Darlehens (zusammen rund 72 Millionen S) und des von der K. Finanz AG der Beschwerdeführerin gewährten Darlehens (70 Millionen S) in Höhe von lediglich 30 % bedeuten. So findet sich im angefochtenen Bescheid auch die Aussage, "für das gegenständliche Verfahren" bedeute dies, dass der Darlehensbetrag von 70 Millionen S zu 30 % (21 Millionen S) der R.K. GmbH geschuldet werde. Inwieweit die K. Leasing GmbH eingebunden und gesellschaftsrechtlich mit der Beschwerdeführerin verflochten ist (sie sei zu 70 % an die K. Invest AG beteiligt gewesen und der Darlehensbetrag von 70 Millionen S werde zu 70 % ihr geschuldet) hat die belangte Behörde nicht dargestellt.

Schließlich bleibt auch offen, welche Stellung die K. Unternehmensverwaltungs GmbH im Beschwerdefall einnahm. Aus dem in Rede stehenden Darlehen der K. Finanz AG an die Beschwerdeführerin in Höhe von 70 Millionen S sieht die belangte Behörde auch eine "interne Verrechnung" im Betrag von 10 Millionen S mit der K. Unternehmensverwaltungs GmbH gespeist, ohne darzulegen, wie dieser Geldfluss weiter verlaufen sein sollte oder in welcher Form die K. Unternehmensverwaltungs GmbH mit den in Rede stehenden Gesellschaften verflochten gewesen sei.

Mag auch durch Betriebsprüfungen innerhalb des K. Konzerns den Prüfern, dem Finanzamt und allenfalls der belangten Behörde ein Gesamtbild vorgeschwebt sein und ein solches allenfalls aus den zum vorliegenden Beschwerdefall und zu den unter den hg. Zlen. 2003/13/0026 und 2003/13/0027 behandelten Beschwerdefällen vorgelegten Verwaltungsakten, insbesondere dem Arbeitsbogen des Prüfers entnehmbar sein, kann dies die im angefochtenen Bescheid zu treffende Sachverhaltsdarstellung nicht ersetzen. Es ist nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichtshofes, Sachverhalte aus vorgelegten Verwaltungsakten zu entnehmen, welche von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid zusammenhängend festzustellen gewesen wären.

Bereits dadurch ist dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung nicht ermöglicht, ob in der gewählten Konstruktion und dem Ablauf der Transaktionen eine unangemessene Gestaltung vorläge oder nicht.

Da der angefochtene Bescheid somit keinen nachvollziehbaren Geldkreislauf beschreibt, erübrigt es sich, ein einzelnes Unternehmen im nur angedeuteten Kreislauf näher zu untersuchen und auf die Ausführungen der belangten Behörde und das dem entgegentretende Vorbringen der Beschwerdeführerin, nämlich auf die Frage näher einzugehen, ob die luxemburgischen Gesellschaften, die K. Invest AG und die K. Finanz AG, Basisgesellschaften gewesen seien, welche wirtschaftliche Funktion ihre Tätigkeit aufgewiesen hätte und letztlich ob für eine - eben nicht ausreichend dargestellte Konstruktion - außersteuerliche Gründe von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgetragen wurden oder nicht.

Erwähnt sei, dass das von der belangten Behörde erzielte Ergebnis, die Darlehenszinsen zwar als Betriebsausgaben anzuerkennen, aber nicht in der tatsächlich geltend gemachten Höhe, allenfalls darauf gestützt werden könnte, dass zwischen Darlehensnehmer (Beschwerdeführerin) und Darlehensgeber (K. Finanz AG) eine gesellschaftsrechtliche Verbundenheit besteht, welche die Grundsätze der Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anwenden lässt. Dahingehende Feststellungen, die unter Wahrung des Parteiengehörs zu treffen wären, enthält der angefochtene Bescheid jedoch nicht.

Zur Rüge der Beschwerdeführerin, dass ein solches Ergebnis mit dem von der belangten Behörde gegenüber der R.K. GmbH und der R. Leasing GmbH gefundenen Ergebnis (Zurechnung der gesamten von der Beschwerdeführerin der K. Finanz AG bezahlten Zinsen als Betriebseinnahmen dieser Gesellschaften im Verhältnis ihrer Beteiligung an der K. Invest AG) nicht in Einklang stünde, ist auf die Ausführungen des Gerichtshofes zur Zahlung allenfalls überhöhter Zinsen im die R.K. GmbH und die R. Leasing GmbH betreffenden Erkenntnis vom heutigen Tag, 2003/13/0026 und 2003/13/0027, zu verweisen.

Der angefochtene Bescheid war sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. November 2006

Schlagworte

Sachverhalt Sachverhaltsfeststellung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2003130034.X00

Im RIS seit

16.01.2007

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at