TE Vwgh Erkenntnis 2006/10/18 2003/13/0031

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 18.10.2006

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22 Abs1;

BAO §22;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Trefil, LL.M., über die Beschwerde der S AG in L, vertreten durch Dr. Rudolf Krilyszyn, Rechtsanwalt in 1090 Wien, Porzellangasse 39, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 16. Dezember 2002, Zl. RV/143-11/08/97, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1993 und 1994, 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 Gesellschaft (Beschwerdeführerin) ist ein Unternehmen des S.-Konzerns, an dessen Spitze die S. AB in Stockholm, Schweden, steht, und Rechtsnachfolgerin der L. AG, welche durch Umwandlung gemäß §§ 2 ff Umwandlungsgesetz durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter (beschwerdeführende Gesellschaft) mit Hauptversammlungsbeschluss vom 8. Oktober 2001 und Löschung im Firmenbuch durch Beschluss des Landesgerichtes W. vom 7. November 2001 erloschen ist.

Die L. AG war am 29. April 1992 gegründet worden, wies ein Grundkapital von einer Million S (1.000 Stammaktien je 1.000 S) auf und bilanzierte zum 15. Juni (abweichendes Wirtschaftsjahr nach § 7 Abs. 6 KStG 1988 in der für die Streitjahre 1993 und 1994 anzuwendenden Stammfassung).

Die österreichische S. AG war auch ein Unternehmen im S.-Konzern, weitere Unternehmen des S.-Konzerns waren die S. Capital Corporation, Schweiz, und die S. Finans.

Die österreichische S. AG hatte im Jahr 1991 durch Veräußerung von Beteiligungen den Betrag von rund

224 Millionen DM flüssig, welchen sie bei der S. Capital Corporation, die die Finanzierung im S.-Konzern wahrnahm, anlegte. Mit Kaufvertrag vom 23. Juni 1992 erwarb die S. AG sämtliche Stammaktien an der L. AG um den Kaufpreis von 215 Millionen DM plus 1 Million S.

Bereits am 29. Mai 1992 hatte die L. AG die S. Treasury Ltd. auf der Kanalinsel Guernsey als 100 %ige Tochtergesellschaft gegründet. Am 22. Juni 1992 erfolgten Zuschüsse der L. AG an die S. Treasury Ltd. in Höhe von 200 Millionen DM. Dieser Betrag wurde am 23. Juni 1992 von der S. Treasury Ltd. an die S. Capital Corporation, Schweiz, weitergeleitet, über welche die Gelder in der Folge Unternehmen des S.-Konzerns - je nach Bedarf - zur Verfügung gestellt wurden.

Unter anderem durch dafür erhaltene Zinsen erzielte die S.- Treasury Ltd. in den Jahren 1992 bis 1994 Gewinne. Im Jahr 1994 erfolgten Ausschüttungen von der S. Treasury Ltd. an die L. AG .

In seinem Bericht vom 2. Jänner 1996 über eine bei der L.-AG über die Jahre 1992 bis 1994 durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung hielt der Prüfer u.a. fest (Tz 25 iVm der Anlage I zum Bericht), dass bereits im Juni 1992 Zuschüsse an die S. Treasury Ltd. in Höhe von rund 2 Milliarden S (am 22. Juni von der L. AG 200 Millionen DM, am 30. Juni von der S. AG 30 Millionen DM und 289 Millionen S) geleistet worden seien. Diese Kapitaleinlagen seien ausschließlich von der S. Treasury Ltd. an verbundene Unternehmen als kurzfristige Finanzmittel zur Verfügung gestellt worden. Bis zum Zeitpunkt der "Gesellschafterzuschüsse" seien die Finanzmittel von der S. AG über die S. Capital Corporation, Schweiz, im S.-Konzern veranlagt worden. Bei der S. Treasury Ltd. handle es sich um eine Finanzierungsgesellschaft. Im Laufe des Jahres 1994 habe die S. Treasury Ltd. Warenein- und -verkäufe getätigt, welche der Prüfer als konzerninterne Finanzierungsgeschäfte verifiziert habe. Die S. Treasury Ltd. habe in den Jahren 1992 bis 1994 Gewinne in Höhe von rund 95 Millionen S (1992), 153 Millionen S (1993) und 109 Millionen S (1994) erzielt. Im Jahr 1994 seien Ausschüttungen der S. Treasury Ltd. an die L. AG in Höhe von 70 Millionen S (1. Februar), 100 Millionen S (15. März) und rund 77,5 Millionen S (6. Juli) erfolgt. Nach Ansicht des Prüfers handle es sich bei dieser Konstruktion um einen Missbrauch im Sinne des § 22 BAO. Beachtliche außersteuerliche Gründe für die gewählte Vorgangsweise seien von der L. AG nicht vorgebracht worden. Die Steuerersparnis durch Verlagerung ertragbringender Vermögenswerte aus dem inländischen Betriebsvermögen auf eine Basisgesellschaft in einem Steueroasengebiet sei als Missbrauch zu werten und vom Prüfer steuerlich zu korrigieren. Die Korrektur erfolge durch Versteuerung der von der S. Treasury Ltd. erzielten Gewinne bei der Muttergesellschaft (L. AG) und durch "Stornierung" der steuerfrei belassenen Ausschüttungen der Tochtergesellschaft. Weiters rechnete der Prüfer die zum Kalenderjahr jeweils erzielten Zinserträge der S. Treasury Ltd. auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr der L. AG um und gelangte so zu Gewinnen von rund 95 Millionen S für den Zeitraum vom 23. Juni bis 31. Dezember 1992, von rund 70 Millionen S für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 15. Juni 1993, somit von rund 165 Millionen S für das Wirtschaftsjahr 1992/93, von rund 83 Millionen S für den Zeitraum 16. Juni bis 31. Dezember 1993 und von rund 50 Millionen S für den Zeitraum 1. Jänner bis 15. Juni 1994, sohin von rund 133 Millionen S für das Wirtschaftsjahr 1993/94. Die von der S. Treasury Ltd. erzielten Warengeschäfte hätten dem Prüfer zufolge zu einem Gewinn geführt, den er für den Zeitraum 1. März bis 15. Juni 1994 mit rund 3 Millionen S annahm und vom Gewinn des Wirtschaftsjahres 1993/94 abzog, wodurch Zinseinkünfte für das Wirtschaftsjahr 1993/94 von rund 130 Millionen S verblieben.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und setzte (nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich des Jahres 1993) mit Bescheiden vom 23. September 1996 die Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1993 und 1994 dementsprechend fest, wobei es auf den Prüferbericht verwies.

Dagegen berief die L. AG u.a. mit der Begründung, international tätige Konzerne seien bestrebt, bestimmte Unternehmensfunktionen, darunter die Finanzierungsfunktion, zu konzentrieren. Die Errichtung konzerninterner Finanzierungsgesellschaften ("Clearingstellen") sei eine internationale, mittlerweile auch in Österreich anerkannte und ab einer gewissen Unternehmensgröße aus betriebswirtschaftlicher Sicht unumgängliche Vorgangsweise. Dadurch werde eine "optimale Allokation liquider Mittel" in der Unternehmensgruppe ermöglicht. Die Finanzierung einzelner Konzerngesellschaften müsse nicht mehr über Drittmittel von Banken, sondern könne aus den Liquiditätsüberschüssen anderer Konzerngesellschaften erfolgen, die in der Konzern-Finanzierungsgesellschaft gepoolt würden. Finanzierungsgesellschaften würden regelmäßig nicht in Österreich angesiedelt werden. Eine Geldveranlagung von österreichischen Werten sei in Relation zu ausländischen Investments wenig lukrativ. Wegen des primären Ziels des Anschlusses an den internationalen Kapitalmarkt seien Standorte in einem englischsprachigen Land bevorzugt.

Die S. Treasury Ltd. verfüge über eigene Büroräumlichkeiten und beschäftige zwei lokale Mitarbeiter sowie britische und schwedische Direktoren. Sie habe konzerninterne Finanzierungsgeschäfte vorgenommen und entsprechend ihrer Zweckbestimmung "das Treasury" für einen Teil des international tätigen S.-Konzerns besorgt. Bei ihr handle es sich weder um eine Domizilgesellschaft noch um eine Briefkastengesellschaft. Auch der Vorwurf einer Basisgesellschaft erweise sich vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Aktivitäten der S. Treasury Ltd. als völlig unbegründet. Dass die S. Treasury Ltd. in den ersten Wochen nach ihrer Gründung im Jahr 1992 noch nicht über eigenes Personal verfüge habe, entspreche der Lebenserfahrung, wonach eine Kapitalgesellschaft ihre Aktivitäten nicht sofort nach der Gründung, sondern erst nach einer gewissen Vorbereitungsphase in vollem Umfang beginne. Die S. Treasury Ltd. sei im Mai 1992 gegründet und von der S. AG im Juni 1992 infolge des Erwerbs der L. AG am 23. Juni 1992 mit erworben worden. Mit dem mittelbaren Erwerb durch die S. AG sei das lokale Management der S. Treasury Ltd. durch neue lokale sowie schwedische Direktoren ersetzt worden. Bis zur Neuordnung der Organisation, wie Anmietung eines neuen Büros und Anstellung eines Mitarbeiters seien lediglich etwa zwei Monate vergangen. Vor dem Hintergrund der Struktur des Restkonzerns erweise sich der Missbrauchsvorwurf als haltlos. Die Vermeidung österreichischer Steuern wäre durch Verlagerung liquider Mittel an die Konzernspitze wesentlich einfacher zu erreichen gewesen als durch die Errichtung der S. Treasury Ltd.. Wenn auch der Methodenwechsel nach § 10 Abs. 3 KStG auf den Zeitraum 1992 bis 1994 noch nicht anwendbar sei, habe die (spätere) Einführung dieser Vorschrift eine Verschärfung gegenüber der früheren Rechtslage dargestellt. Selbst nach dieser Vorschrift würden Dividenden der S. Treasury Ltd. an ihre österreichische Muttergesellschaft, die L. AG, in Österreich jedoch nicht besteuert werden können. Tatbestandsvoraussetzung dieser Vorschrift sei, dass an der österreichischen Dividendenempfängerin nicht überwiegend natürliche Personen beteiligt seien, die aus österreichischer Sicht Steuerausländer seien. Der Missbrauchsvorwurf erweise sich auch deshalb als wenig fundiert, weil die Einkünfte der S. Treasury Ltd. nur teilweise der L. AG zugerechnet worden seien. Bestimmte Geschäfte der S. Treasury Ltd., nämlich die Warengeschäfte mit anderen Konzerngesellschaften, seien nicht der L. AG als Einkünfte zugerechnet worden. Somit sei die Rechtspersönlichkeit und Steuerrechtssubjektivität der S. Treasury Ltd. anerkannt worden.

Mit Schriftsatz vom 7. März 1997 ergänzte die L. AG die Berufung dahin, dass in Österreich ansässige Personen weder Organfunktion in der S. Treasury Ltd., noch sonstige Funktionen besäßen. Direktoren der S. Treasury Ltd. seien namentlich angeführte Personen mit Wohnsitz auf der Kanalinsel Guernsey, bei denen es sich teilweise um "pensionierte Personen" handle, denen die Erfahrung im Bankenbereich bzw. in der Anlagenberatung gemeinsam sei, was für den Betrieb einer Konzernfinanzierungsgesellschaft auch erforderlich sei. Zwei der Direktoren hätten auch Funktionen in der S. AB, Stockholm, und ihren Wohnsitz in Schweden. Der S. Treasury Ltd. stünden eigene angemietete Geschäftsräumlichkeiten zur ausschließlichen Benützung zur Verfügung. An der näher angeführten Anschrift seien sowohl eigene Telefon- als auch Telefaxanschlüsse vorhanden. Die S. Treasury Ltd. beschäftige neben den für die grundsätzlichen Veranlagungsstrategien zuständigen Direktoren zwei Dienstnehmer, die für die tatsächliche Geschäftsabwicklung zuständig seien und ihren Wohnsitz auf Guernsey hätten. Die S. Treasury Ltd. beschäftige sich mit Warenein- und verkäufen zwischen dem Konzern und internationalen Großkunden und tätige weiters Finanzierungsgeschäfte, insbesondere Factoringgeschäfte für die Konzerngesellschaften in Schweden, Frankreich und Deutschland. Die österreichischen Konzerngesellschaften seien von diesen Transaktionen nicht betroffen. Der Zahlungsverkehr werde über drei namentlich angeführte Banken abgewickelt. Die Einrichtung konzerninterner Finanzierungsgesellschaften (Clearingstellen) sei eine anerkannte Strategie zur Verbesserung der Verhandlungsposition gegenüber Banken, sowie hinsichtlich der Kreditaufnahme und der Mittelveranlagung. Darin sei ein wirtschaftlicher Grund für die Errichtung einer eigenen Treasury Gesellschaft gelegen. Ebenso gut hätten die Zinserträge der S. Treasury Ltd. auch der Schwedischen Muttergesellschaft zugerechnet werden können, weil deren Vorstand zu den Entscheidungsträgern der S. Treasury Ltd. gehöre. Es bestehe, abgesehen von der mit dem Standort Guernsey seitens der Betriebsprüfung gedanklich möglicherweise verbundenen Steueroaseneigenschaft keine Handhabe dafür, von einer Konzerngesellschaft erzielte Einkünfte einer anderen Konzerngesellschaft hinzuzurechnen.

Nach einem weiteren Schriftverkehr zwischen der belangten Behörde und der beschwerdeführenden Gesellschaft wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens stellte die belangte Behörde fest, die Muttergesellschaft der L. AG, die S. AG, habe 1991 einen Erlös aus dem Verkauf von Beteiligungen in Höhe von rund 224 Millionen DM erzielt. Dieser Erlös sei auf ein Konto der S. Capital Corporation, Schweiz, bei einer schwedischen Bank in Luxemburg überwiesen und von dieser im Konzern veranlagt worden. Um die bei der Beteiligungsveräußerung aufgedeckten stillen Reserven nicht versteuern zu müssen,

sollten diese auf eine andere Gesellschaft übertragen werden. Am 22. Juni 1992 sei daher vom Betrag von rund 224 Millionen DM ein Betrag von 215 Millionen DM von der S. Capital Corporation, Schweiz, an die S. AG zurücküberwiesen worden. Die S. AG habe dann die Geschäftsanteile der L. AG um einen Kaufpreis erworben, mit dem im Wesentlichen ein indirekter Gesellschafterzuschuss an die L. AG abgegolten worden sei. Dieser Betrag sei teilweise (200 Millionen DM) an die S. Treasury Ltd. weitergeleitet worden, ein Teilbetrag von 15 Millionen DM sei bei der S. Capital Corporation veranlagt worden. Die Überweisung des Gesellschafterzuschusses an die S. Treasury Ltd. sei am 22. Juni 1992 durch die L. AG von einem Konto einer Wiener Bank auf ein Devisenkonto der S. Treasury Ltd. für Ausländer bei derselben Wiener Bank erfolgt. Dieser Betrag von 200 Millionen DM sei am 23. Juni 1992 von der S. Treasury Ltd. an die S. Capital Corporation weitergeleitet worden, über welche die Gelder im Rahmen des Konzerns je nach Bedarf zur Verfügung gestellt worden seien. Die Überweisung des Kaufpreises sei am 23. Juni 1992 erfolgt. Weiters habe die S. AG der S. Treasury Ltd. von einem Konto der erwähnten Bank in Wien auf ein Devisenkonto der S. Treasury Ltd. für Ausländer bei derselben Bank in Wien einen kurzfristigen indirekten Gesellschafterzuschuss in Höhe von 30 Millionen DM und einen langfristigen indirekten Gesellschafterzuschuss in Höhe von 289 Millionen S überwiesen. Auch diese Beträge seien vorher bei der S. Capital Corporation veranlagt gewesen. Die stillen Reserven aus der Veräußerung der Beteiligung hätten vorläufig gesichert werden sollen, weil der S. AG sonst die finanziellen Mittel für die Errichtung einer Industrieanlage entzogen worden wären.

Gründungshelfer der S. Treasury Ltd. sei eine M. Ltd. gewesen, die sich im Zeitraum 1993 und 1994 im Eigentum von sechs auf Guernsey ansässigen Gesellschaftern, von denen drei Partner von E. gewesen seien, befunden habe und welche dann im Jahr 1999 von E. verkauft worden sei. Zwei der genannten Gesellschafter, die auch Partner von E. gewesen seien, seien im fünfköpfigen Vorstand der S. Treasury Ltd. gewesen. Sämtliche wesentlichen Geschäftsentscheidungen der S. Treasury Ltd. seien im Einvernehmen mit der Muttergesellschaft des S.-Konzerns zu treffen gewesen. Außer den Direktoren habe die S. Treasury Ltd. zwei Personen als Manager und als Assistenten beschäftigt, welche zuvor bei E. beschäftigt gewesen seien. In einer Vorstandssitzung der S. Treasury Ltd. vom 30. Juni 1992 sei festgelegt worden, dass Konten in österreichischen Schillingen geführt und monatliche Management Reports an die Muttergesellschaft geschickt werden sollen. Diese seien auch dem Vorstand bzw. den Aufsichtsräten der L. AG zur Kenntnis gebracht worden. Darüber hinaus sollten laut Vorstandssitzung vom 9. März 1993 Kopien der Protokolle über Vorstandssitzungen an die nicht teilnehmenden (in der Regel schwedischen) Direktoren und an ein österreichisches Mitglied der L. AG gesendet werden. Die S. Treasury Ltd. habe ihre Geschäftstätigkeit hauptsächlich über zwei Konten abgewickelt:

Über ein Konto bei einer namentlich genannten Bank auf Guernsey, von welchem die laufenden Aufwendungen bestritten worden seien, und über ein Konto bei einer namentlich genannten schwedischen Bank in Luxemburg, über welches die Finanzierungsgeschäfte abgewickelt worden seien. Auf dem Kontoeröffnungsantrag an die schwedische Bank in Luxemburg seien eine Schweizer Telefon- und Telefaxnummer angeführt, bei denen es sich um Telefonnummern der S. Capital Corporation, Schweiz, handle. Dies sei erfolgt, um bei allfälligen Unklarheiten Rückfragen zu ermöglichen.

Über die S. Treasury Ltd. seien anderen Konzerngesellschaften des schwedischen S.-Konzerns "mit der ultimate holding company S. AB" Geldmittel zur Verfügung gestellt worden. Geschäfte mit fremden Dritten seien auf Wunsch der Muttergesellschaft, der S. AB, Stockholm, nicht realisiert worden. Bei den von der S. Treasury Ltd. durchgeführten Geschäften handle es sich um Factoringvereinbarungen, wobei Fremdwährungen in Schwedenkronen umgerechnet worden seien und sich die vereinbarten Zinssätze an schwedische Bezugsgrößen orientiert hätten. Im Streitfall hätte ein schwedisches Schiedsgericht entscheiden sollen, die Verträge seien schwedischem Recht unterlegen. Andererseits habe die S. Treasury Ltd. Darlehensverträge geschlossen, bei denen es sich um kurzfristige Darlehen an andere Konzernunternehmen gehandelt habe. Zu diesen Darlehen habe ursprünglich die S. Capital Corporation und nach deren Fusion die S. Finans für die gesamte Gruppe als Clearingstelle für die liquiden Mittel - nicht nur für Schwedenkronen - fungiert. Die einzelnen Konzerngesellschaften hätten ihren Finanzierungsbedarf an diese Gesellschaften gemeldet und im Rahmen der Administration der S. Finans seien den jeweiligen Gesellschaften die Mittel zugeordnet worden. Gleichzeitig sei von der S. Finans ein Darlehensvorschlag mit Kalkulation u.ä. an die S. Treasury Ltd. weitergeleitet worden. Die S. Finans sei im konzerninternen Gebrauch auch als "Back Office" bezeichnet worden und habe ein "Coordination Centre" in Brüssel gehabt. Bei den Vereinbarungen für die S. Treasury Ltd. falle auf, dass sie von jenem Vorstandsmitglied gezeichnet worden seien, das auch Partner von E.

gewesen sei, und teilweise erst nach dem "maturity date" erfolgt seien. Dieser Umstand lasse ebenso wie die Zeichnungsberechtigungen auf den Konten durch Personen, die der S. Finans angehörten, darauf schließen, dass auch Bankanweisungen zumindest teilweise durch die S. Finans bzw. die S. Capital Corporation erfolgt seien. Dafür spreche auch, dass auf der vorgelegten "account application" betreffend das Konto bei der schwedischen Bank in Luxemburg die Schweizer Telefon-, Telex- und Telefaxnummern der S. Capital Corporation für Rückfragen angeführt worden seien und dass telefonische Anweisungen mit Fax hätten bestätigt werden müssen. Für eine Zwischenschaltung der S. Capital Corporation spreche auch, dass die schwedische Bank im Juli 1993 bestätigt habe, bestimmte (an eine anderes Unternehmen des S.-Konzerns gewährte Darlehens-) Beträge seien an die S. Capital Corporation, Schweiz, überwiesen worden, und dass die S. Finans laut vorgelegten Unterlagen auch die Zinsen berechnet habe. Die S. Treasury Ltd. habe im Zusammenhang mit den Factoringvereinbarungen lediglich Listen über An- und Verkauf der Forderungen "abzulegen" gehabt. Des Weiteren habe sie bei den Finanzierungsvereinbarungen die Beträge bzw. "Bestätigungen" zu unterschreiben und die Zinsen sowie die Geschäftsfälle zu verbuchen gehabt. Eine genaue monatliche Kontrolle sei durch die Muttergesellschaft erfolgt, welche auch bei den wesentlichen Vorstandssitzungen vertreten gewesen sei. Im Hinblick darauf, dass die Darlehen ohnehin über einen bestimmten kurzen Zeitraum gewährt worden und die Zahl der Buchungen gering gewesen seien, sowie dass bei größeren Entscheidungen die Erlaubnis der Muttergesellschaft habe eingeholt werden müssen, habe die S. Treasury Ltd. lediglich manipulative Tätigkeiten durchgeführt und Buchhaltungsunterlagen erstellt. Die Kurssicherungsgeschäfte betreffend das Währungsrisiko habe nicht die S. Treasury Ltd. in die Wege geleitet, sondern die S. Finans.

Wirtschaftlicher Hintergrund sämtlicher abgeschlossener Geschäfte sei gewesen, dass das aus dem Verkauf von Beteiligungen der S. AG erhaltene Geld für den Bau einer Industrieanlage der S. AG bzw. der L. AG als deren Tochter habe erhalten bleiben sollen. Zwischenzeitig habe das Geld steueroptimal im Konzern veranlagt werden sollen, wobei die kurzfristige Liquidität hätte erhalten bleiben sollen, weil man nicht genau gewusst habe, wann die Anlage gebaut werden solle. Die S. Treasury Ltd. zahle - weil ihre Obergesellschaft auf Guernsey keinen Sitz habe - auf Guernsey keine Ertragsteuern.

Die L. AG als inländische Kapitalgesellschaft habe unter Einschaltung einer Kapitalgesellschaft auf der Kanalinsel Guernsey, nämlich der S. Treasury Ltd., Gelder bei verwandten Konzernunternehmen veranlagt. Sie habe die Dividendenzahlungen der S. Treasury Ltd. unter Ausnutzung des Schachtelprivilegs (§ 10 Abs. 2 KStG 1988) steuerfrei bezogen, während auf Guernsey wegen des Sitzes der Muttergesellschaft im Ausland keine Ertragsteuern, sondern nur eine geringe Gebühr zu bezahlen gewesen sei.

Zur Tätigkeit der S. Treasury Ltd. hielt die belangte Behörde weiters fest, dass aus den Unterlagen zu den von ihr gewährten Darlehen hervorgehe, dass die S. Treasury Ltd. "Vorschläge" des sogenannten "Back Office" abgeschrieben habe. Zum Zeitpunkt der Ausstellung der Bestätigungen seien die Geschäfte teilweise bereits durchgeführt gewesen. Die Überweisungen seien durch die S. Finans erfolgt. Eine wirtschaftlich sinnvolle Tätigkeit sei nicht festzustellen. Den Verträgen über die Factoringgeschäfte sei zu entnehmen, dass es sich ebenfalls um Vereinbarungen gehandelt habe, bei denen eine Darlehensgewährung im Vordergrund gestanden sei. Die S. Treasury Ltd. habe keinerlei Risiko getragen und sei nicht mit dem Einzug der von ihr gekauften Forderungen befasst gewesen. Nach außen seien die Forderungsabtretungen nicht ersichtlich gewesen. Die ausgearbeiteten Verträge betreffend Factoring seien in einer Vorstandssitzung von jenem Vorstandsmitglied vorgelegt worden, das seinen Wohnsitz in Schweden gehabt habe und auch "Tax-Manager" der S. AB, Stockholm, sei, wobei nicht ersichtlich sei, inwiefern die S. Treasury Ltd. und deren Angestellte damit befasst gewesen seien. Die mangelnde Entscheidungsbefugnis der S. Treasury Ltd. zeige auch ein direkter Zugriff der S. AG auf einem Blankoscheck der S. Treasury Ltd.. Erst nachträglich sei ein halbherziger Versuch unternommen worden, dafür irgendeine Vergütung zu erlangen, die die Hälfte der marktüblichen Verzinsung betragen haben solle.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe die L. AG der schwedischen Clearingstelle (S. Capital Corporation bzw. S. Finans) Kapital überlassen und dafür Zinsen erhalten. Die Zinssätze seien von der S. Finans vorgegeben gewesen.

Die S. Treasury Ltd. auf Guernsey habe keine wirtschaftlich sinnvolle zwischengeschaltete Funktion erfüllt, weil dort keine wirtschaftlichen Entscheidungen getroffen worden seien. Die eigentlichen Geschäftsentscheidungen seien bereits im Vorfeld nach Absprache der österreichischen Geldgeber mit den Vertretern der schwedischen Holding getroffen worden, wofür insbesondere spreche, dass sämtliche Geschäftsentscheidungen bei den "Plenar-Vorstandssitzungen", teils auf Guernsey, teils in Zürich, getroffen worden seien, bei denen auch ein Vertreter der L. AG

anwesend gewesen sei. Die Tätigkeit der S. Treasury Ltd. habe darin bestanden, dass dort eine buchhalterische Erfassung der vereinnahmten Zinsen und die Überwachung des Zahlungseinganges erfolgt sei. Die Zwischenschaltung der Gesellschaft auf Guernsey sei im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg (Überlassung von Kapital an Gesellschaften des S. Konzerns im Wege der S. Finans als Clearingstelle des Konzerns) ungewöhnlich und unangemessen, zumal Gelder der S. Capital Corporation im Zeitpunkt der Gründung der S. Treasury Ltd. zur Verfügung gestanden seien und dieser über Umwege zunächst in hohem Ausmaß (200 Millionen DM) wieder zugeflossen seien. Der größte Teil der Kapitalausstattung der S. Treasury Ltd., nämlich 200 Millionen DM, sei bereits 1992 von einem Konto der S. Capital Corporation (plus 15 Millionen DM) zunächst an die S. AG überwiesen worden. Diese habe mit dem überwiesenen Betrag von 215 Millionen DM den Kaufpreis für die L. AG bezahlt, welche zuvor mit eben diesem Betrag ausgestattet worden sei und einen Betrag von 200 Millionen DM an die S. Treasury Ltd. überwiesen hätte. Die S. Treasury Ltd. habe ihrerseits wieder 200 Millionen DM an die S. Capital Corporation überwiesen, sodass am Schluss wiederum dieselbe Gesellschaft über einen Betrag von 200 Millionen DM verfügt habe. Sämtliche beteiligten Konten hätten sich in Österreich befunden. Der Umweg über die S. Treasury Ltd. sei nach Ansicht der belangten Behörde lediglich zum Zweck erfolgt, Steuern zu sparen. Durch das Büro auf Guernsey sollte in Österreich das Schachtelprivileg zur Anwendung gelangen.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, die S. Treasury Ltd. habe als konzerninterne Finanzierungsgesellschaft (Clearingstelle) eingerichtet werden sollen, halte die belangte Behörde entgegen, dass die S. Finans als Clearingstelle für den S.-Konzern fungiert habe. Daher habe keine Notwendigkeit bestanden, eine weitere Clearingstelle einzurichten. Auch nach der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit habe die S. Treasury Ltd. nicht als Clearingstelle fungiert, sondern lediglich über Vorschlag der S. Finans Bestätigungen über die Durchführung von Geschäften verfasst.

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). Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat als Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. September 2005, 2001/14/0188).

Der Verwaltungsgerichtshof teilt die im angefochtenen Bescheid ausgedrückte Ansicht der belangten Behörde, dass ein Zwischenschalten einer Tochtergesellschaft auf den Kanalinseln zur Gewährung von Darlehen und für Factoringgeschäfte jeweils innerhalb eines Konzernes, ohne dass von dieser Gesellschaft insoweit eine wirtschaftliche Funktion erfüllt wird, unangemessen ist.

Sinn für die im Beschwerdefall "gewählte Konstruktion" habe nach den Ausführungen der belangten Behörde darin gefunden werden können, dass die von den Konzernunternehmen bezahlten Zinsen bei diesen abziehbar gewesen wären, während die auf Guernsey nicht steuerpflichtigen Zinserträge bei der S. Treasury Ltd. in Beteiligungserträge "umgewandelt" hätten werden sollen, die in Anwendung des Schachtelprivilegs (§ 10 KStG 1988) in Österreich bei der L. AG steuerfrei geblieben wären. Damit hätte die steuerliche Folge der Veranlagung der bei der L. AG vorhandenen Beträge, nämlich die Steuerpflicht der daraus erzielten Zinsen in Österreich, vermieden werden sollen.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, die S. Treasury Ltd. als Darlehensgeber sei im eigenen Namen und auf eigene Rechnung aufgetreten und habe tatsächlich Geld zur Verfügung gestellt. Damit habe sie den Zweck der Darlehensvergabe erfüllt und wirtschaftlich sinnvoll agiert. Dabei übersieht die Beschwerdeführerin, dass gerade durch zivilrechtlich gültige Handlungen, wie die Darlehensvergabe im eigenen Namen, der Tatbestand des § 22 BAO erfüllt wird, wenn solche Handlungen in der Absicht gesetzt werden, dadurch die Abgabepflicht zu umgehen oder zu vermindern.

Auch die von der Beschwerdeführerin hervorgehobenen regelmäßigen Vorstandsitzungen der S. Treasury Ltd. zeigen

nicht auf, dass die S. Treasury Ltd. im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Darlehen "selbständige Geschäftsentscheidungen" getroffen hat, wie die Beschwerdeführerin im Gegensatz zur Annahme der belangten Behörde behauptet, sondern lediglich, dass die Darlehen zivilrechtlich im eigenen Namen von der S. Treasury Ltd. abgeschlossen wurden. Den von der belangten Behörde aufgezeigten Besonderheiten im Zusammenhang mit den Vorstandssitzungen (Teilnahme von Personen aus der S. AB, Stockholm und der L. AG) und mit den von der S. Treasury Ltd. abgeschlossenen Vereinbarungen (Abschreiben von Vorschlägen des so genannten back office, Vereinbarungen für die S. Treasury Ltd. teilweise nach dem "maturity date" erfolgt) tritt die Beschwerdeführerin nicht konkret entgegen. Sie zeigt somit nicht auf, dass die belangte Behörde (auch) daraus nicht hätte schließen dürfen, die S. Treasury Ltd. habe insoweit keine wirtschaftliche Funktion zwischen L. AG und jeweiligem Darlehensnehmer erfüllt.

Die Beschwerdeführerin wendet ein, die S. Treasury Ltd. habe auch Warenfinanzierungsgeschäfte getätigt und dadurch Einnahmen erzielt, welche die belangte Behörde bei der S. Treasury Ltd. "beließ". Somit habe die S. Treasury Ltd. eine wirtschaftliche Funktion ausgeübt und sich nicht in einer bloßen Basisgesellschaft erschöpft. Dem ist entgegenzuhalten, dass nicht schon die Gründung der S. Treasury Ltd. an sich den Tatbestand des Missbrauchs erfüllt, sondern erst die hinzutretende wirtschaftlich unangemessene Umleitung von Geldern über die S. Treasury Ltd..

Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf das Bestehen eines eigenen Büroraums sowie eigener Telefon- und Telefaxanschlüsse und eigenen Personals der S. Treasury Ltd. führt die Beschwerde deshalb nicht zum Erfolg, weil abgesehen von der Abwicklung des Geldverkehrs eine neben der in Rede stehenden Darlehenstätigkeit bestehende wirtschaftliche Tätigkeit der S. Treasury Ltd. von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt wurde.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, ein wichtiger wirtschaftlicher - und somit ein außersteuerlicher - Grund für die Einschaltung einer eigenen Finanzierungsgesellschaft sei gewesen, dass die Mittel aus dem Beteiligungsverkauf der S. AG dem S.- Konzern für spätere Investitionen zur Verfügung hätten stehen sollen. Die S. AG sei im Beschwerdezeitraum börsennotiert gewesen, an ihr seien Minderheitsaktionäre beteiligt gewesen und somit wären bis zu 15 % der Beteiligungserträge für den Konzern uneinbringlich verloren gewesen, wenn die S. AG die Mittel aus der Beteiligungsveräußerung hätte ausschütten müssen. Dabei übersieht die Beschwerdeführerin, dass die von ihr in den Raum gestellte Ausschüttung durch die S. AG bereits mit der Veranlagung der Gelder dieser AG durch Kauf der L. AG vermieden worden war und dies nicht den weiteren Umweg der Veranlagung der Gelder der L. AG über die auf den Kanalinseln ansässige S. Treasury Ltd. erfordert hätte.

Dem Beschwerdeeinwand, die S. Treasury Ltd. als Finanzierungsgesellschaft sei vom wirtschaftlichen Zweck begleitet gewesen, das Finanzmanagement auszulagern und zu konzentrieren, hat die belangte Behörde bereits entgegen gehalten, dass in der S. Capital Corporation bzw. in der S. Finans eine solche Stelle bereits vorhanden gewesen ist. Den Feststellungen der belangten Behörde, dass die tatsächliche Clearingfunktion von dieser auch bei den über die S. Treasury Ltd. geleiteten Geldflüssen vorgenommen wurde, tritt die Beschwerdeführerin nicht konkret entgegen.

Die von der Beschwerdeführerin hervorgehobene Nähe zum anglosächsischen Kapitalmarkt und die bessere Informationsmöglichkeit mit dem Wegfall von Sprachbarrieren bilden kein tragfähiges Argument gegen den angefochtenen Bescheid, weil nach den insoweit unbekämpften Feststellungen der belangten Behörde die tatsächlichen Geldgeschäfte - abgesehen vom Sitz der S. Treasury Ltd. auf Guernsey - über eine schwedische Bank in Luxemburg abgewickelt worden und innerhalb des schwedischen Konzerns geblieben sind. Warum es zur Darlehensgewährung an Konzerngesellschaften einer Nähe zum anglosächsischen Kapitalmarkt bedurft hätte, ist somit nicht nachvollziehbar (vgl. die insoweit ähnlich gelagerte Konstruktion in dem, dem erwähnten hg. Erkenntnis vom 22. September 2005, 2001/14/0188, zu Grunde liegenden Beschwerdefall).

Für die Annahme der belangten Behörde, die gewählte Vorgangsweise sei zur Vermeidung österreichischer Steuerpflicht eingeschlagen worden, bildet entgegen dem Beschwerdevorbringen der Umstand kein Hindernis, dass dies letztendlich im Interesse des schwedischen Konzerns gelegen sei.

Den Ausführungen in der Beschwerde, eine "Umgehung" der österreichischen Steuerpflicht wäre durch Verlagerung liquider Mittel an die Konzernspitze wesentlich einfacher zu bewerkstelligen gewesen, ist entgegen zu halten, dass nicht fiktive, sondern tatsächlich verwirklichte Sachverhalte zu beurteilen sind.

Die Beschwerdeführerin führt weiters aus, früheren Erkenntnissen des Gerichtshofes (vom 10. Dezember 1997, 93/13/0185, und vom 26. Juli 2000, 97/14/0070, VwSlg 7.528/F), in denen er eine wirtschaftliche Aktivität der Auslandsgesellschaft gefordert habe, seien nicht Ausschüttungen aus einem Niedrigsteuerland nach Österreich,

sondern der umgekehrte Fall der Ausschüttung aus Österreich in einen Staat zu Grunde gelegen, im Verhältnis zu welchem Österreich keine Quellensteuer einhebe. Die direkte Anwendbarkeit der Grundsätze aus diesen Erkenntnissen auf den umgekehrten Fall sei auf Grund der ausdrücklichen Bestimmung des § 10 Abs. 3 KStG 1988 nicht möglich. Dazu ist die Beschwerdeführerin etwa auf das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 2004, 2002/14/0074, welchem die Gründung von Unternehmen in Irland, die Veranlagung des diesen Unternehmen zugeschossenen Kapitals durch diese Unternehmen in Österreich und die Ausschüttung der Gewinne des irischen Tochterunternehmens an das österreichische Unternehmen zu Grunde gelegen sind, und auf das oben erwähnte hg. Erkenntnis vom 10. August 2005, 2001/13/0018 und 0019, zu verweisen, welchem die - mit dem Beschwerdefall insoweit durchaus vergleichbare - "Veranlagung" der aus Beteiligungsveräußerungen eines österreichischen Unternehmens resultierenden Liquiditätsüberschüsse über eine ausländische Gesellschaft zu Grunde gelegen ist. Insbesondere dem erwähnten Erkenntnis vom 22. September 2005, 2001/14/0188, lag schließlich ein Sachverhalt zu Grunde, bei dem ein österreichisches Unternehmen eines Konzerns das gesamte Gesellschaftskapital einer auf der Kanalinsel Jersey gegründeten Gesellschaft (Ltd.) erwarb, die dann einer (deutschen) Tochtergesellschaft des österreichischen Unternehmens ein Darlehen gewährte und die dafür erhaltenen Zinsen als Beteiligungsertrag dem österreichischen Unternehmen (steuerfrei) ausschüttete. In allen Fällen wurde der eingeschrittene Weg als Missbrauch iSd § 22 BAO gewertet.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, die Zinseinkünfte wären, wenn nicht der S. Treasury Ltd., dann der schwedischen Konzernspitze zuzurechnen und nicht der L. AG (der österreichischen Muttergesellschaft der S. Treasury Ltd.), verfängt insoweit nicht, als es sich nicht um Gelder der Konzernspitze gehandelt hatte. Allerdings hat die belangte Behörde festgestellt, dass der S. Treasury Ltd. nicht nur von der L. AG ein Gesellschafterzuschuss von 200 Millionen DM, sondern auch von der S. AG "indirekte Gesellschafterzuschüsse" von 30 Millionen DM und von 289 Millionen S zugeflossen seien. Die belangte Behörde hat "die Gewinne" der S. Treasury Ltd. abzüglich der "Gewinne aus Warengeschäften" der L. AG zugerechnet. Dabei lässt die belangte Behörde eine Begründung dafür vermissen, weshalb sie der L. AG somit auch Gewinnanteile der S. Treasury Ltd. zugerechnet hat, welche die S. Treasury Ltd. aus Zinsen für Darlehen (steile) erzielt hat, für welche das "Kapital der S. Treasury Ltd." nicht aus den Gesellschafterzuschüssen der L. AG (200 Millionen DM), sondern aus Geldflüssen von der S. AG (30 Millionen DM und 289 Millionen S) stammte.

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

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

Wien, am 18. Oktober 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2003130031.X00

Im RIS seit

29.11.2006

Zuletzt aktualisiert am

17.06.2015

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at