jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/11/23 2005/16/0040

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.11.2005

Index

E3L E09303000;
E6J;
yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

31969L0335 Kapital Ansammlungs-RL indirekte Steuern Art4 Abs1 litc;
61991CJ0049 Weber Haus VORAB;
61999CJ0339 Energie Steiermark Holding VORAB;
BAO §21 Abs1;
KVG 1934 §2 Z1;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2005/16/0042 E 23. November 2005 2005/16/0043 E 15. Dezember 2008 2005/16/0041 E 23. November 2005

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Stummer, über die Beschwerde der A Vermietungsgesellschaft m.b.H. in Wien, vertreten durch die Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 1. Oktober 2003, Zl. RV/1236-W/02, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die beschwerdeführende Kapitalgesellschaft nahm die Bank A (in der Folge: B-Treuhand) mit Gesellschaftsvertrag vom 16/17. Dezember 1998 als atypisch stille Gesellschafterin auf.

Dieser Vertrag hat folgenden, auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

"II.

Gesellschaftsverhältnis

(1) Die (Beschwerdeführerin) nimmt die (B-Treuhand) (folgend kurz...stille Gesellschafterin) mit Sitz in Wien als atypisch stille Gesellschafterin auf und widmet ihren Betrieb dieser neuen Mitunternehmerschaft. Als atypisch stille Gesellschafterin ist die (B-Treuhand) am Gewinn und Verlust, sowie schuldrechtlich am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes der (Beschwerdeführerin) beteiligt. Sie ist berechtigt, ihre Einlage auch auf Rechnung von Treugebern zu halten.

...

IV.

Einlage, Treuhand

(1) Die (B-Treuhand) beteiligt sich am Unternehmen der (Beschwerdeführerin) mit einer Einlage von S 1.000,-- ..., welche in das Vermögen der (Beschwerdeführerin) übergeht. Der Eintritt der stillen Gesellschafterin erfolgt gemäß Art. IV. Umgründungssteuergesetz zum Stichtag 16.4.1998 auf Basis der Eröffnungsbilanz der (Beschwerdeführerin) per 16.04.1998, sodass die stille Gesellschafterin ab 17.4.1998 am Gewinn und Verlust der Gesellschaft sowie am Vermögen der (Beschwerdeführerin) inklusive stiller Reserven und Firmenwert beteiligt ist. Die stille Gesellschafterin kann im Einvernehmen mit der (Beschwerdeführerin) ihre Einlage - ein oder mehrmals - bis zu einem Gesamtbetrag von S 50,000.000,-- erhöhen, wenn dies der Geschäftszweck erfordern sollte. Gleichzeitig ist in diesem Beschluss auch der Stichtag, mit welchem der Zusammenschluss erfolgt, festzulegen.

(2) Die Vertragsparteien nehmen ausdrücklich zur Kenntnis, dass die (B-Treuhand) ihre Einlage teilweise oder zur Gänze auch treuhändig in Form einer Verwaltungstreuhandschaft für Dritte (im Folgenden kurz: Treugeber) halten kann. Die Treugeber der (B-Treuhand) sind berechtigt, an die (Beschwerdeführerin) direkt, d. h. unter Ausschluss der (B-Treuhand) Zahlungen zu leisten. Diese Treugeberdirektzahlungen sind unverzinst und bei der Gewinn- und Verlustverteilung (vgl. Pkt. IX), bei der Ermittlung des Anteils am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes (vgl. Pkt. IX) der (Beschwerdeführerin) sowie bei der Ermittlung der Kapitalmehrheit (vgl. Pkt. VI. Abs. 4) der Einlage hinzuzurechnen.

...

V.

Beteiligungskonten

(1) Die Kapitaleinlagen der stillen Gesellschafterin werden auf feste Kapitalkonten gebucht. Jede Einlagenerhöhung der stillen Gesellschafterin ist nach Maßgabe des Zusammenschlussstichtages auf separat zu errichtenden, festen Kapitalkonten zu buchen (Einlagekonten).

...

IX.

Beteiligung am Gewinn und Verlust, Vermögensbeteiligung

(1) Die stille Gesellschafterin ist, soweit in den folgenden Bestimmungen keine andere Regelung getroffen wird, am Gewinn der Gesellschaft im Verhältnis der am Ende des jeweiligen Geschäftsjahres auf allen Konten gem. Pkt. V. Abs. 1 und 2 ausgewiesenen Einlagen und Treugeberdirektzahlungen zum Stammkapital der (Beschwerdeführerin) zuzüglich Investitionszuschüssen aus öffentlichen Mitteln, welche jeweils in der Höhe der tatsächlichen Einzahlung bzw. Zuzählung anzusetzen sind, beteiligt. Bei mehreren stillen Gesellschafterinnen ist die einzelne stille Gesellschafterin im Verhältnis der ihr zugeordneten Einlagen und Treugeberdirektzahlungen zum gem. Satz 1 der (Beschwerdeführerin) zuzurechnenden Kapital zuzüglich aller Einlagen stiller Gesellschafterinnen samt Treugeberdirektzahlungen beteiligt. ..."

Mit der Gesellschaftsteuererklärung vom 14. Jänner 1999 gab die Beschwerdeführerin den Zusammenschlussvertrag zwischen ihr und der B-Treuhand (auch als Treuhänderin für mehrere Treugeber) bekannt. Dieser Vertrag hat folgenden, auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

"Die (B-Treuhand) hat sich mit Vertrag vom 17.12.1998 mit einer Einlage von S 1.000,-- als atypisch stille Gesellschafterin an der (Beschwerdeführerin) beteiligt und hat darüber hinaus im Laufe des 4. Quartales 1998 die von diversen Zeichnern des Beteiligungsanbotes 'Treuconsult 20/98' in Form von Zeichnungsscheinen gestellten Anbote über eine Einlage als atypisch stiller Gesellschafter in Höhe von insgesamt S 520.000,-- angenommen.

Die (B-Treuhand) fungiert - basierend auf einem Treuhandvertrag - als Treuhänderin für die in der Beilage im einzelnen angeführten Zeichner.

Hiermit wird vereinbart, dass

1. die in der Beilage ./1 angeführten Personen über die Treuhänderin (B-Treuhand) als Mitunternehmer der (Beschwerdeführerin) gemäß Art. IV. UmgrStG beitreten, sodass

2. die (Beschwerdeführerin) ihren Betrieb der neuen Mitunternehmerschaft widmet und atypisch stilles Beteiligungskapital in Höhe der Einlagen der neu eintretenden Gesellschafter aufnimmt."

Mit Bescheid vom 1. März 1999 schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien der Beschwerdeführerin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 521.000,-- gemäß § 2 Z 1 KVG (Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber) Gesellschaftsteuer von S 5.210,-- vor.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 6. Oktober 1999 forderte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Beschwerdeführerin auf, Beteiligungsanbote, Prospekte etc. zu diesen Beteiligungen in Kopie vorzulegen. Ferner wurde gefragt, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe weitere Zahlungen (Treugeberdirektzahlungen, Darlehen) von den Treugebern geleistet worden seien.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 1999 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass unter anderem Treugeberdirektzahlungen von insgesamt S 4,590.000,-- (Zusammenschluss als atypisch stille Gesellschaft zum 16.4.1998 - "Treuconsult 20/98") geleistet worden seien. Mit diesem Schreiben wurde auch ein Formular eines Zeichnungsscheines vorgelegt, in dem Folgendes vorgedruckt war:

"Im Rahmen des Projektes 'Treuconsult 20/98' (Beschwerdeführerin) stelle ich an die (B-Treuhand)

das Anbot

... eine atypisch stille Beteiligung in Höhe von (mind.

S 10.000,-- oder ein Vielfaches davon) S.....

an der (Beschwerdeführerin) einzugehen.

...

Unter der Bedingung, dass dieses Anbot von der (B-Treuhand) angenommen wird, verpflichte ich mich unwiderruflich, der

(Beschwerdeführerin)

eine Direktzahlung in Höhe von (mind. S 90.000,-- oder ein

Vielfaches davon) S.....

bis längstens 15.10.1999 auf das Konto... lautend auf 'Treuconsult 20/98' der (Beschwerdeführerin) zu leisten ...

Die Direktzahlung wird gemeinsam mit meiner eingegangenen atypisch stillen Beteiligung an der (Beschwerdeführerin) treuhändig von der (B-Treuhand) verwaltet."

Mit Wiederaufnahme- und Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. November 1999 nahm das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern das Verfahren hinsichtlich der mit Bescheid vom 1. März 1999 festgesetzten Gesellschaftsteuer gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und schrieb ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 5,111.000,-- gemäß § 2 Z 1 KVG Gesellschaftsteuer von S 51.110,-- vor.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen diese Bescheide. Gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens brachte sie vor, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei unbegründet und basiere auf einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung der gegebenen Verhältnisse. Sie sei nicht begründet. Die über die Rechtsvorgänge aufgenommenen Urkunden seien der Abgabenerklärung vom 14. Jänner 1999 in Kopie angeschlossen und die entsprechenden Vereinbarungen der Abgabenbehörde daher bereits vor Erlassung des endgültigen Bescheides am 1. März 1999 bekannt gewesen. Die Voraussetzungen für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens seien nicht erfüllt, weil einerseits keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, die der Abgabenbehörde nicht schon bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide bekannt gewesen seien, und andererseits die Kenntnis dieser Umstände keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, weil Leistungen von Treugebern im Sinne der ständigen Rechtsprechung, der herrschenden Literatur sowie der damit übereinstimmenden Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen nicht der Gesellschaftsteuer unterlägen. Ein Abgehen von dieser bisher einstimmigen gesellschaftsteuerlichen Beurteilung von Zahlungen von Nichtgesellschaftern im Rahmen einer Wiederaufnahme verstoße darüber hinaus gegen die grundlegenden rechtsstaatlichen Prinzipien des Vertrauensschutzes und der Willkürfreiheit im Sinne des verfassungsgesetzlichen Gleichheitsgebotes sowie gegen das Verböserungsverbot. Ein Abweichen von der Rechtsauffassung des Erstbescheides wäre nur dann möglich, wenn diese unter "Anlegung eines rechtsmethodisch-adäquat weiten Richtigkeitskalküls" unvertretbar gewesen sein sollte, was hier keinesfalls der Fall sei.

Gegen den Bescheid betreffend Vorschreibung der Gesellschaftsteuer brachte die Beschwerdeführerin in der Berufung vor, die Einbeziehung der Treugeberdirektzahlungen in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer sei unbegründet und basiere auf einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung der gegebenen Verhältnisse. Der Gesellschaftsteuer unterlägen nur Leistungen von Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft. Die Steuer errechne sich beim Erwerb von Gesellschaftsrechten vom Wert der Gegenleistung. Dies sei jedoch ausschließlich die vom Gesellschafter geleistete Einlage. Nur diese Einlage sei mit dem Wert für die Gesellschaftsteuerberechnung maßgebend. Leistungen Dritter hingegen stünden außerhalb des unmittelbaren Leistungszuammenhanges. Leistungen eines Treugebers erhöhten weder die Bemessungsgrundlage für den Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber noch seien sie überhaupt gesellschaftsteuerpflichtige Leistungen eines Gesellschafters. Die atypisch stillen Einlagen der Treuhandgesellschaft seien im ursprünglichen Gesellschaftsteuerbescheid vom 1. März 1999 richtig als Gesellschafterleistung qualifiziert und der Gesellschaftsteuer unterzogen worden. Die Einbeziehung von Treugeberzahlungen in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer widerspreche der Rechtslage. Auch die Gesellschaftsteuer-Richtlinie (Richtlinie vom 17. Juli 1969 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital) sehe in den zwingenden Bestimmungen der Art. 4 und 5 vor, dass nur von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen der Gesellschaftsteuer unterlägen. Im Übrigen sei der Tatbestand des Art. 4 Abs. 1 lit. c dieser Richtlinie auf Leistungen eines Nichtgesellschafters nicht anwendbar. Eine Besteuerung nach den in Art. 4 Abs. 2 lit. b dieser Richtlinie angeführten Tatbeständen wäre nur zulässig, wenn diese Vorgänge am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v.H. unterlegen wären. Diese zwingende Voraussetzung sei jedoch nicht erfüllt, weil Treugeberzahlungen weder am 1. Juli 1984 noch im Beitrittszeitpunkt tatsächlich einer Besteuerung unterlegen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung dieses Bescheides heißt es zur Wiederaufnahme des Verfahrens, die Anzeige des Gesellschaftsvertrages sei am 21. Dezember 1998 erfolgt. Aus dem Gesellschaftsvertrag selbst gehe nur hervor, dass die B-Treuhand sich am Unternehmen mit einer Einlage von S 1.000,-- beteilige und ihre Einlage teilweise oder zur Gänze auch in Form einer Verwaltungstreuhandschaft für Dritte halten könne. In der Abgabenerklärung vom 14. Jänner 1999 sei nur die Höhe der stillen Einlage erklärt worden. Dieser Erklärung seien der Zusammenschlussvertrag ohne Hinweis auf Treugeberdirektzahlungen und die Liste der Zeichner mit ihren stillen Einlagen beigelegt worden. Erst über ein Vorhalteverfahren habe die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 19. Oktober 1999 die Tatsache des Vorliegens von Treugeberdirektzahlungen bekannt gegeben. Da die Tatsache der erfolgten Treugeberdirektzahlungen von der Beschwerdeführerin in der Abgabenerklärung nicht angezeigt worden und auch aus den beigelegten Unterlagen dies nicht hervorgegangen sei, habe das Bekanntwerden der tatsächlich geleisteten Treugeberdirektzahlungen einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Weiters wurde das Ermessen im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens begründet.

Hinsichtlich der Vorschreibung der Gesellschaftsteuer führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, die Besteuerung der in der Abgabenerklärung ziffernmäßig genannten Beiträge von S 520.000,-- sei unbestritten. Die Zusammenschlussverträge stellten das Sachverhaltsmerkmal dar, mit welchem die stille Einlage ("das atypisch stille Beteiligungskapital") erhöht worden sei. Damit sei der Tatbestand des § 2 Z 1 KVG (Kapitalerhöhung) verwirklicht worden, weil die B-Treuhand lt. Gesellschaftsvertrag neue Gesellschaftsrechte erworben habe. Die Treugeberdirektzahlungen seien eine weitere Gegenleistung, die in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer hinzuzurechnen sei. Die Treugeber erhielten neben dem Treuhänder keine Gesellschaftsrechte wie

z. B. Gewinnbeteiligung oder Mitspracherechte und die Treugeber seien demnach nicht zusätzlich Gesellschafter zum Treuhänder. Bei der Einbeziehung der Direktzahlungen sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Es liege kein Anwendungsfall des § 117 BAO vor und Entscheidungen des EuGH seien auch auf vor dem Anlassfall entstandene Rechtsverhältnisse anzuwenden.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der zunächst vor ihm erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 16. Dezember 2004, B 1545/03, ab und trat die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf Gesellschaftsteuerfreiheit sowie auf Beachtung der Rechtskraft und Unterbleiben einer Wiederaufnahme des Verfahrens verletzt und macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Die Beschwerdeführerin äußerte sich zur Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. b und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Gesellschaftsteuerbescheid vom 1. März 1999 erging auf Grund der Abgabenerklärung vom 14. Jänner 1999. Der Abgabenbehörde lag im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Gesellschaftsteuervertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 16./17. Dezember 1998, in dem die Möglichkeit von Direktzahlungen von Treugebern an die Beschwerdeführerin vereinbart wurde, der Zusammenschlussvertrag vom 11./12.Jänner 1999 sowie eine Liste der Zeichner des Beteiligungsanbots "Treuconsult 20/98" vor. Der Behörde wurde vor Ergehen des Gesellschaftsteuerbescheides vom 1. März 1999 gegenüber keine Erklärung über Direktzahlungen der Treugeber an die Beschwerdeführerin abgegeben. Erst im Zuge von Ermittlungen wurden der Behörde durch das Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 19. Oktober 1999 diese Direktzahlungen dem Grunde und der Höhe nach bekannt. Damit lagen neue Tatsachen vor, die die Abgabenbehörde zur amtswegigen Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 1. März 1999 abgeschlossenen Verfahrens berechtigte.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, der Wiederaufnahmegrund sei schon deshalb nicht gegeben, weil die belangte Behörde im wieder aufgenommenen Verfahren zu keinem anderen Ergebnis kommen könne. Dies deshalb, weil ein Anwendungsfall des § 117 BAO gegeben sei. Überdies habe die belangte Behörde argumentiert, dass für die Auslegung die bisherigen Anordnungen und die bisherige Rechtsprechung grundsätzlich weiter anzuwenden seien.

§ 117 BAO in der Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Dezember 2004, G 95/04 u.a., lautete:

"Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabenentrichtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden."

Im Beschwerdefall liegt entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin schon deswegen kein Anwendungsfall des § 117 BAO in der genannten Fassung vor, weil "das andere Ergebnis" nicht auf einer "Änderung der Rechtsauslegung" beruht. Für die Wiederaufnahme des Verfahrens war allein die Tatsache ausschlaggebend, dass der belangten Behörde die - auf Grund der angewandten wirtschaftlichen Betrachtung der Treuhänderin zugerechneten - Direktzahlungen der jeweiligen Treugeber an die Beschwerdeführerin nicht bekannt waren. Von einer Änderung der Rechtsauslegung kann keine Rede sein. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides wird mit diesem Beschwerdevorbringen nicht aufgezeigt.

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital unterliegt der Gesellschaftsteuer der nachstehende Vorgang: Die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art. Gemäß Artikel 5 Buchstabe a dieser Richtlinie wird die Steuer bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe a, c und d auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, erhoben.

Der Beschwerdeführerin wurde im wieder aufgenommenen Verfahren Gesellschaftsteuer nach§ 2 Z 1 KVG vorgeschrieben.

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 Z 1 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Steuergegenstand nach § 2 Z 1 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten, und zwar der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung, Eingliederung und Umwandlung vorliegt (vgl. Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar4, 104). Die auch als Gründungssteuer bezeichnete Gesellschaftsteuer wird grundsätzlich jeden Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen (Dorazil, KVG-Kurzkommentar, II 1 zu§ 2 KVG; hg. Erkenntnis vom 17. Februar 2000, Zl. 97/16/0369).

Die belangte Behörde vertrat die Ansicht, die Zusammenschlussverträge stellten das Sachverhaltsmerkmal dar, mit welchem die stille Einlage erhöht worden sei. Mit den Zusammenschlussverträgen sei der Tatbestand des § 2 Z 1 KVG verwirklicht worden.

Ersterwerber ist derjenige, der ein neu geschaffenes Gesellschaftsrecht als erster als Bestandteil seines Vermögens für eigene Rechnung dauerhaft erwirbt (vgl. Brönner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz4, Rz 26 zu § 2).

Bei Treuhandverhältnissen erwirbt der Treuhänder zivilrechtlich das Gesellschaftsrecht; er ist somit Gesellschafter. Das gilt auch für den Bereich der Gesellschaftsteuer. Weder er noch der Treugeber können sich daher bei der Gründung der Gesellschaft darauf berufen, dass der Treugeber der eigentliche Gesellschafter sei. Denn der Treuhänder leitet im Innenverhältnis seine Rechtsstellung aus einer Vereinbarung mit dem Treugeber her. Dies wäre ein widersprüchliches Verhalten und deshalb als venire contra factum proprium unzulässig. Sofern allerdings die eigentlichen Geldgeber, die Treugeber, Leistungen an die Gesellschaft erbringen, sind diese Leistungen gesellschaftsteuerpflichtig, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft fließen. Insoweit muss durch wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Gesetzeszweck Rechnung getragen werden, weil andernfalls die Steuerpflicht solcher Leistungen bei Treuhandverhältnissen nicht zum Tragen käme. Denn der Treuhänder erbringt diese Leistung nicht aus seinem Vermögen und die Treugeber haben keinen Anlass, der Gesellschaft ihre Leistungen über den Treuhänder zuzuführen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet hier eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (Brönner/Kamprad, aaO, Rz 27 zu § 2).

Die belangte Behörde hat nach der Darstellung der Rechtslage und der Wiedergabe der zwischen den Beteiligten

abgeschlossenen Verträge mit Recht die Ansicht vertreten, im Beschwerdefall sei nur die Treuhänderin und es seien nicht auch die Treugeber Gesellschafter der Beschwerdeführerin. Dennoch war aber bei der Zurechnung der von den Treugebern vereinbarungsgemäß geleisteten Direktzahlungen an die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten und waren diese Direktzahlungen als Teil der Leistung und damit Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer heranzuziehen.

Die Beschwerde vertritt die Ansicht, der Richtlinienbegriff "Einlagen jeder Art" habe im nationalen Gesetz keinen Niederschlag gefunden. Es bestehe keine Rechtsgrundlage für eine Besteuerung des Vorgangs, weil das Tatbestandsmerkmal der Richtlinie "Einlagen jeder Art" nicht ins nationale Recht umgesetzt worden sei.

Eine wortwörtliche Umsetzung des Artikels 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG in das nationale Recht ist zwar nicht erfolgt, der im Beschwerdefall zu beurteilende Rechtsvorgang verwirklicht aber sowohl den Tatbestand der genannten Richtlinienbestimmung als auch § 2 Z 1 KVG. Die im Zusammenschlussvertrag vom 11./12. Jänner 1999 angeführte "Einlage" und die von den Treugebern geleisteten Direktzahlungen sind Einlagen, die das Kapital der Kapitalgesellschaft erhöhten, und es wurden damit durch einen ersten Erwerber Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft erworben. Damit konnte die belangte Behörde die Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 1 KVG vorschreiben, ohne gegen das Gemeinschaftsrecht zu verstoßen, weil die Vorschreibung im Rahmen der genannten Richtlinie erfolgte (vgl. hiezu auch das zu diesem Tatbestand bereits ergangene hg. Erkenntnis vom 6. November 2002, Zl. 2002/16/0240).

Mit Urteil vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, Energie Steiermark Holding AG, Slg. 2002, I-08837, hat der EuGH unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 13. Oktober 1992, Rs C-49/91, Weber Haus, Slg. 1992, I-5207, entschieden, dass für die Feststellung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG fallen, zu untersuchen sei, wem die Zahlung zuzurechnen sei und es nicht genüge, ihre formale Herkunft festzustellen.

Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga-omnes beizumessen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 2000, Zl. 2000/16/0338, und vom 18. November 2004, Zl. 2001/07/0166, mit angeführter Rechtsprechung und Literatur). Das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, ist daher entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt, sondern auch im Beschwerdefall verbindlich. Bei der Zurechnung der von den Treugebern vereinbarungsgemäß geleisteten Direktzahlungen an die Beschwerdeführerin war daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Bei Anwendung dieser Betrachtungsweise waren diese Direktzahlungen Teil der Leistung und Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer.

Soweit sich die Beschwerde mit Fragen wie Besteuerung "freiwilliger Leistungen" und der "Haftung" befasst, ist darauf mangels Relevanz im Beschwerdefall nicht weiter einzugehen. Zur aufgeworfenen und im Beschwerdefall nicht entscheidenden Frage der Berechtigung der Erhebung der Gesellschaftsteuer im Hinblick auf unterschiedliche Steuersätze in der Richtlinie 69/335/EWG und der nationalen Bestimmung in bestimmten Zeiträumen und Zeitpunkten wird auf das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 2005, Zl. 2004/16/0243, hingewiesen.

Die "nur aus Gründen advokatorischer Vorsicht" vorgetragenen Anregungen auf Einholung einer Vorabentscheidung erübrigen sich im Hinblick auf die bereits zitierte Rechtssprechung des EuGH und des Verwaltungsgerichtshofes.

Aus diesen Erwägungen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 1 Z 6 VwGG Abstand genommen werden.

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

Wien, am 23. November 2005

Gerichtsentscheidung

EuGH 61991J0049 Weber Haus VORAB
EuGH 61999J0339 Energie Steiermark Holding VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2005160040.X00

Im RIS seit

08.01.2006

Zuletzt aktualisiert am

23.01.2015

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at