

TE Vwgh Erkenntnis 2005/9/22 2001/14/0188

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.09.2005

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §22;

KStG 1988 §7 Abs4 idF 1989/660;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der L GmbH in W, vertreten durch die Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien, Friedrichstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 23. August 2001, GZ. RV 1040/1-6/2001, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1991 und 1992, 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 GmbH ist auf Grund des Verschmelzungsvertrages vom 21. März 1994 Rechtsnachfolgerin der R. GmbH, die in den Wirtschaftsjahren 1991 und 1992 (Bilanzstichtag 31. März) als Beteiligungsunternehmen u.a. an der nunmehrigen Beschwerdeführerin sowie an der deutschen L. Immobilien GmbH beteiligt war.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1990 bis 1992 wurde festgestellt, dass die R. GmbH (ein Unternehmen des österreichischen X-Konzerns) ein in der Branche des X-Konzerns tätiges deutsches Unternehmen erworben habe. Der damit einhergehende Immobilienkauf sei durch die L. Immobilien GmbH auf folgende ungewöhnliche Weise finanziert worden: Die nunmehrige Beschwerdeführerin habe im Jänner 1990 Gewinnvorträge in Höhe von rund 100 Mio. S an die R. GmbH ausgeschüttet, wobei der Betrag direkt an die W. Holdings Ltd. überwiesen worden sei und der R. GmbH dazu gedient habe, das gesamte Gesellschaftskapital der am 5. Jänner 1990 auf den Kanalinseln gegründeten W. Holdings Ltd. zu erwerben.

Bei der W. Holdings Ltd. handle es sich um ein auf der Insel Jersey errichtetes, nicht tätiges Unternehmen

(Sitzgesellschaft), das über kein Personal verfüge. Laut Auskunft des Geschäftsführers Dr. Richard S. befinde sich der Sitz des Unternehmens im Haus eines pensionierten Bankangestellten, der gleichzeitig als Direktor der W. Holdings Ltd. fungiere. Die W. Holdings Ltd. habe das Kapital sodann umgehend als Darlehen an die am 10. Jänner 1990 gegründete deutsche L. Immobilien GmbH zur Finanzierung des Immobilienkaufes weitergegeben. Die Verzinsung des Darlehens sei fremdüblich erfolgt. Die von der L. Immobilien GmbH an die W. Holdings Ltd. bezahlten Zinsen (Zinsaufwand in Deutschland, Zinsertrag bei der W. Holdings Ltd.) seien von der W. Holdings Ltd. an die R. GmbH als steuerfreier Beteiligungsertrag am 12. Juli 1991 in Höhe von DM 1,995.231,-- und am 18. September 1992 in Höhe von DM 2,040.000,-- ausgeschüttet worden.

Im Dezember 1991 sei das Kapital der W. Holdings Ltd. um DM 8 Mio. erhöht worden. Auch diese Finanzmittel hätten wiederum aus der Ausschüttung der nunmehrigen Beschwerdeführerin an die R. GmbH gestammt. Die W. Holdings Ltd. habe das erhaltene Kapital an die M. GmbH (DM 5 Mio.), ein weiteres Konzernunternehmen, sowie an die L. Immobilien GmbH (DM 3 Mio.) als Darlehen weitergegeben, und zwar wiederum zur Finanzierung eines (branchengleichen) Unternehmenskaufes in Deutschland.

Dazu stellte der Prüfer in seinem gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht vom 25. September 1995 fest, dass nach Änderung der Rechtslage ab 1995 bisher keine weiteren Ausschüttungen erfolgt seien. Für die ungewöhnliche Gestaltung der Finanzierung über ein Niedrigsteuerland seien dem Prüfer gegenüber folgende außersteuerliche Gründe genannt worden:

"a) das Vermögen der R. GmbH ist größtenteils in nur einer Branche gebunden; die freien Finanzmittel sollten daher sicher und alternativ veranlagt werden;

b) da die L. Immobilien GmbH nur Immobiliengeschäfte betreibt, ist das veranlagte Vermögen einerseits durch den Wert der Immobilien und andererseits durch die Mieteinnahmen von der

M. GmbH abgesichert;

c) in weiterer Folge würden auch Darlehen an nicht zum Konzern gehörende Unternehmen gegeben:

Laut Bilanz W. zum 18.2.1992: keine Darlehen an konzernfremde Unternehmen;

28.2.1993: BK Autohandel GmbH DEM 4,250.000,--,

Einrichtungshaus H. GmbH DEM 300.000,--

d)

gesellschaftsrechtliche Trennung vom übrigen Konzern;

e)

inhaltliche und regionale Risikostreuung durch einen Standort außerhalb Österreichs;

f) internationale Geltung und Flexibilität des Finanzplatzes England, wobei innerhalb Englands der Standort Jersey vereinfachte Vorschriften für Unternehmungsgründung und Unternehmensführung, sowie für die Abwicklung von Bankgeschäften bietet;

g) in Österreich wäre für die angestrebten Tätigkeiten eine Bankkonzession erforderlich, während in Jersey diesbezüglich sehr lockere bzw. gar keine Reglementierungen vorliegen;

h) Überlegungen für Unternehmenskäufe in anderen Staaten; aus dieser Sicht würde sich eine Finanzierungsgesellschaft mit Sitz in England samt entsprechenden Geldbeschaffungsmöglichkeiten als zukunftssträchtig erweisen, wobei wiederum nur an die Finanzierung von Immobilienkäufen gedacht war;

i) Auch heute (zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung) besteht die Wahrscheinlichkeit, dass die Expansion des Unternehmens nicht auf den österreichischen Raum beschränkt bleibt, siehe z.B. die derzeitigen Überlegungen betreffend Friaul, was wiederum für einen internationalen Sitz der Finanzierungsgesellschaft spricht;

j) eine direkte Darlehensgewährung durch die R. GmbH an die

L. Immobilien GmbH hätte außerdem die Beurteilung der Darlehen durch die bundesdeutschen Finanzbehörden nachteilig beeinflusst, da die Annahme von verdecktem Eigenkapital geradezu gefördert worden wäre, während die Darlehensgewährung durch eine zudem im Ausland ansässige Tochtergesellschaft doch eine eher differenzierte

Betrachtungsweise ermöglicht."

Unter der Überschrift "Würdigung dieser Argumente durch die Betriebsprüfung" ist dem Betriebsprüfungsbericht Folgendes zu entnehmen:

"ad a): Da die W. Holdings Ltd. mit Sitz in Jersey im Wesentlichen keine andere Tätigkeit betreibt, als die Firma R. GmbH mit Sitz in W. (Österreich), wurden die freien Finanzmittel dadurch keineswegs sicherer oder alternativer veranlagt.

ad b): Die doppelte Sicherheit, durch die Immobilien einerseits und die Mieteinnahmen einer weiteren Tochtergesellschaft andererseits, ist für jeden Unternehmer vorhanden, der über eine Tochtergesellschaft, die er mit entsprechendem Kapital ausstattet, Immobilien erwirbt und an eine weitere Tochtergesellschaft vermietet, gleichgültig wie viele Gesellschaften dazwischen geschaltet werden.

ad c), d), e): Die beiden Darlehen, die an nicht zum Konzern gehörende Unternehmen gegeben wurden, die gesellschaftsrechtliche Trennung vom übrigen Konzern und eine regionale und inhaltliche Risikostreuung stellen keine außersteuerlichen Gründe dar, da dies lediglich allgemeine Gründe sind, die keinen wirklichen außersteuerlichen Vorteil erkennen lassen.

ad f), g): Laut Auskunft der Bankenaufsicht / BMFF ist für eine derartige Darlehensvergabe nach österr. Recht keine Bankenkonzession notwendig.

ad h), i): Bis zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung gab es keine Investitionen und Aktivitäten außerhalb Österreichs und der BRD.

ad j): Jedem Unternehmer steht es frei, wie er sein Unternehmen finanziert. Wenn ein Unternehmer einen Unternehmenskauf mittels Darlehen finanziert, ist dies von der Finanzverwaltung anzuerkennen, es sei denn, dass aus der Sicht des Darlehensnehmers dieses Darlehen als verdecktes Stammkapital zu qualifizieren wäre.

Das liegt jedoch nach Auffassung der Betriebsprüfung nicht vor. Seitens des geprüften Unternehmens wurde sogar ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die nach der dt. Rechtslage ab 1994 (§ 8a dt. KStG) geforderten Eigenmittel bereits ursprünglich vorhanden waren."

In rechtlicher Hinsicht folgerte der Prüfer, dass die gewählte Konstruktion nur den Sinn erkennen ließe, Zinserträge aus einer Tochtergesellschaft (der L. Immobilien GmbH) durch Zwischenschaltung einer Sitzgesellschaft in einer "Steuer-oase" in steuerfreie Beteiligungserträge umzuwandeln. "In wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 i.V.m. § 22 BAO)" seien die Ausschüttungserträge als in Österreich steuerpflichtige Zinserträge zu qualifizieren. Dementsprechend seien die steuerfreien Beteiligungserträge der R. GmbH um 14,074.160 S (1991) und 14,355.480 S (1992) zu mindern und als steuerpflichtige Zinserträge zu qualifizieren.

Mit den an die Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der R. GmbH gerichteten Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheiden 1991 und 1992 folgte das Finanzamt der Auffassung des Prüfers.

In ihrer gegen die Sachbescheide erhobenen Berufung referierte die Beschwerdeführerin zunächst den aktuellen Meinungsstand zur rechtstheoretischen Bedeutung des § 22 BAO. Sachverhaltsbezogen vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, es sei nicht ungewöhnlich, dass Konzerne Finanzierungsgesellschaften gründeten und sie mit Eigenmitteln ausstatteten, welche dazu dienen sollen, andere Konzerngesellschaften zu finanzieren. Auch habe die Tätigkeit der ausländischen Finanzierungsgesellschaft im gegenständlichen Fall durchaus beachtlichen außersteuerlichen Gründen gedient. Als solche wurden von der Beschwerdeführerin verminderte Haftungsgründe, vereinfachte Gründungsvorschriften in Jersey, die Möglichkeit regionaler Risikostreuung und der Heranziehung "besonders anerkannter Finanzierungsexperten", die Anbindung an den Finanzplatz England, die Internationalisierung der Kernaktivitäten, bankrechtliche Gründe sowie die Erhöhung des ausschüttungspolitischen Spielraumes angeführt. Durch eine im Dezember 1995 erfolgte Ausschüttung sei zudem "besonders eindrucksvoll unter Beweis gestellt, dass die Gründung einer Finanzierungsgesellschaft im Ausland nicht steuerlich motiviert" gewesen sei. Da 1995 bereits die Regelung des § 10 Abs. 3 KStG 1988 anwendbar gewesen sei, hätten in diesem Jahr keine steuerlichen Vorteile aus der Ausschüttung mehr gezogen werden können.

Weiters wurde eingewendet, dass die Beschwerdeführerin (ihre Rechtsvorgängerin) durch die Gründung der ausländischen Finanzierungsgesellschaft den in §§ 7 Abs. 4 Satz 2 in Verbindung mit 10 Z. 5 KStG 1988 vorgezeichneten Weg beschritten habe. Wolle der Steuerpflichtige eine abgabenrechtliche Begünstigung auf dem Weg erreichen, den

das Gesetz selbst vorzeichne, liege nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein Missbrauch vor. Auf Grund der formalrechtlichen Anknüpfung des § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG 1988 könne § 22 BAO keinesfalls herangezogen werden. Dieses Ergebnis werde durch § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG 1988 in der damals geltenden Fassung noch bestärkt. Die durch das Abgabenänderungsgesetz 1989 gestaltete Fassung des § 7 Abs. 4 KStG 1988 habe die Steuerfreiheit für Dividenden aus internationalen Schachtelbeteiligungen nur dann nicht vorgesehen, wenn der Unternehmensgegenstand der ausländischen Gesellschaft zu mehr als 25% im Verwalten von eigenen Forderungswertpapieren (Teilschuldverschreibungen, Pfandbriefe, Kommunalschuldverschreibungen und ähnliche Wertpapiere) und Beteiligungen an anderen Unternehmen mit einem derartigen Unternehmensgegenstand gelegen wäre, es sei denn, die Gesellschaft hätte einen Bankbetrieb unterhalten. Mit dem Begriff der Forderungswertpapiere habe die Bestimmung ausdrücklich an den entsprechenden kapitalertragsteuerlichen Begriff angeknüpft, sodass jede andere Art der Veranlagung, die nicht in Form von Forderungswertpapieren erfolgt sei, nicht zur Einschränkung der Steuerfreiheit für Dividenden aus internationalen Schachtelbeteiligungen führen könne. Auch mit der ab 1. Jänner 1995 geltenden Gesetzesänderung habe der Gesetzgeber deutlich zum Ausdruck gebracht, dass die in § 10 Abs. 3 KStG 1988 angesprochenen Einkünfte offenbar vor dem 1. Jänner 1995 von der Steuerbefreiung für internationale Schachtelerträge erfasst waren. Somit sei § 10 Abs. 3 KStG 1988 ein weiteres Indiz dafür, dass auch der Gesetzgeber davon ausgegangen sei, dass nach der bis dahin geltenden Rechtslage Schachtelerträge aus Gesellschaften, die in Niedrigsteuerländern ansässig seien und die Primärzinseinkünfte bezögen, in keinem Fall unter die Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO fallen könnten. Dazu komme gegenständlich, dass im Falle der von der Abgabenbehörde als angemessen betrachteten Gestaltung - der unmittelbaren Mittelzuführung - vom Vorliegen verdeckten Eigenkapitals auszugehen gewesen wäre. In Fällen einer hohen Fremdkapitalquote nehme die Verwaltungspraxis nämlich eine Umqualifizierung von Fremd- in Eigenkapital vor. Dies führe im Verhältnis zu ausländischen Tochtergesellschaften zur Steuerfreiheit der in Österreich bezogenen Dividenden, wenn im Übrigen die Voraussetzungen für die internationale Schachtelbeteiligung vorlägen.

Zugleich mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 27. November 1996 auf, nähere Angaben zu den in der Berufung erwähnten "besonders anerkannten Finanzierungsexperten" zu machen, sowie Unterlagen über die in Aussicht genommenen Unternehmenskäufe in der Schweiz, England und Frankreich vorzulegen, sowie die Jahresabschlüsse der deutschen Konzerngesellschaften zum Nachweis des Verhältnisses der Ausstattung mit Eigen- und Fremdkapital.

Mit Schriftsatz vom 2. Dezember 1996 äußerte sich der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin dahingehend, dass er mangels vorheriger eigener Erfahrungen mit internationalen Finanzierungen über Empfehlung eines deutschen Finanzfachmannes Ende 1989 zunächst Kontakt mit näher genannten englischen Büros hergestellt habe. Die W. Holdings Ltd. habe anfänglich mit einer Firma zusammengearbeitet, die sich nicht als sehr fachkundig und verlässlich erwiesen habe. Jene Personen, mit denen die W. Holdings Ltd. letztlich zusammengearbeitet habe und die in der Berufung namentlich angeführt worden seien, hätten sich schließlich als fachkundig, verlässlich und pünktlich erwiesen und z. B. alle Verträge zu den gewährten Darlehen ohne fremde Hilfe und ohne Mehrkosten dafür entworfen. Sie hätten gute Bankverbindungen vermittelt, wobei man sich vorstellen müsste, dass die Transaktion so hoher Summen im Ausland bei den Banken prima vista den Verdacht von Drogengeldern oder Geldwäsche erwecken würde. Die Höhe der Entlohnung der genannten Personen könne den Bilanzen entnommen werden. Die Beschwerdeführerin habe in den Jahren 1989 bis 1993 nach Investitionsmöglichkeiten im Ausland gesucht und es deshalb für sinnvoll gehalten, die dafür erforderlichen Finanzstrukturen vorweg herzustellen. In England habe es 1985 und 1989 konkrete Kontakte zum Erwerb eines Aktienpaketes der H. PLC gegeben. Das Gespräch mit dem in der Berufung erwähnten englischen Unternehmen habe sich auf ein Telefonat mit einem heute nicht mehr namentlich bekannten Direktor beschränkt. Hinsichtlich einer weiteren Gesellschaft habe er mit deren Präsidenten ein persönliches Gespräch geführt. Die Projekte seien nicht weiter verfolgt worden, weil im Herbst 1989 das gesamte Aktienpaket eines schweizerischen Unternehmens angeboten worden sei. Die diesbezüglichen Gespräche seien 1992 fast zum Abschluss gelangt, schließlich wegen anderer Firmenkäufe in Deutschland aber nicht mehr zu Stande gekommen. Mittlerweile habe der Konzern aus Erfahrungen gelernt und seine länderübergreifenden Tätigkeiten auf den deutschsprachigen Raum beschränkt.

Mit Berufungsentscheidung vom 8. Jänner 1997 wurde die Berufung abgewiesen. Dagegen erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof, der deren Behandlung mit Beschluss vom 1. März 1999, B 438/97, ablehnte, und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.

Mit Erkenntnis vom 29. März 2001, 99/14/0105, hob der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde auf.

Im fortgesetzten Verfahren hielt die belangte Behörde der Beschwerdeführerin vor, auf Grund der vorgelegten bzw. der trotz ausdrücklichen Ersuchens nicht vorgelegten Unterlagen müsse davon ausgegangen werden, dass die W. Holdings Ltd. keine nennenswerte Tätigkeit erbracht habe und alleine die R. GmbH die Möglichkeit gehabt habe, Marktchancen zu nützen oder die Leistung zu verweigern, weshalb die aus der Vergabe der Darlehen erzielten Einkünfte auch aus diesem Grund unmittelbar der R. GmbH zuzurechnen seien.

In der antragsgemäß am 6. Juni 2001 durchgeführten Berufungsverhandlung legte die Beschwerdeführerin weitere Unterlagen (Protokolle und Schriftverkehr) vor. Die Unterlagen seien in Jersey erstellt worden, wo auch die Entscheidungen über Darlehensgewährungen und Ausschüttungen getroffen worden seien. Ihnen ist nach der Darstellung im angefochtenen Bescheid Folgendes zu entnehmen:

"Laut Jahresabschluss der W. Holdings Ltd. 29.2.1992 bis 28.2.1993 (P 2,3) wurden die nach Behauptung der Bw. an die nicht zum Konzern gehörigen Firmen BK Autohandel GmbH (31. 10. 1992 DM 4,250.000) und Einrichtungshaus H. GmbH (21. 12. 1992 DM 300.000) gewährten Darlehen von den Verbindlichkeiten der L. Immobilien GmbH abgebucht.

Laut Jahresabschluss der W. Holdings Ltd. 1.3.1994 - 31.3.1995 (P 4) wurden die genannten Darlehen bereits am 23.12.1994 (BK Autohandel GmbH) bzw. 13.5.1994 (Einrichtungshaus H. GmbH) je zur Gänze getilgt, wobei der Tilgungsbetrag (BK Autohandel GmbH) von DM 4,250.000 am selben Tag wiederum als Erhöhung des Darlehens an die L. Immobilien GmbH ausgewiesen wird.

Laut Vertrag vom 20. 10. 1992, mit dem die Geltung des österreichischen Rechts vereinbart wurde (7.), sollte das Darlehen von der BK Autohandel GmbH, W., U.-Gasse, jedoch erst nach fünf Jahren (2.) zurückbezahlt werden.

Die diesbezüglichen (Überweisungs-)Belege hat die Bw. nicht vorgelegt. Hinsichtlich des behaupteten Darlehens an das Einrichtungshaus H. GmbH hat die Bw. nicht einmal einen Darlehensvertrag oder diesbezügliche Unterlagen vorgelegt.

In der Sitzung ('Meeting of Directors') der W. Holdings Ltd. vom 22.7.1991 beschlossen J.B.B. und M.J.C. die Zahlung einer Interimdividende von DM 1,995.231,-- (Nr. 8, P03). Die tatsächliche Ausschüttung erfolgte jedoch unbestritten schon am 12.7.1991.

Laut Vertrag vom 22.7.1992 (P51/74-57/74 i.V.m. Nr. 8, P.029) ist die Vergabe des Darlehens an die X GmbH von DM 2,040.000,-- schon am 20.6.1992 (1.1.), und damit ebenfalls rückwirkend erfolgt und wurde schon mit 18.9.1992 in ein Darlehen der R. GmbH umgewandelt (Nr. 8, P.029)."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung neuerlich als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges und einem Hinweis auf die Berufungsentscheidung vom 8. Jänner 1997 führte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides zunächst aus, dass sie zur Auslegung des § 22 BAO auf die ihrer Ansicht nach auch von den beiden Gerichtshöfen öffentlichen Rechts vertretene Außentheorie zurückgreife. Die belangte Behörde teile damit die Ansicht des Prüfers, dass eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung vorliege, wenn - wie im Beschwerdefall - eine österreichische Kapitalgesellschaft ihrer deutschen Tochtergesellschaft dadurch erhebliche Finanzmittel als Darlehen zukommen lasse, dass sie zu diesem Zweck in einer Steueroase eine Briefkastengesellschaft gründet und diese sodann veranlasst, die Mittel ihrer deutschen Tochtergesellschaft als Darlehen zu überlassen, wobei die in Deutschland gewinnmindernd abgesetzten Zinsen steuerfrei bzw. steuerschonend in die Steueroasengesellschaft einfließen, wenn schließlich diese Beträge von der Steueroasengesellschaft unter Ausnutzung des internationalen Schachtelprivilegs steuerfrei an die österreichische Muttergesellschaft weiterfließen und auf diese Weise durch die Umweggestaltung eine Versteuerung der deutschen Zinsen in Österreich umgangen werde. Das Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung sei mittlerweile auch durch das rechtskräftige Erkenntnis vom 8. November 2000 bestätigt worden, mit dem über den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin wegen der streitgegenständlichen Gestaltung eine Geldstrafe von 1,8 Mio. S wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 Finanzstrafgesetz verhängt worden sei.

Aus den im fortgesetzten Verfahren vorgelegten Unterlagen - Überweisungsbelege betreffend das Darlehen an die BK Autohandel GmbH sowie der Darlehensvertrag hinsichtlich des behaupteten Darlehens an das Einrichtungshaus seien nach wie vor nicht beigebracht worden - werde deutlich, dass es sich bei der W. Holdings Ltd. um eine willenslose Durchlaufgesellschaft ohne eigene wesentliche Dispositionsbefugnis gehandelt habe. So hätten die beiden Direktoren der W. Holdings Ltd. in der Sitzung vom 22. Juli 1991 die Zahlung einer Interimdividende von DM 1,995.231,-

- beschlossen, während die tatsächliche Ausschüttung unbestritten schon am 12. Juli 1991 stattgefunden habe. Auch sei laut Vertrag vom 22. Juli 1992 die Vergabe des Darlehens an die X. GmbH von 2,040.000,- DM schon am 20. Juni 1992 und damit ebenfalls rückwirkend erfolgt, wobei das Darlehen schon mit 18. September 1992 in ein Darlehen der R. GmbH umgewandelt worden sei.

Was die Höhe der Einkünfte anlange, sei die Beschwerdeführerin der im Vorhalt vom 22. Mai 2001 für den Fall des fehlenden Nachweises der tatsächlichen Erträge und Aufwendungen in Aussicht genommenen (neuerlichen) Schätzung im Ausmaß der tatsächlich vorgenommenen Ausschüttungen nicht entgegengetreten.

Bereits in der Berufungsentscheidung vom 8. Jänner 1997, auf deren Begründung im angefochtenen Bescheid verwiesen wird, hatte die belangte Behörde dem Einwand, die W. Holdings Ltd. habe zum Teil auch nicht dem Konzern angehörende Gesellschaften finanziert, entgegnet, dass auch diese Darlehensnehmer näher dargestellte Berührungspunkte zur Branche der Beschwerdeführerin gehabt hätten. Beide Fremdschuldner seien überdies in Deutschland ansässig und tätig. Zudem seien die Darlehen ohnedies jeweils in DM gewährt worden. Solcherart könne die belangte Behörde auch für die beiden ins Treffen geführten Darlehensgewährungen an nichtkonzernangehörige Unternehmen keine Notwendigkeit oder Sinnhaftigkeit für die gewählte Zwischenschaltung einer eigenen Finanzierungsgesellschaft, insbesondere einer auf der Kanalinsel Jersey gelegenen, erkennen. Besonders bedeutsam erscheine auch, dass die Darlehen an die "konzernfremden" Unternehmen nicht vor oder zumindest zeitgleich mit jenen an die eigenen Tochtergesellschaften vergeben worden seien, sondern erst später. Nach Ansicht der belangten Behörde handle es sich dabei allenfalls um eine nachträgliche Ausweitung der ursprünglich auf den eigenen Konzern beschränkten Tätigkeit, welche nicht geeignet sei, die Beurteilung der ursprünglichen Tätigkeit entscheidend zu beeinflussen. Überdies seien die an "konzernfremde" in Relation zu den an eigene Gesellschaften vergebenen Darlehen auch als von bloß untergeordneter Bedeutung anzusehen (unter 20 % des Gesamtvolumens). Die belangte Behörde gehe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse daher davon aus, dass die Gründung und Einschaltung der W. Holdings Ltd. nicht vom Motiv der Finanzierung eigener - und schon gar nicht konzernfremder - Gesellschaften getragen worden sei. Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin könne die belangte Behörde aber auch keine anderen beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die vorgenommene Gestaltung erkennen.

Dem diesbezüglichen Vorbringen sei zu entgegnen:

-

Haftungsgründe und regionale Risikostreuung:

Bei der Finanzierung durch die Vergabe von Darlehen, die aus Liquiditätsüberschüssen des Konzerns bzw. Gewinnausschüttungen einer Tochter gespeist worden seien, erscheine die Haftung keineswegs als plausibler Grund für die Zwischenschaltung einer Finanzierungsgesellschaft. Bei Insolvenz des Darlehensnehmers wären auch bei direkter Vergabe durch die Beschwerdeführerin lediglich die hingegebenen Geldmittel verloren. Eine weitere Haftung des Darlehensgebers bestehe weder im einen noch im anderen Fall.

-

Vereinfachung der Gesellschaftsgründung:

Da die belangte Behörde - wie der Betriebsprüfer - davon ausgehe, dass die direkte Vergabe der Darlehen durch die R. GmbH an ihre deutschen Töchter die angemessene Gestaltung dargestellt hätte, erwiesen sich sogar die nur geringfügigen Kosten und Bemühungen für die Gründung der W. Holdings Ltd. als unnötig.

-

Unterstützung besonders anerkannter Finanzierungsexperten:

Für die Geschäftsführung durch die von der Beschwerdeführerin als besonders anerkannte Finanzierungsexperten genannten Personen seien in den Jahresabschlüssen der Jahre 1992 lediglich DM 1.712,-

und 1993 DM 1.853,-- ausgewiesen. Diese Beträge sprächen keinesfalls dafür, dass damit nennenswerte Tätigkeiten besonderer Experten abgegolten worden wären. Zudem hätte die Vergabe eines Darlehens an eine deutsche Tochtergesellschaft auch gar keiner besonderen Finanzierungsexperten bedurft. Nach dem Gesamtbild des Falles gehe die belangte Behörde daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass dieses Argument seitens der Beschwerdeführerin nur vorgeschoben worden sei.

-

Anbindung an den Finanzplatz England und geplante Unternehmenskäufe:

Auch dieses Argument erscheine der belangten Behörde, insbesondere auf Grund der Ausführungen des Geschäftsführers im Schriftsatz vom 2. Dezember 1996 als unglaubwürdig. Die angeblichen Kaufverhandlungen zur Übernahme eines englischen Unternehmens hätten sich auf ein Telefonat beschränkt, wobei nicht einmal der Name des Geschäftspartners bekannt sei. Ein ernsthaftes Engagement der W. Holdings Ltd., ihre Tätigkeit in diesen Bereich auszudehnen, sei nicht zu erkennen. Auch die vorgelegten Unterlagen zu den behaupteten Verhandlungen betreffend den Erwerb eines französischen Unternehmens hätten sich auf eine Postwurfsendung und eine Visitenkarte beschränkt. Der Geschäftsführer habe außerdem im Schriftsatz vom 2. Dezember 1996 eingestanden, dass beide Projekte schon im Herbst 1989 aufgegeben worden seien, während die W. Holdings Ltd. erst am 5. Jänner 1990 gegründet worden sei.

Bezüglich der Verkaufsverhandlungen betreffend die schweizerische L. AG sei seitens der Beschwerdeführerin auch eine Gegenüberstellung von Umsatz, Flächen und Mieten aller Betriebsstätten für die Jahre 1988 bis 1990 sowie ein interner Aktenvermerk vom 12. März 1990 vorgelegt worden. Die Gründung der

W. Holdings Ltd. sei jedoch nach Ansicht der belangten Behörde auch nicht zur Finanzierung eines Engagements in der Schweiz, das zudem gleichfalls nicht realisiert worden sei, erfolgt. Schon auf Grund der räumlichen Verhältnisse erschiene eine Ausdehnung der Tätigkeit eines österreichischen Konzerns in die Schweiz durch Einschaltung einer Finanzierungsgesellschaft auf der Kanalinsel Jersey als unverständlicher Umweg. Zudem seien seitens der Beschwerdeführerin Finanzierungsverhandlungen mit einer Wiener Bank geführt worden. Die Jahresabschlüsse der W. Holdings Ltd. seien überdies in DM erstellt und auch die Überweisung der an die Beschwerdeführerin ausgeschütteten Dividenden der nunmehrigen Beschwerdeführerin an die R. GmbH nach Jersey sei in DM erfolgt. Auch dies spräche gegen die Behauptung der Beschwerdeführerin, die

W. Holdings Ltd. sei zur Ausweitung der Konzernaktivitäten über Österreich und Deutschland hinaus, insbesondere nach England, Frankreich und die Schweiz gegründet worden.

-

Bankrechtliche Gründe:

Das von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Bankwesengesetz, BGBl. 532/1993, stamme erst aus dem Jahr 1993 und scheidet damit schon aus zeitlichen Gründen als Argument und ernsthaftes Motiv für die Gründung der W. Holdings Ltd. im Jahr 1990 aus. Zudem sei der Darlehensvertrag in den §§ 983f ABGB geregelt und daher grundsätzlich "zwischen Privatpersonen und Unternehmen" uneingeschränkt zulässig. Aber auch zum BWG vertrete Göth (ecolex 1993, 495 f) die von der belangten Behörde als zutreffend angesehene Rechtsauffassung, dass der Begriff der "gewerblichen" (und damit konzessionspflichtigen) Durchführung von Bankgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 BWG nach der Verkehrsauffassung und teleologisch auszulegen sei (und damit den vorliegenden Fall nicht betreffe), weil ansonsten ein verfassungswidriger unzulässiger Eingriff in die Privatautonomie vorläge.

-

Erhöhung des ausschüttungspolitischen Spielraumes:

Dieses Argument sei erstmals in der Berufung vom 19. Februar 1996 ins Treffen geführt worden, sodass es sich offensichtlich um ein bloß nachgeschobenes Argument und kein Motiv für die Gründung der W. Holdings Ltd. handle.

-

Argumente gegenüber der deutschen Finanzbehörde - verdecktes Stammkapital:

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, allenfalls seien die den deutschen Töchtern L. Immobilien GmbH und

M. GmbH gewährten Darlehen als verdecktes Stammkapital der R. GmbH zu qualifizieren bzw. eine entsprechende Qualifikation seitens der deutschen Abgabenbehörden zu befürchten gewesen, widerspräche ihrem sonstigen Vorbringen und sei unglaubwürdig. Die (im Bescheid) wiedergegebenen Bilanzdaten der deutschen Gesellschaften, insbesondere auch die hohen Werte von Grundstücken und Bauten bzw. Warenvorräte sprächen dafür, dass "die Finanzierung seitens des Darlehensgebers im Einklang mit der den ordentlichen Kaufmann treffenden Sorgfaltspflicht" stünde. Außerdem sei seitens der Beschwerdeführerin während der abgabenbehördlichen Prüfung ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die nach der deutschen Rechtslage ab 1994 geforderten Eigenmittel (§ 8a dKStG) bereits ursprünglich vorhanden gewesen seien. Überdies habe die Beschwerdeführerin die besondere Absicherung des Darlehens durch Immobilien und Mieteinnahmen selbst betont. Die gewährten Darlehen seien weiters unbestritten fremdüblich verzinst worden. Es sei daher kein Grund ersichtlich, warum die Darlehen zu denselben Konditionen nicht auch bei nicht dem Konzern angehörenden Unternehmungen hätten aufgenommen werden können. Im gegenständlichen Fall bestünde kein sachlicher Anlass, den Extremfällen vorbehaltenen Begriff des verdeckten Stammkapitals zu relevieren. Nach Ansicht der belangten Behörde handle es sich bei diesem Argument um ein unsubstantielles Zweckvorbringen. Ein konkretes Ansinnen der deutschen Abgabenbehörden bezüglich der beiden Tochtergesellschaften, verdecktes Eigenkapital ins Spiel zu bringen, habe die Beschwerdeführerin nicht behauptet, geschweige denn nachgewiesen. Nach dem Gesamtbild aller Fakten erachte die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung auch die Behauptung, die W. Holdings Ltd. sei gegründet und zwischengeschaltet worden, um die Argumentation gegen die Annahme verdeckten Eigenkapitals seitens der deutschen Abgabenbehörde zu verbessern, als unglaubwürdig.

-

Ausschüttung der W. Holdings Ltd. im Jahr 1995:

Die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Ausschüttung in Höhe von DM 400.000.-- im Dezember 1995 sei nicht nur außerhalb des Berufungszeitraumes, sondern überhaupt erst nach der am 24. August 1995 durchgeführten Schlussbesprechung erfolgt. Nach Ansicht der belangten Behörde habe die genannte Ausschüttung eher den Charakter eines "Bauernopfers" zum Zwecke der Verbesserung der Argumentationslage im gegenständlichen Beschwerdefall, wobei wegen der hohen Verschmelzungsverluste ohnedies auch für 1995 mit keiner nennenswerten effektiven Körperschaftsteuerbelastung zu rechnen gewesen wäre.

Dem Einwand, die Möglichkeit der Einschaltung ausländischer Finanzierungsgesellschaften sei vom Gesetzgeber vorgezeichnet, entgegnete die belangte Behörde, die Beschwerdeführerin verkenne, dass die Gründung der W. Holdings Ltd. nicht isoliert, sondern im Konnex mit der Darlehensgewährung an die deutschen Konzerngesellschaften und deren Zinsenzahlungen, die letztlich unbestritten wieder der R. GmbH zugekommen seien, zu betrachten und zu beurteilen sei. § 22 BAO sei nicht nur bei wirtschaftlicher, sondern auch bei rechtlicher Anknüpfung anwendbar. Außerdem habe § 7 Abs. 4 KStG 1988 in der Fassung BGBl. 660/1989 durch die Verwendung des Begriffes "Gewinnanteile jeder Art" ohnehin auch einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt. Letztlich gehe es im Beschwerdefall um die steuerliche Behandlung von Darlehenszinsen. Auch lasse sich aus der Novelle des § 10 Abs. 3 KStG 1988 zum 1. Jänner 1995, BGBl. 681/1994, nach Ansicht der belangten Behörde nicht ableiten, dass die dort angesprochenen Einkünfte vor diesem Zeitpunkt in jedem Fall der Steuerbefreiung für internationale Schachtelerträge unterlegen seien.

Die von der R. GmbH gewählte Gestaltung führe zu einer Steuerersparnis. Die Kanalinsel Jersey sei schon seit langer Zeit ein Steuerparadies, wo Tausende Briefkastengesellschaften ihren Sitz, nicht aber ihre Geschäftsleitung hätten. Kapitalbewegungen unterlägen keinerlei Beschränkung. Konten dürften auch in Fremdwährungen geführt werden. Um auf sich aufmerksam zu machen, bezeichneten örtliche Treuhandunternehmungen die Kanalinsel auch als "Center for International Tax Planing" und hielten darüber Seminare ab, in denen sie das Gesellschafts- und Steuerrechtssystem, das Bankwesen und die vielen Steuervergünstigungen anpriesen. Die Gründungsmodalitäten für die praktisch einzig zugelassene Gesellschaft "company limited by shares" sei einfach und billig. Für vom Ausland beherrschte und geführte, passive Gesellschaften ohne näheren Inlandsbezug falle lediglich eine pauschale Körperschaftsteuer (1982 bis 1987: 300 englische Pfund) an. Voraussetzung dafür sei, dass die Gesellschaft nicht als örtliches Unternehmen gelte, wofür folgende Bedingungen zu erfüllen seien:

-

Die Aktien liegen in Händen von nicht auf den Inseln Ansässigen.

-

Alle Sitzungen und deren Beschlüsse seien außerhalb der Inseln abzuhalten.

-

Die Gesellschaft sei nicht befugt, Verträge auf den Inseln abzuschließen.

-

Die Gesellschaft dürfe keinerlei Geschäftstätigkeit auf den Inseln aufnehmen, außer Aufgaben, die das Sekretariat oder die Verwaltung betreffen.

-

Die Gesellschaft sei nicht befugt, Geschäftsräume oder Zweigstellen auf den Inseln zu unterhalten.

Aus den vorliegenden Jahresabschlüssen der W. Holdings Ltd. zum 28. Februar 1992 bzw. 1993 sei ersichtlich, dass die Gesellschaft tatsächlich nur einer derartigen pauschalen Besteuerung von 500 Pfund jährlich unterlegen sei. Dies bedeute eine "Steuerbelastung" von unter einem Promille der ausgewiesenen Gewinne (von rund 2 Mio. bzw. 2,6 Mio. DM) und damit eine enorme Ersparnis gegenüber dem in Österreich für diesen Zeitraum geltenden Körperschaftsteuersatz von 30 % zuzüglich Gewerbesteuer. Darin liege nach Ansicht der belangten Behörde das wahre Motiv für die vorgenommene ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung. Eine Mittelzufuhr in Form einer offen ausgewiesenen Kapitalerhöhung sei von der R. GmbH wegen der nach wie vor angestrebten Absetzung der Zinsen bei der Gewinnermittlung und der damit verbundenen Verminderung der Körperschaftsteuerbelastung der deutschen Konzerngesellschaften nicht beabsichtigt gewesen. Die Voraussetzungen für die Annahme von verdecktem Stammkapital lägen - wie ausgeführt - nicht vor. Die angemessene Gestaltung wäre im gegenständlichen Fall daher darin gelegen, die Darlehen direkt durch die R. GmbH an die deutschen Konzerngesellschaften zu gewähren. Denke man sich den abgabener sparenden Effekt weg, erscheine der eingeschlagene Weg nicht nur nicht sinnvoll, sondern scheine nach Ansicht der belangten Behörde einfach unverständlich. Damit seien alle nach der Rechtsprechung erforderlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des § 22 BAO erfüllt.

Zum selben Ergebnis komme man jedoch auch, wenn man den Weg der richtigen Zurechnung der Einkünfte beschreibe:

Für die Lösung der Frage, ob einer Person mit steuerlicher Wirkung Einkünfte zuzurechnen seien, komme es entscheidend darauf an, ob die betreffende Person in der Lage sei, auf die Einkunftserzielung Einfluss zu nehmen, indem sie am Wirtschaftsleben teilnehmen und die bloße Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalten könne. Dies sei in Bezug auf die W. Holdings Ltd. zu verneinen:

Die streitgegenständlichen Darlehen seien an deutsche Tochtergesellschaften der R. GmbH vergeben worden. Die Mittel stammten aus in DM umgewechselten Ausschüttungen der nunmehrigen Beschwerdeführerin an die R. GmbH. Die Verhandlungen betreffend den Erwerb von Unternehmungen durch den Konzern seien von den zu je 50 % an der R. GmbH beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern Dr. Richard und Dr. Andreas S. geführt worden. Darlehen seien nach der Aktenlage nur an deutsche Gesellschaften vergeben worden. Die Abschlüsse der W. Holdings Ltd. seien wohl aus diesem Grund in DM erstellt worden. Bei den ausgewiesenen Geschäftsführern und der "Verwaltung" der W. Holdings Ltd. habe es sich offensichtlich um Angehörige von Treuhandunternehmen auf Jersey gehandelt. Der für diese Personen ausgewiesene niedrige Aufwand lasse auf eine höchstens geringfügige unqualifizierte Tätigkeit dieser Personen schließen. Dies habe Dr. Richard S. durch die Beurteilung als nicht sehr fachkundig, unverlässlich und unpünktlich im Schreiben vom 2. Dezember 1996 indirekt bestätigt. Nach der auf Jersey geltenden Rechtslage habe die W. Holdings Ltd. dort gar nicht tätig werden dürfen. Das Vorliegen eigener Büro- geschweige denn eigener Geschäftsräumlichkeiten für den hier maßgeblichen Zeitraum vor der Bestellung von Herrn L. zum Geschäftsführer sei von der Beschwerdeführerin auch nicht behauptet worden. Die W. Holdings Ltd. habe nur die pauschale Körperschaftsteuer von 500 Pfund bezahlt. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse handle es sich bei der W. Holdings Ltd. um eine Briefkastenfirma und somit um ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb

unterhalte und daher keine Leistungen erbringen könne, sodass die Einkünfte auch aus diesem Grund der R. GmbH zuzurechnen seien, welche die Erträge aus ihrer Beteiligung an der nunmehrigen Beschwerdeführerin ihren deutschen Tochtergesellschaften als Darlehen zur Verfügung gestellt habe.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Inanspruchnahme der für internationale Schachtelerträge vorgesehenen Steuerfreiheit, sowie weiters in ihrem Recht darauf verletzt, dass ihr keine Einkünfte zugerechnet werden, die von einer Tochtergesellschaft erwirtschaftet wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 10 KStG in der Fassung BGBl. 660/1989 sind u. a. folgende Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit:

"5. Bei internationalen Schachtelbeteiligungen (§ 7 Abs. 4):

-

Gewinnanteile jeder Art aus der Beteiligung. Voraussetzung ist, dass die Beteiligung seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Einkommens maßgeblichen Bilanzstichtag ununterbrochen bestanden hat; die Frist von zwölf Monaten gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat, ..."

§ 7 Abs. 3 und 4 KStG in der Fassung BGBl. 660/1989 lautet:

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

(4) Bei unter Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen bleiben nach Maßgabe des § 10 Z 5 Gewinnanteile jeder Art aus einer internationalen Schachtelbeteiligung sowie Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung außer Ansatz. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, nachweislich in Form von Gesellschaftsrechten unmittelbar mindestens zu einem Viertel beteiligt ist. Der Unternehmensgegenstand der ausländischen Gesellschaft darf zu nicht mehr als 25 % im Verwalten von eigenen Forderungswertpapieren (Teilschuldverschreibungen, Pfandbriefe, Kommunalschuldverschreibungen und ähnliche Wertpapiere) und Beteiligungen an anderen Unternehmen mit einem derartigen Unternehmensgegenstand liegen, es sei denn, die Gesellschaft unterhält einen Bankbetrieb."

§ 22 BAO bestimmt:

"(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären."

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann demnach in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen. Für die Beurteilung einer Gestaltung als Missbrauch kommt es nicht darauf an, ob der Tatbestand der anzuwendenden Rechtsnormen stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 9. Dezember 2004, 2002/14/0074, vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0176, und vom 10. August 2005, 2001/13/0018 und 0019, mit Nachweisen auf Vorjudikatur).

Entgegen dem Beschwerdevorbringen hat die belangte Behörde die Bestimmung des § 22 BAO im angefochtenen Bescheid in einer Weise ausgelegt, die mit der - oben wiedergegebenen - Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes in Einklang steht. Wie im schon erwähnten Erkenntnis vom 9. Dezember 2004 ausgeführt, trifft es nicht zu, dass der Verwaltungsgerichtshof mit den Erkenntnissen vom 24. Jänner 1984, 83/14/0130, vom 13. September 1988, 87/14/0128, vom 23. Mai 1990, 89/13/0272 bis 0275, Slg. 6503 F/1990, und vom 20. Juni 1995, 92/13/0268, einen - von der oben wiedergegebenen Rechtsprechung abweichenden - anderen Weg der Auslegung der Bestimmung des § 22 BAO beschritten hätte.

Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuermindering einfach unverständlich ist. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 24. November 1982, 81/13/0021).

Die Beschwerde weist zutreffend darauf hin, dass § 22 BAO an eine ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung, die in Steuerersparnisabsicht gesetzt wurde, anknüpft. Dass die belangte Behörde diese Tatbestandsvoraussetzungen im vorliegenden Fall zu Unrecht angenommen hätte, kann der Verwaltungsgerichtshof entgegen dem Beschwerdevorbringen allerdings nicht finden.

Bereits dem Betriebsprüfungsbericht vom 25. September 1995 liegt die Feststellung des Prüfers zu Grunde, dass der Sinn für die "gewählte Konstruktion" nur darin gefunden werden könne, steuerpflichtige Zinserträge in "steuerfreie Beteiligungserträge umzuwandeln". Der Prüfer hat aus dem zeitlichen Zusammenfallen der Gründung der W. Holdings Ltd. und dem anstehenden Unternehmenskauf durch eine Tochtergesellschaft der R. GmbH, der durch ein Konzerndarlehen finanziert werden sollte - alle Ereignisse fanden in der ersten Jännerhälfte 1990 statt - geschlossen, dass die Gründung der W. Holdings Ltd. nur zu dem Zweck erfolgte, die seitens der R. GmbH beabsichtigte Darlehensgewährung an die deutsche Tochtergesellschaft in eine derartige rechtliche Form zu kleiden, dass die Tochtergesellschaft die Darlehenszinsen zwar als Betriebsausgaben geltend machen könne, die Muttergesellschaft diese aber nicht als Betriebseinnahmen in Österreich versteuern müsse, sondern sie als steuerfreien Beteiligungsertrag lukrieren könne. Auch die im Dezember 1991 erfolgte Kapitalerhöhung bei der W. Holdings Ltd. in Höhe von 8 Mio. DM und die anschließende Weitergabe der Gelder als Darlehen an die deutschen Konzerngesellschaften zum Zwecke eines weiteren Unternehmenskaufes habe ausschließlich dazu gedient, die Zinserträge der österreichischen Steuerpflicht zu entziehen. Die belangte Behörde hat sich in ihrem ersten Begründungsansatz dieser Beurteilung angeschlossen und zudem die später (außerhalb des Streitzeitraums) auch an konzernfremde Gesellschaften gegebenen Darlehen als nicht geeignet beurteilt, die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Zwischenschaltung einer auf den Kanalinseln ansässigen Finanzierungsgesellschaft zu begründen. Dass - entgegen der behördlichen Beurteilung - die Einschaltung der W. Holdings Ltd. wirtschaftlich sinnvoll war, wird mit dem Beschwerdevorbringen nicht aufgezeigt.

Der Beschwerdeeinwand, der Verwaltungsgerichtshof habe "bereits sehr früh klargestellt, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, nicht beschränkt ist (vgl. VwGH 30.3.1953, 565/51 Slg 738 F; 20.3.1974, 1157/72, Slg 4660 F; 20.4.1982, 81/14/0195; 23.10.1984, 83/14/0257)", verhilft der Beschwerde im gegebenen Zusammenhang nicht zum Erfolg, weil es im Beschwerdefall nicht nur um einzelne Finanzierungsentscheidungen geht, sondern darum, dass die Beschwerdeführerin nach den Feststellungen der belangten Behörde die von ihr getroffene Finanzierungsentscheidung durch eine dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessene Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte so gestaltet hat, dass s

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at