jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1991/12/10 89/14/0064

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 10.12.1991

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §66 Abs4;
BAO §22;
BAO §23;
BAO §24 Abs1 litd;
BAO §289 Abs1;
BAO §303 Abs4;
EStG 1972 §10;
EStG 1972 §20 Abs2;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §6 Z1;
EStG 1972 §6 Z2;
EStG 1972 §6;
EStG 1972 §8;
EStG 1972 §9;
KStG 1966 §10;
KStG 1966 §17;
KStG 1966 §22 Abs2;
KStG 1966 §8 Abs1;

Betreff

X-GmbH in S, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in K, gegen die FLD für Kärnten wegen Verletzung der Entscheidungspflicht betreffend die Berufung vom 27.10.1987 gegen folgende Bescheide des Finanzamtes St. Veit/Glan: USt für die Jahre 1982, 1984, 1985 und 1986, KSt und Gewerbesteuermeßbetrag für die Jahre 1982 bis 1986, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1. der Jahre 1983 bis 1986 einschließlich der alle genannten Bescheide betreffenden Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1987

Spruch

1. Der Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1984 bis 1986 verfügt wurde, sowie gegen die betreffenden neu erlassenen Sachbescheide wird stattgegeben; die genannten Bescheide werden aufgehoben.

2. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermeßbetrag 1982 bis 1986 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner der Jahre 1983 bis 1987 wird ebenfalls stattgegeben. Die von der Beschwerdeführerin in Anspruch genommene Ausschüttungsbegünstigung des § 22 Abs. 2 KStG 1966 wird dem Grunde nach, ohne die in den erstinstanzlichen Bescheiden vorgenommenen Einschränkungen, anerkannt. Ebenso wird das von der Abgabenbehörde erster Instanz in Streit gezogene Leasinggeschäft sowie die Abschreibung der Beteiligung an der Z VermögensverwaltungsgmbH auf den niedrigeren Teilwert steuerlich anerkannt.

3. Im übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 42 Abs. 4 VwGG wird der belangten Behörde aufgetragen, den versäumten Bescheid, insoweit als er die Punkte 2 und 3 betrifft, unter Zugrundelegung der in diesen Punkten festgelegten Rechtsanschauung des Gerichtshofes binnen acht Wochen zu erlassen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 5.890,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der beschwerdeführenden GmbH, die zum 31. März bilanziert, fand für die Zeit von 1982 bis 1986 eine Betriebsprüfung statt, bei der unter anderem folgende Feststellungen getroffen wurden:

1. BEURTEILUNG EINES "MASCHINENKAUFES" ALS SCHEINGESCHÄFT (TZ 10-12, 24, 25, 28-30 UND 32 DES BETRIEBSPRÜFUNGSBERICHTES):

Der Beschwerdeführerin seien am 26. März 1984 von der Österreichischen Leasing Gesellschaft Maschinen mit einem Nettowert von S 12 Millionen in Rechnung gestellt worden. Die Beschwerdeführerin habe die Beweggründe für die Anschaffung dieser Maschinen nicht offengelegt. Einem Aktenvermerk sei lediglich zu entnehmen, daß die CA-BV versichert habe, über Aufforderung der Beschwerdeführerin Käufer für die Maschinen zu branchenüblichen Bedingungen namhaft zu machen.

Der Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, daß der Vertragswille der Beschwerdeführerin gar nicht auf den Erwerb von Eigentum an den Maschinen gerichtet gewesen, sondern daß bloß eine besonders günstige Form der Geldanlage gesucht worden sei. Dafür spreche vor allem, daß "auch bei eingeschränkt oder unmöglicher Verwendbarkeit des Leasingobjektes durch Schädigung, rechtliche, technische oder wirtschaftliche Unbrauchbarkeit, auch per Zufall oder höhere Gewalt" die Vereinbarung nicht berührt werde und somit die Pflicht zur Zahlung des "Leasingentgeltes" auch in diesen Fällen aufrecht bleibe. Der Beschwerdeführerin sei weder das Alter der (gebrauchten) Maschinen noch deren Zustand oder ihr eigentlicher Benützer bekannt. Berücksichtige man überdies, daß die Maschinen von einem Leasingunternehmen gekauft und an dieses rückvermietet worden seien, wobei "zehn Jahres-Leasingraten" ungefähr dem Nettokaufpreis entsprächen, so trete "der Scheincharakter" dieses Rechtsgeschäftes klar zu Tage. Eigentlicher Zweck der Transaktion sei nicht die Anschaffung alter Maschinen, welche von der Beschwerdeführerin gar nicht benötigt würden, sondern bloß die Inanspruchnahme der Investitionsbegünstigungen (Auflösung der Investitionsrücklage) bzw. der Finanzierungsvorteil gewesen, der sich durch die Nutzungsdauer von 5 Jahren ergebe. Der Bruttobetrag von

S 14,400.000,-- sei daher als Forderung gegenüber der Österreichischen Leasing Gesellschaft zu behandeln.

2. INANSPRUCHNAHME DES BEGÜNSTIGTEN STEUERSATZES GEMÄß § 22 ABS. 2 KSTG 1966 (AUSSCHÜTTUNGSBEGÜNSTIGUNG, TZ 33 DES BETRIEBSPRÜFUNGSBERICHTES):

An der Beschwerdeführerin sei die Y-BeteiligungsgmbH zu 70 % (1981) bzw. zu 95 % (1982) beteiligt. Am 21. April 1981 habe die Y-BeteiligungsgmbH der Beschwerdeführerin einen "Gesellschafterzuschuß" in Höhe von S 6,500.000,-- und am 14. Juli 1982 einen solchen in Höhe von S 6,625.000,-- gewährt. Die Zuschüsse seien teilweise als freie Rücklage, teilweise als ao. Ertrag verbucht worden. Die freien Rücklagen seien in der Folge über ao. Ertrag aufgelöst worden. Für die Zuschußgewährungen seien keine wirtschaftlichen Gründe vorgebracht worden. Die Beschwerdeführerin habe

keine Weisungen erhalten, was mit den Zuschüssen geschehen solle. Es habe daher eine Forderung der Y-BeteiligungsgmbH auf Rückzahlung der Zuschüsse bestanden, sodaß für die Zuschüsse und deren Ausschüttung die Tarifbegünstigung des § 22 Abs. 2 KStG 1966 nicht zum Tragen komme.

3. TEILWERTABSCHREIBUNG DER BETEILIGUNG AN DER Z GMBH (TZ 34 DES BETRIEBSPRÜFUNGSBERICHTES):

Die Beschwerdeführerin sei zu 50 % an der Z-VermögensverwaltungsgmbH beteiligt. Weitere 50 % der Geschäftsanteile an dieser Gesellschaft stünden im Eigentum der Y-BeteiligungsgmbH. Aus Mitteln der Beschwerdeführerin, die durch eine Kapitalherabsetzung frei geworden seien, seien der Z GmbH von der Y-BeteiligungsgmbH Geldmittel in Höhe von S 53 Millionen zugewendet worden. Dieser Gesellschafterzuschuß sei als freie Rücklage verbucht worden. Teile dieser Rücklage seien in den Jahren 1984, 1985 und 1986 gewinnerhöhend aufgelöst und an die Gesellschafter ausgeschüttet worden. Diese Ausschüttungen seien sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch bei der Y-BeteiligungsgmbH zum Anlaß für eine außerbilanzmäßige Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Z-GmbH genommen worden. Da der Gesellschafterzuschuß ohne "Auflagen" gewährt worden sei und die Beschwerdeführerin auch (nachträglich) keine Gründe hiefür vorgebracht habe, vertrete der Prüfer die Auffassung, daß der Gesellschafterzuschuß den Wert der Beteiligung nicht erhöht habe. Vielmehr bestehe ein Rückforderungsanspruch der Beschwerdeführerin und der Y-BeteiligungsgmbH gegenüber der Z-VermögensverwaltungsgmbH. Daraus folge aber auch, daß die Teilwertabschreibung nicht anzuerkennen sei.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Abgaben- und Einheitswertbescheide.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Da die belangte Behörde über diese Berufung nicht innerhalb von sechs Monaten entschied, erhob die Beschwerdeführerin die vorliegende Säumnisbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Mit Verfügung vom 15. Juni 1989 forderte der Gerichtshof die belangte Behörde gemäß § 36 Abs. 2 VwGG auf, den versäumten Bescheid nachzuholen.

Anstatt dieser Aufforderung zu entsprechen, teilte die belangte Behörde dem Gerichtshof mit Schreiben vom 25. August 1989 mit, sie sehe sich mit Rücksicht auf das besonders arbeitsaufwendige Rechtsmittelverfahren nicht in der Lage, innerhalb der vom Gerichtshof gesetzten Frist von drei Monaten den versäumten Bescheid nachzuholen, selbst dann nicht, wenn diese Frist erstreckt werden sollte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dieses Verhalten der belangten Behörde bereits in seinem Tätigkeitsbericht für das Jahr 1989 gerügt und hält daher weitere Ausführungen hiezu für entbehrlich.

Über die Berufung hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. WIEDERAUFNAHME DES VERFAHRENS:

Die Beschwerdeführerin meint, daß die bei der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen "von untergeordneter Bedeutung" seien, während die im wiederaufgenommen Verfahren zusätzlich vorgeschriebenen Abgaben im wesentlichen auf eine andere rechtliche Beurteilung von bereits bekannten Fakten zurückzuführen seien. Die amtswegige Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Ermessensentscheidung. Bei Übung dieses Ermessens hätte eine Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründe "zur Verneinung der Berechtigung zur Wiederaufnahme führen" müssen. Dies insbesondere dann, wenn - wie im vorliegenden Fall - die festgestellten Wiederaufnahmsgründe herangezogen wurden, um einer geänderten Rechtsauffassung zum Durchbruch zu verhelfen.

Identität der Sache im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO, durch die der Entscheidungsrahmen der Abgabenbehörde zweiter Instanz begrenzt wird, erfordert bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens die Feststellung, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommenen Wiederaufnahmsgründe die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen (vgl. hg. Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0262). Der Gerichtshof hat sich daher nur mit den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgründen zu befassen. Das Aufgreifen allfälliger anderer Wiederaufnahmsgründe würde die durch § 289 BAO gezogene Entscheidungskompetenz überschreiten.

Die Betriebsprüfung und ihr folgend das Finanzamt haben als Wiederaufnahmsgründe festgestellt:

a) die Berichtigung der Vorsteuer aus der Rechnung der B-Wohnbau GmbH und Co KG aufgrund der Berichtigung einer Rechnung;

b) die Wertberichtigung des Warenlagers (neben einer Einzelwertberichtigung noch eine zusätzliche pauschale Wertberichtigung);

c) die näheren Umstände betreffend die Inanspruchnahme der Ausschüttungsbegünstigung gemäß § 22 Abs. 2 KStG (Gewährung von Gesellschafterzuschüssen);

d) die näheren Vorgänge betreffend das Leasinggeschäft.

Die unter lit.a und lit.b genannten Umstände, die von der Beschwerdeführerin ausdrücklich als neu hervorgekommene Tatsachen anerkannt werden, rechtfertigen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1982 (Vorsteuerberichtigung), Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1982 bis 1986 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner der Jahre 1983 bis 1986. Der Auffassung der Beschwerdeführerin, diese Tatsachen seien "geringfügig" und rechtfertigten deswegen nicht die Wiederaufnahme des Verfahrens, vermag der Gerichtshof nicht zu folgen. Die Vorsteuerberichtigung führte zur Erhöhung der Anschaffungskosten einer Wohnung im Ausmaß von S 125.450,-- (statt S 312.031,-- S 437.481,--). Eine derartige Wertdifferenz kann nicht mehr als "geringfügig" bezeichnet werden. Gleiches gilt für die Bewertungsdifferenzen beim Warenlager, die unbestritten folgende Ausmaße erreichten und zu entsprechenden Erfolgsverlagerungen führten:

1982: S 203.460,--

1983: S 367.160,--

1984: S 322.792,--

1985: S 370.328,--

1986: S 371,666,--

Die unter lit.c und d genannten neu hervorgekommenen Tatsachen, sind hingegen deswegen keine Wiederaufnahmsgründe, weil ihre Kenntnis weder allein noch in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO). Der Gerichtshof vertritt nämlich die Auffassung, daß die Ausschüttungsbegünstigung zu Recht in Anspruch genommen wurde und das Leasinggeschäft steuerlich anzuerkennen ist. Bezüglich der näheren Begründung wird auf die nachstehenden Ausführungen verwiesen.

Mit Rücksicht darauf, daß somit im wiederaufgenommenen Verfahren auch keine geänderte Rechtsauffassung zum Tragen kommt, erübrigt sich eine Prüfung der Frage, ob die unter lit.a und lit.b festgestellten Wiederaufnahmsgründe in einem unangemessenen Verhältnis zu den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme stehen. Da die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1984 bis 1986 ausschließlich mit der steuerlichen Nichtanerkennung des Leasinggeschäftes begründet wurde, war der Berufung insoweit stattzugeben, als die die Wiederaufnahme der genannten Verfahren anordnenden Bescheide sowie die neuerlassenen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 1984 bis 1986 aufzuheben waren.

2. BEURTEILUNG DES MASCHINENKAUFES ALS SCHEINGESCHÄFT (TZ 10-12, 24, 25, 28-30 UND 32 DES BETRIEBSPRÜFUNGSBERICHTES):

In ihrer Stellungnahme zu der Berufung der Beschwerdeführerin begründete die Betriebsprüfung die Beurteilung des Maschinenkaufes als Scheingeschäft damit, die Beschwerdeführerin habe selbst vorgebracht, eine gesicherte Veranlagung von Finanzmitteln im Auge gehabt zu haben. Das Geschäft sei daher nicht auf die Anschaffung von Maschinen, sondern lediglich auf die Anlage liquider Mittel gerichtet gewesen. Die Beschwerdeführerin habe keine Angaben über die Art der Maschinen, ihr Alter, ihren Einsatzort oder ihren tatsächlichen Benützer machen können. Hinsichtlich der "vage umschriebenen" Leasingskonditionen lägen mit dem eigentlichen Vertragspartner, der Österreichischen Leasing Gesellschaft, keine Vereinbarungen vor. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht sei außerdem zu bemerken, daß ein Vorsteuerabzug aufgrund der vorgelegten Rechnungen auch deswegen nicht in Betracht komme, weil die Angaben betreffend Datum und Art der Verschaffung der Verfügungsmacht fehlten.

Dazu hat die Beschwerdeführerin in ihrer Gegenstellungnahme vom 7. März 1988 folgendes vorgebracht:

Es treffe zwar zu, daß die Anschaffung der Maschinen in der Absicht einer guten Kapitalanlage erfolgt sei; eine gute Kapitalanlage könne aber durchaus in der Anschaffung von Wirtschaftsgütern für Zwecke der Vermietung (im

Leasingweg) erblickt werden. Auch die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen sei für derartige Anschaffungsvorgänge nicht ausgeschlossen. Offensichtlich vertrete das Finanzamt die Auffassung, in der Anschaffung von nicht selbst benötigten Maschinen zwecks Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen sei ein vom Gesetzgeber nicht gewünschter Effekt zu erblicken. Dem Gesetz könne aber eine derartige Intention nicht entnommen werden. Vielmehr sei erkennbar, daß der Gesetzgeber "jeglichen Dirigismus in der Investitionspolitik" vermeiden wollte.

Zum Beweis dafür, daß zwischen der Österreichischen Leasing Gesellschaft einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits ein Vertrag über den Maschinenkauf abgeschlossen worden sei, werde Faktura und Zahlungsbeleg vorgelegt. Der Vertragsinhalt decke sich mit der Rahmenvereinbarung vom 1. März 1984. Eine Beurkundung des konkreten Vertrages sei aus gebührenrechtlichen Erwägungen unterblieben. Diese Vorgangsweise sei in der Leasingbranche "bei großen Leasingvolumina und in ihrer Bonität unbedenklichen Leasingvertragspartnern" üblich, zumal im vorliegenden Fall als Leasingnehmer eine potente Leasinggesellschaft aufgetreten sei.

Weiters treffe es nicht zu, daß die Beschwerdeführerin über Art der gekauften Maschinen, ihr Alter, ihren Einsatzort und ihre tatsächlichen Benützer keine Angaben hätte machen können. Im Zuge der Betriebsprüfung seien regelmäßig nur die Beweggründe für die Anschaffung der Maschinen zur Diskussion gestanden. In der Schlußbesprechung seien zwar auch konkrete Angaben betreffend die Maschinen gewünscht worden; der Steuerberater der Beschwerdeführerin habe daraufhin erklärt, daß diese Angaben irrelevant wären, worauf das Thema gewechselt worden sei. Tatsächlich liege jedoch ein Gutachten des Dipl.-Ing. KK vor, das der Beschwerdeführerin vom Verkäufer vorgelegt worden sei und die gewünschten Angaben enthalte. Das Gutachten werde unter einem vorgelegt. Aus ihm gehe auch hervor, daß der Benützer der Maschinen die Maschinenfabrik A. sei. Die Österreichische Leasing Gesellschaft sei bei der Vertragsgestaltung aus Risikogründen zwischengeschaltet worden.

Die Annahme der Betriebsprüfung, die Beschwerdeführerin habe nie die Verfügungsmacht über die Maschinen erlangt, sei durch nichts bewiesen. Der Umstand, daß die Maschinen vom bisherigen Eigentümer zurückgemietet worden seien, ändere nichts daran, daß das Eigentum an ihnen auf die Beschwerdeführerin übergegangen sei. Die Rückvermietung an den bisherigen Eigentümer habe nicht dazu geführt, daß dieser wirtschaftlicher Eigentümer geblieben sei. Die Vertragsdauer sei unbestimmt, es bestehe eine dreimonatige Kündigungsfrist und eine Grundmietzeit sei nicht vorgesehen. Es liege daher weder ein Vollamortisationsvertrag noch ein Teilamortisationsvertrag vor, der unter Umständen zu einer steuerlichen Zurechnung der Maschinen an den Benützer bzw. Leasingnehmer führen könnte. Die Beschwerdeführerin sei durch Kündigung des Vertrages jederzeit in der Lage, den "Gebrauch (der Maschinen) an sich zu ziehen" und alle Eigentümerrechte an ihnen auszuüben.

Auch die Vereinbarung, wonach die "Gefahrentragungspflicht" den Leasingnehmer treffe, sei im Leasinggeschäft üblich und gelte überdies nur für die Dauer des Vertrages, der durch Kündigung gelöst werden könne.

Die verhältnismäßig niedrigen Leasingraten (zehn Jahresraten entsprechend dem Nettokaufpreis) seien wirtschaftlich begründet: Einerseits sei dadurch die finanzielle Belastung der Maschinenfabrik A. wunschgemäß niedrig gehalten worden, andererseits habe die Beschwerdeführerin über eine sichere Kapitalanlage verfügt, die durch die branchenübliche Möglichkeit eines späteren Verkaufes zum kalkulatorischen Restwert zuzüglich Verzinsungsäquivalent auch als ertragreich zu bezeichnen sei.

Schließlich sei es unrichtig, daß der Vorsteuerabzug auch deswegen nicht zustehe, weil die Rechnung keine Angaben über die Art der Verschaffung der Verfügungsmacht enthalte. In der Rechnung sei ausdrücklich festgehalten, daß das Rechnungsdatum gleich sei dem Lieferdatum. Darüber hinaus gehende Angaben über die Art der Verschaffung der Verfügungsmacht als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug seien gesetzlich nicht gefordert.

Der Gerichtshof sieht keine Veranlassung, die Ernsthaftigkeit der getroffenen Vereinbarungen und deren rechtliche Qualifikation als sogenannten Sale-and-lease-back-Vertrag in Zweifel zu ziehen. Zunächst ist festzuhalten, daß die Vertragsform des Sale-and-lease-back bereits vor vielen Jahren im Bereich des Wirtschaftsrechtes Anerkennung gefunden und zunehmend Bedeutung erlangt hat. Auch steuerlich sind derartige Verträge grundsätzlich anzuerkennen. Daß im Beschwerdefall zwischen Verkäufer und Rückmieter einerseits und Käufer bzw. Rückvermieter andererseits noch eine Leasinggesellschaft zwischengeschaltet wurde, der ausschließlich wirtschaftliche Funktion zukam (Aufgreifen, Zusammenführen und Wahrnehmen der wirtschaftlichen Interessen von Leasingpartnern), spricht nicht gegen die steuerliche Anerkennung des vorliegenden Leasinggeschäftes.

Wenn die Betriebsprüfung und ihr folgend das Finanzamt die Rechtsansicht vertreten, daß die Anschaffung von

Wirtschaftsgütern zum Zwecke ihrer Rückvermietung an den Veräußerer Scheingeschäftscharakter habe, so verkennt die Abgabenbehörde erster Instanz sowohl das Wesen eines Scheingeschäftes als auch jenes eines Finanzierungsleasings. Ein Scheingeschäft liegt deswegen nicht vor, weil der tatsächliche rechtsgeschäftliche Wille der vertragsschließenden Teile mit dem erklärten Vertragswillen übereinstimmt. Der Sale-and-lease-back-Vertrag sollte tatsächlich dazu führen, daß die betreffenden Wirtschaftsgüter aus dem Eigentum des Verkäufers in jenes des Käufers übertragen werden und vom bisherigen Eigentümer nur mehr mietweise genutzt werden können. Auch die Beweggründe für eine solche Vertragsgestaltung, nämlich eine Kapitalanlage beim Käufer bzw. Vermieter und eine günstige Finanzierungsmöglichkeit beim Verkäufer bzw. Mieter zeigt beiderseitige wirtschaftliche Bedürfnisse und keinesfalls eine ausschließlich steuerlich motivierte Vorgangsweise auf. Dies schließt auch einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO aus.

Weiters ist zu beachten, daß der Gesetzgeber ausdrücklich nur hinsichtlich unbeweglicher Wirtschaftsgüter, die für Zwecke der Vermietung angeschafft oder hergestellt werden, einschränkende Bestimmungen im Zusammenhang mit Investitionsbegünstigungen vorsieht (§ 8 Abs. 2 Z. 1 lit.c und § 10 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 in der für die Streitjahre geltenden Fassung). Daraus folgt, daß bewegliche Wirtschaftsgüter von dieser Einschränkung nicht betroffen sind.

Auch die übrigen Bedenken, die von der Abgabenbehörde erster Instanz gegen das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden Anschaffung von Maschinen und deren Rückvermietung vorgebracht wurden, hat die Beschwerdeführerin in ihrer oben dargelegten Stellungnahme vom 7. März 1988 entkräftet.

Gleiches gilt für den Vorsteuerabzug betreffend den Maschinenkauf. Den für einen Vorsteuerabzug gebotenen Formalerfordernissen entspricht eine Rechnung über die Lieferung von Wirtschaftsgütern hinsichtlich der Zeitangabe dann, wenn sie den Tag der Lieferung enthält (§ 11 Abs. 1 Z. 4 UStG). Nähere Details über die Art der Verschaffung der Verfügungsmacht sind vom Gesetzgeber nicht gefordert. Dem Berufungsbegehren war daher im Punkt "steuerliche Anerkennung des Maschinenkaufes" im vollen Umfang stattzugeben.

3. INANSPRUCHNAHME DES BEGÜNSTIGTEN STEUERSATZES GEMÄß § 22 ABS. 2 KSTG 1966 (TZ 33 DES BETRIEBSPRÜFUNGSBERICHTES):

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die im § 22 Abs. 2 KStG 1966 für ausgeschüttete Gewinne vorgesehene Tarifbegünstigung im Ausmaß der vorangegangenen Gesellschafterzuschüsse (6,500.000,-- und S 6,625.000,--) nicht gewährt. Als Begründung wurde darauf hingewiesen, daß für die Gesellschafterzuschüsse keine wirtschaftliche Notwendigkeit bestanden habe und daß die Beschwerdeführerin von ihrer Gesellschafterin, der Y-BeteiligungsgmbH, keine Weisung betreffend die Verwendung der Zuschüsse erhalten habe. Es habe sich daher in Wahrheit um keine echten Gesellschafterzuschüsse, sondern um Geldbeträge gehandelt, hinsichtlich derer ein Rückforderungsrecht des Gesellschafters bestanden habe.

Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, daß Gesellschafterzuschüsse handelsrechtlich als Ertrag zu behandeln seien. Sie könnten daher handelsrechtlich auch zu Ausschüttungen verwendet werden, und zwar sowohl unmittelbar als auch nach Bildung und Auflösung einer freien Rücklage. Eine Rückzahlungsverpflichtung der Beschwerdeführerin bzw. ein Rückzahlungsanspruch ihres Gesellschafter - in diesem Falle läge tatsächlich kein Gesellschafterzuschuß und keine Ausschüttung vor - könnten nur angenommen werden, wenn die Gesellschafterzuschüsse als vorgetäuscht und als verdecktes Rechtsgeschäft ein Darlehensvertrag angenommen werden müßte. Dafür bestehe jedoch kein Anhaltspunkt. Die Zahlungen seien tatsächlich geleistet und ordnungsgemäß verbucht worden. Der Wille der Beschwerdeführerin und ihres Gesellschafters sei auf die Gewährung von Gesellschafterzuschüssen und (in der Folge) auf Gewinnausschüttungen gerichtet gewesen. Auch treffe es nicht zu, daß die zugeführten Mittel nur kurzfristig der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestanden seien. Der Zuschuß von S 6,5 Millionen sei am 30. April 1981 in die freie Rücklage eingestellt worden und mit einem Teilbetrag von S 2,6 Millionen durch Gesellschafterbeschluß vom 25. März 1983 (für das Wirtschaftsjahr 1981/1982) zur Ausschüttung gelangt. Die Ausschüttung des verbliebenen Teiles der Rücklage in Höhe von S 3,9 Millionen sei mit Gesellschafterbeschluß vom 26. September 1983 (für das Wirtschaftsjahr 1982/83) erfolgt. Der Zuschuß von S 6,625.000,-- sei bereits mit Belegdatum vom 1. November 1982 zur Gänze in die freie Rücklage eingestellt und zum Teil mit Gesellschafterbeschluß vom 26. September 1983 (für das Wirtschaftsjahr 1982/1983), zum Teil mit Gesellschafterbeschluß vom 15. März 1985 (für das Wirtschaftsjahr 1983/1984) wiederum aufgelöst und ausgeschüttet worden.

Der Gerichtshof sieht keine Veranlassung, in den tatsächlich geleisteten Gesellschaftereinlagen, deren Verbuchung als

freie Rücklage und deren späteren Verwendung zu Ausschüttungen Scheingeschäfte zu erblicken. Nichts spricht dafür, daß abweichend vom erklärten Willen der Beschwerdeführerin und ihres Gesellschafter in Wahrheit Darlehensgeschäfte bzw. darlehensähnliche Geschäfte beabsichtigt gewesen waren. Im übrigen würden die Zweifel der Betriebsprüfung an der Notwendigkeit von Gesellschafterzuschüssen an die "ohnedies überliquide" Beschwerdeführerin (Stellungnahme vom 15. Februar 1988, Seite 38) auch gegen die Annahme darlehensähnlicher Rechtsgeschäfte sprechen.

Bevor auf die Frage einzugehen ist, ob und welche wirtschaftlichen Gründe für die Gesellschafterzuschüsse und die nachfolgenden Ausschüttungen von der Beschwerdeführerin vorgebracht wurden, verweist der Gerichtshof auf seine Rechtsprechung zu derartigen Gestaltungen, wie sie im Erkenntnis vom 25. März 1981, 445/79, Slg. 5566/F, zum Ausdruck kommt. Danach ist die Ausschüttungsbegünstigung des § 22 Abs. 2 KStG 1966, wonach sich die Körperschaftsteuer auf die Hälfte ermäßigt, soweit unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften offene Ausschüttungen auf Grund eines den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses vornehmen, auch insoweit anzuwenden, als die ausgeschütteten Mittel aus vorangegangenen Gesellschaftereinlagen stammen. Die Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, daß Gesellschaftereinlagen bei der empfangenden Gesellschaft gesellschaftsrechtlich gebunden sein müssen und aus diesem Grund nicht zu Ausschüttungen verwendet werden können, trifft nicht zu. Dem Handelsrecht ist eine derartige Bestimmung fremd. In freie Rücklagen eingestellte Beträge können nach Rücklagenauflösung ohne Rücksicht darauf für Ausschüttungen verwendet werden, ob sie aus (in Vorperioden) selbst erwirtschafteten Gewinnen oder aus Gesellschaftereinlagen stammen.

Zu prüfen bleibt allerdings, ob die Gewährung von Gesellschafterzuschüssen zu dem Zweck der (unmittelbar) nachfolgenden Gewinnausschüttung einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO darstellt. Das wäre zu bejahen, wenn die gewählte Vorgangsweise einzig und allein der Körperschaftsteuerersparnis, nämlich der Erlangung der Begünstigung des § 22 Abs. 2 KStG 1966, dienen würde und keine außersteuerlichen Gründen hiefür erkennbar wären. Dies trifft jedoch nach Ansicht des Gerichtshofes nicht zu. Wie bereits im hg. Erkenntnis vom 25. März 1981, 445/79, Slg 5566/F, ausgeführt wurde, können für die erwähnte Vorgangsweise unter anderem auch Gründe der Bilanzoptik sprechen. Ebenso sind Geldbewegungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft geeignet, Informationen über vorhandene, verfügbare und erforderliche finanzielle Mittel zu geben. Gerade in Fällen, in denen - wie im Berufungsfall - für eine Unternehmensführung die Rechtsform eines Konzerns gewählt wird und einzelne wirtschaftliche Aktivitäten durch Gründung von Tochtergesellschaften aus der bis dahin einheitlichen Betriebsführung ausgegliedert werden, kann es sinnvoll erscheinen, die finanzielle Leistungskraft des Konzerns in seiner Gesamtheit und deren potentielle Bedeutung für die einzelnen Konzerngesellschaften deutlich werden zu lassen. Dies kann dadurch geschehen, daß die Mobilität liquider Mittel durch Gesellschaftereinlagen einerseits (Mittelzufuhr von einer Holding-Gesellschaft an ihre Tochtergesellschaften) und deren nachfolgende Rückführung andererseits nach außen hin in Erscheinung tritt, ohne daß es bei den Tochtergesellschaften zu wirtschaftlich unerwünschten Liquiditätsüberschüssen kommt.

Konkret hat die Beschwerdeführerin vorgebracht, daß die Methode des "Schütt aus hol zurück" im Zusammenhang mit der Gründung der Y-BeteiligungsgmbH als Familienholding gestanden sei. Die Gründung der Holding sei erfolgt, um nach dem Tod des Unternehmensgründers einer befürchteten "Anteilszersplitterung" an der Beschwerdeführerin bei den Erben vorzubeugen. Das "Schütt aus hol zurück"-Verfahren sollte gleichermaßen den Interessen der Erben (Vermögenssicherung) als auch den wirtschaftlichen Interessen der Beschwerdeführerin an ausreichenden liquiden Mitteln Rechnung tragen. In weiterer Folge seien die Gesellschaftereinlagen und deren Rückholung durch Ausschüttungen auch im Zusammenhang mit geplanten Umstrukturierungen erfolgt. Insbesondere seien Verhandlungen mit zwei Unternehmensgruppen über Beteiligungen an der Beschwerdeführerin geführt worden. Einer mobilen, das heißt durch Ausschüttungen leicht veränderbaren Kapitalausstattung sei daher gegenüber einer Kapitalerhöhung der Vorrang zu geben gewesen, zumal das Stammkapital der Beschwerdeführerin mit rund S 64 Millionen ohnedies ausreichend gewesen sei. Die Ausschüttungspolitik der Beschwerdeführerin müsse aber auch als "Dividendenpolitik" im Zusammenhang mit der geplanten Umstrukturierung (Beteiligungsverhandlungen) gesehen werden.

Der Gerichtshof sieht keine Veranlassung, die vorgebrachten wirtschaftlichen Gründe für das von der Beschwerdeführerin und ihren Gesellschaftern praktizierte "Schütt aus hol zurück"-Verfahren in Zweifel zu ziehen, zumal das genannte Verfahren im Wirtschaftsleben keineswegs unüblich ist und - wie oben aufgezeigt - von einer

Vielfalt wirtschaftlicher Überlegungen bestimmt sein kann.

Der Berufung war somit auch bezüglich der von der Beschwerdeführerin in Anspruch genommenen Begünstigung des § 22 Abs. 2 KStG 1966 in vollem Umfang stattzugeben.

4. ABSCHREIBUNG DER BETEILIGUNG AN DER Z-VERMÖGENSVERWALTUNGSGMBH AUF DEN NIEDRIGEREN TEILWERT (TZ 34 DES BETRIEBSPRÜFUNGSBERICHTES):

Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1986 eine außerbilanzmäßige "Teilwertafa" im Ausmaß von S 2 Millionen vorgenommen. Um den hiefür maßgebenden Sachverhalt darzustellen, sind zunächst die Beteiligungsverhältnisse im Konzern der Beschwerdeführerin aufzuzeigen. Danach ist die Beschwerdeführerin eine nahezu 100 %ige Tochter der Y-BeteiligungsgmbH (Familienholding). Die Beschwerdeführerin ist ihrerseits an zwei weiteren GmbH, der Z-VermögensverwaltungsgmbH und der Pneu Star GmbH zu je 50 v.H. beteiligt. Die restlichen je 50 v.H. an diesen beiden GmbH stehen im Eigentum der Y-BeteiligungsgmbH.

Bei Gründung der Z-VermögensverwaltungsgmbH wurden von der Beschwerdeführerin und der Y-BeteiligungsgmbH je S 2 Millionen einbezahlt. Darüberhinaus erhielt die Z-VermögensverwaltungsgmbH, von der Y-BeteiligungsgmbH im Wirtschaftsjahr 1984/1985 einen Gesellschafterzuschuß im Ausmaß von S 53 Millionen. Mit Rücksicht darauf, daß dieser Zuschuß nicht nur den Wert der 50 %igen Beteiligung der Y-BeteiligungsgmbH, sondern gleichermaßen auch den Wert der 50 %igen Beteiligung der Beschwerdeführerin erhöhte, behandelte die Beschwerdeführerin diese Werterhöhung als verdeckte Sacheinlage, die sie steuerlich (nicht jedoch handelsrechtlich) aktivierte, womit sie steuerlich zu einem entsprechend hohen Beteiligungswert gelangte. Als Gesellschafterleistung blieb diese Werterhöhung steuerneutral. (Handelsrechtlich beruft sich die Beschwerdeführerin darauf, daß nach herrschender Lehre bloß ein Aktivierungswahlrecht bestehe; da die handelsrechtliche Beurteilung derartiger Werterhöhungen für die Berufungserledigung unerheblich ist, erübrigen sich diesbezügliche Ausführungen des Gerichtshofes.) Bei der Z-VermögensverwaltungsgmbH wurde der Gesellschafterzuschuß in freie Rücklage gestellt.

In den Jahren 1984, 1985 und 1986 kam es zu Ausschüttungen der Z-VermögensverwaltungsgmbH an die Y-BeteiligungsgmbH und die Beschwerdeführerin, mit denen Teile des oben genannten Gesellschafterzuschusses nach Auflösung der betreffenden Rücklagenteile wiederum an die Gesellschafter rückgeführt wurden. Die durch diese Ausschüttungen bewirkte Wertminderung der Beteiligung an der Z-VermögensverwaltungsgmbH führte die Beschwerdeführerin als Grund für eine außerbilanzmäßige Teilwertabschreibung der Beteiligung gemäß § 6 Z. 2 EStG 1972 an.

Die Abgabenbehörde erster Instanz vertrat die Auffassung, daß der Gesellschafterzuschuß seinerzeit nicht geeignet gewesen sei, den Wert der Beteiligung zu erhöhen. Es habe nicht die Absicht bestanden, "das Betriebskapital der Z-VermögensverwaltungsgmbH auf Dauer zu verstärken". Daraus folge, daß weder die außerbilanzmäßige Aktivierung noch die spätere Teilwertabschreibung steuerlich anzuerkennen seien.

Auch in diesem Punkt ist die Beschwerdeführerin im Recht. Selbst wenn davon auszugehen wäre, daß der Gesellschafterzuschuß von Anfang an nicht dazu bestimmt war, das Betriebskapital der Z-VermögensverwaltungsgmbH auf Dauer zu stärken, sondern nur als vorübergehende Finanzierungshilfe gedacht war, so wird dadurch die Eigenschaft als aktivierungspflichtiger Gesellschafterzuschuß, der den Wert der Beteiligung entsprechend erhöht, nicht berührt. War aber der Wert der Beteiligung durch Aktivierung des Gesellschafterzuschusses entsprechend zu erhöhen, dann folgt daraus konsequenter Weise die Notwendigkeit einer ausschüttungsbedingten Abschreibung der Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert, wenn feststeht, daß der Wert der Beteiligung durch die Ausschüttung wiederum absinkt. Wollte man in solchen Fällen eine steuerliche Teilwertabschreibung nicht zulassen, so hätte dies die zweifellos unvertretbare Folge, daß es bei wiederholten Gesellschafterzuschüssen, die zwischenzeitig immer wieder durch Ausschüttungen rückgeholt werden, zu willkürlich hohen Wertansätzen der Beteiligung käme, die in krassem Mißverhältnis zum tatsächlichen Wert der Beteiligung stünden.

Besonders deutlich wird die grundsätzliche Notwendigkeit einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung, wenn man einen Vergleich von Gesellschafterzuschüssen mit Gesellschafterdarlehen zieht. Während die wiederholte Gewährung von Gesellschafterdarlehen und deren spätere Rückzahlung (ohne Berücksichtigung der Zinsenkomponente) bei Gesellschafter und Gesellschaft vermögens- und erfolgsneutral wäre, würde die Gewährung von aktivierungspflichtigen Gesellschafterzuschüssen und deren spätere Rückholung mittels Ausschüttungen ohne

Teilwertabschreibung allmählich zu einem fiktiven Wertzuwachs der Beteiligung führen, der durch nichts gerechtfertigt wäre.

Zu dem nur am Rande erwähnten Argument der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach der steuerwirksamen Teilwertabschreibung das Abzugsverbot des § 17 KStG 1966 entgegenstehe, weil es sich bei der Beteiligung um eine Schachtelbeteiligung (§ 10 KStG 1966) handle, ist folgendes zu sagen:

Es trifft zu, daß gemäß § 10 KStG 1966 Beteiligungserträge bei Vorliegen einer Schachtelbeteiligung bei der empfangenden Gesellschaft steuerfrei sind und daß Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einkünften stehen, gemäß § 17 KStG 1966 nicht abgezogen werden dürfen. Dieses Abzugsverbot kommt z.B. bei Schachtelbeteiligungen hinsichtlich allfälliger Schuldzinsen zum Tragen, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung stehen, weil hier ein ertragsbezogener Zusammenhang zwischen Schuldzinsen einerseits und steuerfreien Kapitalerträgen andererseit besteht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1989, 88/13/0072). Anders verhält es sich mit den Wertansätzen einer Schachtelbeteiligung. Ebenso wie die Veräußerung einer Schachtelbeteiligung als Veräußerung von Vermögenswerten steuerpflichtig ist, ist auch eine Wertminderung der Beteiligung als Vermögensminderung steuerlich zu berücksichtigen. Beides hängt nicht mit der Ertrags-, sondern mit der Vermögenskomponente der Beteiligung zusammen. Die Abschreibung einer Beteiligung auf ihren niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Z. 2 EStG 1972 ist daher auch bei Vorliegen einer Schachtelbeteiligung steuerwirksam.

Gegen die Ermittlung des Teilwertes, wie sie von der Beschwerdeführerin mit Aktenvermerk vom 15. Juni 1987 vorgenommen wurde, hat die Betriebsprüfung bzw. die Abgabenbehörde erster Instanz keinen Einwand erhoben. Auch der Gerichtshof hegt keine Bedenken gegen die betreffenden Wertansätze. Der Berufung war daher auch in diesem Punkt vollinhaltlich stattzugeben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff, insbesondere auf § 59 Abs. 1 VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Beschränkungen der Abänderungsbefugnis Beschränkung durch die Sache Besondere Rechtsprobleme Verfahrensrechtliche Entscheidung der Vorinstanz (siehe auch Inhalt der Berufungsentscheidung Anspruch auf meritorische Erledigung)

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1989140064.X00

Im RIS seit

10.12.1991

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at