

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.09.2001

Geschäftszahl

2000/16/0628

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meisl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerde der L GmbH in K, vertreten durch Mag. Dr. Stefan Fattinger, Wirtschaftsprüfer in Graz, Schubertstraße 62, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 24. August 2000, Zl. RV 531/1-T6/99, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Beschwerdeführerin im Oktober 1998, stellte sich heraus, dass die am 26. September 1996 mit der Beschwerdeführerin verschmolzene L-GmbH mit Sitz in Klagenfurt am 16. September 1996 einen Zuschuss in Höhe von S 100.000.000,-- von der L-N.V mit Sitz in Belgien erhalten hatte. Nach den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen zwischen der Beschwerdeführerin, der L-AG mit Sitz in der Schweiz, der L-N.V und der L-GmbH zum Zeitpunkt der Zuwendung war die L-AG zu 100 % Gesellschafterin der leistenden L-N.V (im Folgenden: Großmutter) und diese wiederum zu 100 % Gesellschafterin der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin hielt 98 % der Anteile an der empfangenden L-GmbH (im Folgenden: Gesellschaft); die restlichen 2 % hielt die L-AG (treuhändig für die Beschwerdeführerin); im Folgenden wird die L-AG als "Doppelgesellschafterin " bezeichnet.

Mit Bescheid vom 21. Oktober 1998 schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck (im Folgenden: Finanzamt) der Beschwerdeführerin (als Rechtsnachfolgerin der Gesellschaft) unter Berufung auf § 2 Z. 4 KVG für diesen Zuschuss Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG vor.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie vertrat darin die Auffassung, dass für die Gesellschaftsteuer die Zurechnungsvorschriften des § 24 BAO als abgeleitete Prinzipien des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht gänzlich unanwendbar blieben. Dies werde, wie sich aus der Rechtsprechung des BFH ableiten lasse, auch für § 3 KVG vertreten, womit eine ausschließliche zivilrechtliche Anknüpfung im Bereich des § 3 KVG zu verneinen sei. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei eine gesellschaftsteuerrechtliche Zurechnung des Zwerganteils an der Gesellschaft an die Beschwerdeführerin vorzunehmen. Es liege somit ein bloßer Großmutterzuschuss vor, der nach den allgemeinen Grundsätzen nicht gesellschaftsteuerpflichtig sei, Doppelgesellschaftereigenschaft sei nicht gegeben. Weiters wurde auf die Kapitalansammlungsrichtlinie hingewiesen, welche den Begriff des Doppelgesellschafters offensichtlich nicht kenne.

In einem ergänzenden Schriftsatz führte die Beschwerdeführerin aus, der Zuschuss sei nicht deshalb nicht von ihr als Mutter geleistet worden, um die Gesellschaftsteuer zu vermeiden, sondern weil deren Liquiditätslage nach wie vor schlecht sei. Es sei somit zu prüfen, ob nach den Umständen des Falles die Leistung dem Doppelgesellschafter tatsächlich auch zugerechnet werden könne. Weder die Beschwerdeführerin noch die Doppelgesellschafterin seien unter Berücksichtigung der damaligen liquiditätsmäßigen Struktur im L-Konzern finanziell in der Lage gewesen, einen Zuschuss von S 100.000.000,-- zu leisten. Die Doppelgesellschafterin habe keine besondere Einflussmöglichkeit auf die Großmutter, die Stellung der Doppelgesellschafterin als Gesellschafterin der Großmutter sei nicht ursächlich für die Leistung des Zuschusses an die Gesellschaft. Diese fehlende Zurechnung der Zuschussleistung an die Doppelgesellschafterin werde auch dadurch bekräftigt, dass im

Zuge der Sitzung des Verwaltungsrates der Großmutter vom 27. Jänner 1997 bloß eine Übersicht der vom Delegierten des Verwaltungsrates (was auf österreichische Verhältnisse übertragen etwa einem zeichnungsberechtigten Vorstand entspreche) im Jahre 1996 durchgeführten wichtigen Verrichtungen bekannt gegeben wurde. Der Verwaltungsrat habe nicht einmal selbst über diese Zuschussleistung entschieden, sondern diese habe der Delegierte eigenmächtig vorgenommen. Diese Vorgangsweise weise eindeutig darauf hin, dass der Gesellschafter der Großmutter, die Doppelgesellschafterin, sich überhaupt nicht mit diesem Thema beschäftigt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 1999 wies das Finanzamt die Berufung unter Hinweis auf § 3 KVG als unbegründet ab.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie stütze ihre Entscheidung auf § 2 Z. 4 lit. a und § 3 KVG. Für die Anwendung der Zurechnungsvorschrift des § 3 KVG müsse der Doppelgesellschafter in maßgebender Weise an der leistenden Gesellschaft beteiligt sein oder zumindest eine organisatorische Machtstellung besitzen, die ihm einen maßgeblichen Einfluss auf die leistende Gesellschaft einräume, um eine Zurechnung der Leistung vornehmen zu können. Demgegenüber komme es im Rahmen des § 3 KVG nicht auf den Umfang der Beteiligung des Doppelgesellschafters an der die Leistung empfangenden Gesellschaft an. Der Verwaltungsgerichtshof betrachte das Kriterium der erheblichen Beteiligung bzw. Verfügungsmöglichkeit im Sinne des § 3 KVG jedenfalls dann als gegeben, wenn der oder die Gesellschafter zu 100 % am der leistenden Gesellschaft beteiligt sind, was für die Beteiligung der Doppelgesellschafterin an der Großmutter unstrittig zutrefte. Daher sei es auch unerheblich, inwieweit der Doppelgesellschafter Einfluss auf den Beschluss der Großmutter genommen habe. Nach Lehre und Rechtsprechung sei es für die Qualifikation als Gesellschafter an sich völlig unmaßgeblich, in welchem Ausmaß der Gesellschafter am Grund- und Stammkapital der Gesellschaft beteiligt ist, und sei eine bestimmte Mindestbeteiligung nicht Voraussetzung für die Gesellschaftsteuerpflicht von Leistungen auch unwesentlich Beteiligter.

Hinsichtlich der Gesellschafterstellung bei Treuhandschaften berief sich die belangte Behörde auf eine Darstellung der bundesdeutschen Judikatur bei Kotschnigg, ÖStZ 1997, S. 47. Unerheblich sei es, ob der Gesellschaftsanteil im Innenverhältnis für einen anderen gehalten werde, bei einem Treuhandverhältnis sei gesellschaftsteuerrechtlich allein der Treuhänder Gesellschafter und damit Haftender, nicht jedoch der hinter ihm stehende Treugeber. Die Doppelgesellschafterin erfülle somit durch ihre 2 %-Beteiligung an der Gesellschaft und ihre 100 %-Beteiligung an der Großmutter den Tatbestand nach § 3 KVG und habe durch den unbestrittenermaßen freiwilligen Zuschuss eine Leistung im Sinne des § 2 Z. 4 lit. a KVG iVm § 3 KVG erbracht, die der Gesellschaftsteuer unterliege. Auf den im Berufungsverfahren geltend gemachten Einwand, in der Kapitalansammlungsrichtlinie komme der Begriff des Doppelgesellschafters nicht vor, ging die belangte Behörde nicht ein.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, aus deren Inhalt sich ergibt, dass sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf Nichtvorschreibung von Gesellschaftsteuer mangels Vorliegen eines gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestandes verletzt erachtet. Die Beschwerdeführerin regt die Einholung einer Vorabentscheidung beim EuGH an.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die Gegenschrift der belangten Behörde vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Die §§ 2 Z. 4, 3, 4 Abs. 1 und 5 des Kapitalverkehrsteuergesetzes idF BGBl. Nr. 629/1994 (KVG) lauten:

"§ 2

Gegenstand der Steuer

Der Gesellschaftsteuer unterliegen:

(...)

4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den

Wert übersteigenden Gegenleistung;

§ 3

Doppelgesellschafter

Die Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass Leistungen (§ 2) nicht von Gesellschaftern bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen oder Körperschaften, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind.

§ 4

Kapitalgesellschaften

(1) Kapitalgesellschaften sind

1. Aktiengesellschaften,
 2. Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- (...)

§ 5

Gesellschaftsrechte

(1) Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten:

1. Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft,
2. Genussrechte,
3. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

(2) Als Gesellschafter gelten die Personen, denen die im Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen."

2. In der Beschwerdeschrift wird der ursprünglich erhobene Einwand, die Doppelgesellschafterin sei deshalb nicht Doppelgesellschafterin, weil sie ihren Zwerganteil an der Gesellschaft nur treuhändig halte, zu Recht nicht mehr aufrecht erhalten. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 6. Juli 1967, Zl. 1278/66, die Ansicht vertreten, dass die Tatbestände des heutigen § 5 KVG (entspricht § 6 der Stammfassung) ausschließlich rechtlich und nicht wirtschaftlich auszulegen sind. Dies hat auch der BFH (zu § 6 dKVG) wiederholt ausgesprochen (Dorazil, aaO, Pkt. I.1. zu § 5 KVG). Daher kommt es auch nach dem zitierten Erkenntnis auf das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses für die Beurteilung der Gesellschafterstellung nach dem KVG nicht an (vgl. zusätzlich den im angefochtenen Bescheid zitierten Aufsatz von Kotschnigg). Der Treuhänder ist als Gesellschafter anzusehen. Im gegenständlichen Fall war daher die Doppelgesellschafterin jedenfalls Gesellschafterin der Gesellschaft und der Großmutter im Sinne des § 5 Abs. 2 KVG.

3. Bei dem Zuschuss der Großmutter handelt es sich unbestritten um eine freiwillige Leistung an die Gesellschaft, die geeignet ist, den Wert von Gesellschaftsrechten zu erhöhen. Eine Steuerpflicht dieses Zuschusses könnte sich grundsätzlich durch die Zurechnungsvorschrift des § 3 KVG ergeben. Nach dem hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1994, Zl. 92/16/0089, gehörte es zum Tatbestand des dem heutigen § 3 KVG entsprechenden § 4 der Stammfassung des KVG, dass die Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft, die die Leistung erhält, und zugleich an der Gesellschaft, die die Leistung erbringt, beteiligt sind. Der Doppelgesellschafter müsse über Vermögenswerte der gebenden Personenvereinigung - sei es, kraft erheblicher Beteiligung, sei es, kraft Organstellung - verfügen können. Eine diesen Kriterien entsprechende Doppelgesellschafterstellung hat der Verwaltungsgerichtshof jedenfalls als gegeben angenommen, wenn der im Sinne des § 5 Abs. 2 KVG an beiden Gesellschaften Beteiligte an der leistenden Gesellschaft eine 100 % - Gewinnbeteiligung hält. Nach dieser Rechtsprechung wäre eine Zurechnung des Zuschusses zur Doppelgesellschafterin zu bejahen, da diese 100 % der Anteile an der Großmutter hält.

4. In Artikel 4 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Kapitalansammlungs-RL) sind die nach Europarecht verpflichtend (Abs. 1) bzw. nach dem Ermessen der Mitgliedstaaten (Abs. 2) gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestände aufgezählt. Der im vorliegenden Fall in Betracht kommende Artikel 4 Abs. 2 lit. b sowie Artikel 10 lit. a und b Kapitalansammlungs-RL lauten:

"Artikel 4

(...)

(2) Die nachstehenden Vorgänge können der Gesellschaftsteuer unterworfen werden:

(...)

b) die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen;

(...)

Artikel 10

Abgesehen von der Gesellschaftsteuer erheben die Mitgliedstaaten von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen mit Erwerbszweck keinerlei andere Steuern oder Abgaben auf:

- a) die in Artikel 4 genannten Vorgänge;
- b) die Einlagen, Darlehen oder Leistungen im Rahmen der in Artikel 4 genannten Vorgänge;
- (...)"

Eine Bestimmung hinsichtlich Doppelgesellschafterstellung im Sinne des § 3 KVG enthält die Richtlinie nicht.

5. § 4 des deutschen Kapitalverkehrsteuergesetzes (dKVG) trägt ebenfalls die Überschrift "Doppelgesellschafter" und entspricht im Wesentlichen dem § 3 KVG (Dorazil, KVG Kurzkomentar² (1997), Pkt. I.2.1 zu § 3 KVG). Im Zusammenhang mit dieser Bestimmung hat der BFH mit Beschluss vom 31. Oktober 1990 an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß dem damaligen Art 177 EGV gerichtet, über welches der EuGH im Urteil vom 13. Oktober 1992, in der Rechtssache C-49/91, Weber Haus, Slg. 1992 I-5207, entschieden hat (Unterstreichungen nicht im Originaltext):

"Gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital kann eine Gewinnabführung zwischen zwei Gesellschaften, die unter der Kontrolle eines gemeinsamen Gesellschafters stehen, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, wenn es sich nach den Umständen des Einzelfalles eindeutig um eine Zahlung des Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handelt. Eine solcher Vorgang kann jedoch dann nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, wenn die Gesellschaft, die die Gewinne erhält, an der Gesellschaft, die sie an sie abführt, beteiligt ist."

Der EuGH ist bei dieser Entscheidung offenbar der Rechtsauffassung der Kommission gefolgt, wonach die Richtlinie die Mitgliedstaaten nicht daran hindere, Leistungen und Zahlungen einer Gesellschaft an eine Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, wenn beide Gesellschaften einen gemeinsamen Gesellschafter hätten, sofern feststehe, dass es unter den Umständen des Einzelfalles in Wirklichkeit der Gesellschafter sei, der über die erste Gesellschaft eine Einlage in die zweite Gesellschaft vornehme (s. den Schlussantrag des Generalanwaltes Jacobs vom 14. Mai 1992 in dieser Rechtssache).

Auf Grund der verbindlichen Auslegung des Artikel 4 Abs. 2 lit. b Kapitalansammlungs-RL durch den EuGH ist § 3 KVG jedoch einschränkend auszulegen. Das KVG dient jedenfalls seit der Novelle BGBl. Nr. 629/1994 auch der Umsetzung dieser Richtlinie (Dorazil, aaO, Pkt. I.1. zu § 2). Daher ist davon auszugehen, dass § 3 KVG nur in dem Umfang anwendbar ist, als eine Besteuerung nach der Richtlinie möglich ist. Der EuGH hat die Möglichkeit einer Besteuerung von Leistungen zwischen zwei Gesellschaften, welche unter der Kontrolle eines gemeinsamen Gesellschafters stehen, zwischen denen aber kein direktes Gesellschafterverhältnis besteht, nicht prinzipiell verneint. Allerdings wird dafür gefordert, dass es sich nach den Umständen des Einzelfalles eindeutig um eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handelt.

Die Beschwerdeführerin hat während des Verwaltungsverfahrens stets betont, dass die Stellung der Doppelgesellschafterin als Alleingesellschafterin der Großmutter nicht ursächlich für die Zuschussleistung an die Gesellschaft gewesen sei und sich die Großmutter dabei von eigenen wirtschaftlichen Interessen habe leiten lassen. Es wurde dargetan, dass die Doppelgesellschafterin keinerlei diesbezüglichen Einfluss über die Organe der Großmutter ausgeübt habe und es wurden konkrete wirtschaftliche Umstände angeführt, die die Großmutter zu dieser Zahlung veranlasst haben. Weiters wurde begründet, warum innerhalb des L-Konzerns gerade die Großmutter den Zuschuss geleistet habe. Mit all diesen Argumenten hat sich die belangte Behörde unter Verkennung der durch die Novelle BGBl. Nr. 629/1994 und die Verbindlichkeit der Kapitalansammlungs-RL in Österreich eingetretenen Veränderungen nicht auseinandergesetzt und dadurch ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Im vorliegenden Fall finden sich nämlich in Folge dieser falschen Rechtsauffassung der belangten Behörde keinerlei Feststellungen, die es erlauben würden, den Zuschuss eindeutig als Zahlung der Doppelgesellschafterin anzusehen. Den Behauptungen der Beschwerdeführerin folgend wäre eine derartige eindeutige Zuordnung nicht möglich.

Daher war der Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Auf Grund der mit dem zitierten Urteil des EuGH klargestellten Rechtslage bestand keine Verpflichtung zur Einholung einer Vorabentscheidung gemäß Art 234 Abs. 3 EG (s Geiger, EUV/EGV, Rz 16 zu Art. 234 EGV).

Der Ausspruch über den Kostenersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 19. September 2001