



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, vertreten durch Auditor Treuhand GmbH, 1010 Wien, Teinfaltstraße 8, vom 22. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 23. Dezember 2003 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 14. Juli 1997 wurde eine Gesellschaftsteuererklärung dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht, wonach von der Y. an die X., die Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt, ein nicht rückzahlbarer Zuschuss in der Höhe von 220.000.000,00 S geleistet worden sei. Gleichzeitig wurde Steuerbefreiung geltend gemacht, weil der Zuschuss von einer Nicht-Gesellschafterin geleistet worden sei. Weiters wurde erläutert, dass die Y. „intern auf Rechnung der gemeinsamen Muttergesellschaft, der Z., gehandelt hat“.

Die Y. sei eine Gesellschaft des Z-Konzerns und am Stammkapital der X. nicht als Gesellschafterin beteiligt.

Ermittlungen des Finanzamtes ergaben, dass durch den norwegischen Konzern Z. mittelbar 100 % der Aktien an der X. gehalten wurden, unmittelbar war die Z. mit 99,9 % und die N. mit 0,1% beteiligt. In den Erläuterungen zum Jahresabschluss 1997 der X. wurde die Erhöhung der nicht gebundenen Kapitalrücklage damit begründet, dass seitens der Y. ein nicht rückzahlbarer Zuschuss in Höhe von 220.000.000,00 S geleistet wurde.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2002 erging ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes an die Bw. Darin wurde ua. für diesen Gesellschaftsteuerfall angefragt, wann genau der Zuschuss geleistet worden ist und in welchem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis die beiden Gesellschaften zueinander stehen. Weiters wurde um Übersendung des Überweisungsbeleges bzw. eines diesbezüglichen Beschlusses ersucht.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2002 brachte die Bw. vor, dass die Gesellschaftsteuererklärung am 14. Juli 1997 angezeigt worden sei und sich das Finanzamt der Rechtsansicht der Partei, es läge keine Steuerpflicht vor, offensichtlich angeschlossen habe, weil auf die Anzeige keine Reaktion erfolgte.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2002 ersuchte das Finanzamt nochmals um Beantwortung der vorgelegten Fragen, weil die Gesellschaftsteuerpflicht geprüft werde und aus der bisherigen Nichtreaktion nicht geschlossen werden könne, dass sich die Behörde der Ansicht der Partei angeschlossen habe.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2002 erläuterte die Bw, dass die X. im Eigentum der Z. sowie der N., beides norwegische Gesellschaften, steht und die Firma Y. eine norwegische Tochter der Z. sei. Mit Verweisen auf Literatur und Judikatur wurde dann ausgeführt, dass nicht in jedem Fall eine Zuschussleistung einer Schwestergesellschaft der Gesellschaftsteuer unterliegt.

In einem weiteren Ergänzungsvorhalt wurde die Bw. um Beantwortung ersucht, von welchen Organen bei der Y. und der Z. der Beschluss über die Leistung des Zuschusses gefasst wurde und wurde um Vorlage des Schriftverkehrs und der Bilanzkopien für 1997 gebeten.

Mit Beantwortung vom 2. August 2002 legte die Bw. zwei Briefe vom 12. und 17. Juni 1997 vor und führte aus, dass der treuhändig geleistete Zuschuss nicht gesellschaftsteuerpflichtig sei und die nach § 3 KVG geforderten Voraussetzungen ebenfalls nicht gegeben seien. Im Unterbleiben eines Bescheides sehe sie die absichtliche Nichtfestsetzung der Gesellschaftsteuer. Die Bw. berief sich auf § 117 BAO, wonach eine spätere Änderung einer Rechtsauslegung nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden dürfe.

In einem als Bevollmächtigungsschreiben titulierten Brief vom 17. Juni 1997 beauftragte die Fa. Z. ihre Tochtergesellschaft, die Y., einen unverzinslichen und nicht rückzahlbaren Zuschuss in Höhe von 220.000.000,00 S der X. auf ihre Rechnung zu gewähren. Im zweiten Schreiben der Fa. Y. an die Fa. X. führte diese aus, dass sie auf Rechnung der Fa. Z. einen zinsenlosen und nicht rückzahlbaren Zuschuss in Höhe von 220.000.000,00 S überträgt.

Mit Bescheid vom 23. Dezember 2003 schrieb daraufhin das Finanzamt ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 220.000.000,00 S Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 4 lit.a iVm § 3 KVG in Höhe von 159.880,24 € vor. Die von der Bw. dargestellten Voraussetzungen für eine

Steuerfreiheit im Rahmen des EU-Rechtes sah es nicht als gegeben an. Bestritten wurde auch, dass eine allgemein anerkannte Rechtsansicht bezüglich der Steuerfreiheit des Zuschusses bestanden habe.

Gegen die Vorschreibung wurde am 22. Jänner 2004 Berufung eingebracht und ausgeführt, dass nur Leistungen eines Gesellschafters, nicht aber Leistungen einer Schwestergesellschaft richtlinienkonform der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sind. Es mag (in Anbetracht des EuGH Urteiles vom 13. Oktober 1992, Weber Haus GmbH & Co KG, C-49/91) als unbestritten dahingestellt werden, ob im Rahmen eines Konzern-Ergebnisabführungsvertragsverbundes die Gewinnabfuhr einer Tochtergesellschaft direkt an eine verlustausgleichsberechtigte andere Tochtergesellschaft gesellschaftsteuerpflichtig ist. Eine ansonsten rechtsgrundlose Zahlung der Schwestergesellschaft an die andere sei nach dem eindeutigen Wortlaut jedenfalls nicht gesellschaftsteuerpflichtig. Auch die aufgezeigte Tatsache, dass die gemeinsame Muttergesellschaft die Schwestergesellschaft beeinflusst habe, die Zahlung durchzuführen, mache sie weder zu einem Zuschuss durch die Muttergesellschaft, noch zu einer Gewinnabführung der Schwestergesellschaft an die Muttergesellschaft im Umweg über die berufende Gesellschaft. Treuhändische oder treuhandähnliche Vorgangsweisen seien nach der formellen Betrachtungsweise des Gebührenrechtes nicht Gegenstand der Besteuerung und seien auch wegen der mangelnden Ermächtigung des EU-Richtliniengebers und in Anbetracht des § 117 BAO nicht als steuerpflichtig anzusehen.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die von der gemeinsamen Muttergesellschaft in Auftrag gegebene Zuschussleistung, die von einer Schwestergesellschaft am 26. Juni 1997 an die Bw. durchgeführt wurde, als freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) gesellschaftsteuerpflichtig ist.

Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit. a dieser Gesetzesstelle Zuschüsse.

Nach § 3 KVG wird die Steuerpflicht 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.

Die Bestimmung des § 3 schafft keinen eigenen Steuertatbestand, sie dient in ihrem Wesen der Zurechnung. Ihr kommt die Funktion eines Ersatztatbestands zu, um ua. einer Umgehung

der Steuerpflicht aufgrund der Haupttatbestände vorzubeugen (VwGH 17.2.1994, 92/16/0089). Zweck der Vorschrift ist es daher, die Abgabepflicht auch dann entstehen zu lassen, wenn Leistungen nicht unmittelbar vom Gesellschafter, sondern (für ihn) von einer Personenvereinigung oder von einer Körperschaft erbracht werden, an der der Gesellschafter mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist (Dorazil, Kurzkommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, Orac, zu § 3, I 2).

Seit der Novelle BGBl. 1994/629 und dem Beitritt Österreichs zur EU ist das innerstaatliche Gesellschaftsteuerrecht am Umfang der Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG zu messen und ist die Rechtsprechung des EuGH beachtlich.

Nach Artikel 4 Abs. 2 lit. b der Richtlinie kann folgender Vorgang auch weiterhin der Steuer unterliegen: 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.

Eine Bestimmung hinsichtlich der Doppelgesellschafterstellung im Sinne des § 3 KVG enthält die Richtlinie nicht und es ist richtig, dass die Norm einschränkend auszulegen ist. Der EuGH hat sich aber bereits im Urteil vom 13. 10. 1992 mit der Zulässigkeit der Besteuerung von Leistungen einer Schwestergesellschaft und mit der Stellung eines Doppelgesellschafters in der Rechtssache Weber Haus C-49/91 beschäftigt und hat dabei 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 (vgl. auch VwGH 19.9.2001, 2000/16/0628). Es muss im Einzelfall geprüft werden, ob die erbrachte Leistung dem gemeinsamen Gesellschafter zugerechnet werden kann oder nicht (Knörzer/Althuber, Kurzkommentar zur GesSt, Rz 19 zu § 3). Der bloße Zahlungsfluss ist nicht maßgeblich. So ist zu prüfen, ob die Leistung - unabhängig von ihrer tatsächlichen Herkunft - der unmittelbar Beteiligten, der Z., zuzurechnen ist.

Die Z. ist zu 99,9% an der Bw. beteiligt und hält 100% an der Y.. Sie ist damit als Doppelgesellschafter im Sinne des § 3 KVG anzusehen.

Die Muttergesellschaft Z. hat der ihr zu 100% gehörigen weiteren Tochtergesellschaft Y. die Anweisung erteilt, eine Zuschussleistung in Höhe von 220 Mio. S zu erbringen. Aus dem Sachverhalt ist kein Hinweis zu entnehmen, dass sich die Schwestergesellschaft von eigenen wirtschaftlichen Interessen hätte leiten lassen und wurde dies von Seiten der Bw. auch nie

behauptet. Eine Einflussnahme der Muttergesellschaft auf die Schwestergesellschaft zur Leistung der Zahlung und ein von ihr ausgehendes Interesse lag nach dem Inhalt des Bevollmächtigungsschreiben der Z. vor. Durch die Anweisung der Doppelgesellschafterin, den Zuschuss auf ihre Rechnung hin zu erbringen, ist festzustellen, dass es sich bei dem Zuschuss um die Zahlung der Doppelgesellschafterin handelt, die im Wege der Schwestergesellschaft erbracht wurde, und ist ihr die Leistung zuzurechnen. Die Frage der Zurechnung ist Sache des nationalen Gerichtes (EuGH 17.10.2002, Develop, C-71/00, Rz 28) und ist die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Art. 4 Abs. 2 lit. b der Richtlinie 69/335 fällt, anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen (EuGH Urteil EStAG C-339/99, Rz 37 zitiert Urteil Weber Haus, Rz 11). Auch nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH (19.9.2001, 2000/16/0628; 20.12.2001, 2001/16/0435), welche zum Doppelgesellschafter ergangen ist, ist darauf abzustellen, wer die Zuschussleistung veranlasst hat (Knörzer/Althuber, Kurzkomentar zur Gesellschaftsteuer, Rz 83 zu § 2).

Zieht das EuGH Urteil „Weber Haus“ grundsätzlich eine Steuerpflicht im Falle des Bestehens eines Doppelgesellschafter und bei Vorliegen eines Gewinnabführungsvertrages zwischen den Schwestergesellschaften in Betracht, so muss dies umso mehr für jene Fälle gelten, in denen zwischen den Schwestergesellschaften keinerlei Rechtsbeziehung vorliegt und die eine Gesellschaft allein auf Anweisung der gemeinsamen Mutter handelt.

Zum Einwand, dass ein Zuschuss im Rahmen einer Treuhandkonstruktion vorliege, ist folgendes auszuführen:

Bei einer Vollrechtstreuhand ist der Treuhänder nach außen vollberechtigter unbeschränkter Eigentümer des Treugutes und dem Treugeber lediglich im Innenverhältnis obligatorisch verpflichtet, gemäß der Treuhandabrede zu handeln. Bei der fiduziarischen Treuhand wird vom Treugeber das Vollrecht an den Gesellschaftsanteilen an den Treuhänder übertragen, der es im eigenen Namen, aber im Interesse des Treugebers auszuüben hat. Demgegenüber erwirbt der Treuhänder bei der Ermächtigungstreuhand nur ein Verfügungsrecht in Bezug auf ein Vollrecht, das beim Treugeber bleibt (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0338).

Vom Vorliegen einer Volltreuhandenschaft kann im Hinblick auf den Inhalt des Bevollmächtigungsschreibens nicht ausgegangen werden. Dass die Schwestergesellschaft Y. als Treuhänderin in Bezug auf das Gesellschaftsrecht fungierte, wurde auch nicht behauptet und kann eine Treuhandabrede nur angenommen werden, wenn eine entsprechende rechtsgeschäftliche Vereinbarung zwischen Treugeber und Treuhänder nachweislich vorliegt.

Die Z. ist als Gesellschafter im Sinne des § 5 Abs. 2 KVG anzusehen und ist ihr der im Zahlungsweg über die Schwestergesellschaft der Bw. erbrachte Zuschuss gemäß § 3 KVG zuzurechnen, weshalb Gesellschaftssteuerpflicht gegeben ist.

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 2. 12. 2004, G 95/04-8 ua, den § 117 BAO als verfassungswidrig aufgehoben, weshalb er im gegenständlichen Verfahren nicht mehr anzuwenden ist. Abgesehen davon, bezog sich die Bestimmung auf Änderungen der Rechtsauslegung, die einem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben oder einer Abgabenerklärung zugrunde gelegt waren, was im gegenständlichen Fall nicht zutreffen kann, weil Geschwisterzuschüsse auch nach dem Beitritt zur Europäischen Union der Gesellschaftsteuerpflicht unterliegen konnten (Rief, SWK-Sonderheft, Das neue Kapitalverkehrsteuerrecht und die Rechtsprechung des EuGH, S 19f) und eine Änderung der Rechtsauslegung daher nicht feststellbar ist.

Zum Einwand, die Behörde sei erst kurz vor Ende der Verjährungsfrist tätig geworden und sei im zwischenzeitlichen Unterbleiben einer Bescheiderlassung eine absichtliche Nichtfestsetzung der Gesellschaftsteuer erkennbar gewesen, ist anzumerken, dass sich diese Schlussfolgerung weder als einzig mögliche ergibt, noch dass sie zutreffend ist. Wie es aus den Ergänzungsvorhalten des Finanzamtes zu entnehmen ist, wurde die Steuerpflicht noch innerhalb der Verjährungsfrist geprüft und kam es sodann zu einer Vorschreibung von Gesellschaftsteuer. Diese - wenn auch späte - Festsetzung steht dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht entgegen. Auch wenn die Abgabenbehörde erst knapp vor dem Ende der Verjährungsfrist eine Abgabe vorschreibt, liegt kein Verstoß vor; dies selbst dann nicht, wenn die Vorschreibung auf eine Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung zurückzuführen ist (in Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, Kommentar zur BAO, zitiertes VwGH Erkenntnis vom 11.9.1969, 899/68).

Der angefochtene Bescheid war daher rechtsrichtig erlassen und war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 27. Mai 2008