

GZ. RV/1533-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, der Vermögensteuer und des Erbschaftssteueräquivalentes ab dem 1. Jänner 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Satzung der Bw., einer dem Konzern der seinerzeitigen CA-BV zugehörigen Aktiengesellschaft, wurde am 9. Juli 1982 festgesetzt. Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 27. März 2000 wurde die Übertragung des Betriebes Treuhand- und Beteiligungsverwaltung im Wege der Abspaltung gemäß Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 1. Februar 2000 zur Aufnahme

gemäß § 17 SpaltG zum Spaltungsstichtag 31. Dezember 1999 auf die M GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge beschlossen.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1992 bis 1994 umfasste, wurde folgende berufungsgegenständliche, im BP-Bericht vom 10. März 1999 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Februar 1999 dargestellte Feststellung getroffen:

Die Ende 1992 erfolgte Hingabe des Betrages von S 66,150.000,00 (€ 4,807.307,98) an die X.Ltd., eine ausländische Tochtergesellschaft der EM, an der die Bw. gleichzeitig zwei Aktien im Nennwert von S 25.000,00 (€ 1.816,82) erworben habe, sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Darlehen zu qualifizieren. Die Bestimmung des § 63 BewG komme nicht zur Anwendung. Die Besitzposten seien daher zum 1. Jänner 1993 um S 66,150.000,00 (€ 4,807.307,98) zu erhöhen.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ am 19. April 1999 nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen dem Prüfungsergebnis entsprechenden Bescheid, stellte den Einheitswert des Betriebsvermögens der Bw. zum 1. Jänner 1993 mit S 103,097.000,00 (€ 7,492.351,18) fest und setzte auf dieser Grundlage die Vermögensteuer in Höhe von S 927.870,00 (€ 67.430,94) und das Erbschaftsteueräquivalent in Höhe von S 463.935,00 (€ 33.715,47) fest.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schreiben vom 26. April 2000 fristgerecht Berufung und begründete diese wie folgt:

Der gegenständliche Betrag von S 66,150.000,00 (€ 4,807.307,98) betreffe einen Zuschuss der Bw. an die X.Ltd. mit Sitz in Hongkong. Bei der X.Ltd. handle es sich um eine 100 %ige Tochtergesellschaft der EM. Die EM sei mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Februar 1992 zunächst als GmbH gegründet und im September 1992 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt worden. Im Jahr 1996 sei eine neuerliche Umwandlung in eine GmbH erfolgt. Im Jahr 1992 habe die Bw. zwei Aktien der EM im Nominale von S 25.000,00 (€ 1.816,82) erworben. Pro Aktie im Nominale von S 25.000,00 (€ 1.816,82) habe die Bw. einen Zuschuss in Höhe von S 575.000,00 (€ 41.786,88) an die X.Ltd. mit Sitz in Hongkong leisten müssen (Großmutterzuschuss). Zusätzlich habe die Bw. einen freiwilligen Zuschuss an die X.Ltd. in Höhe von S 65,000.000,00 (€ 4,723.734,22) geleistet. Sowohl der verpflichtende als auch der freiwillige Zuschuss seien ohne Rückzahlungsverpflichtung an die X.Ltd. geleistet und bei der Bw. als nachträgliche Anschaffungskosten auf die EM Beteiligung aktiviert, bei der EM durchgebucht und wie auch in der X.Ltd. in der nichtgebundenen Kapitalrücklage ausgewiesen worden. Diese Zuschüsse hätten ausschließlich dazu gedient, die Eigenkapitalbasis der X.Ltd.

zu stärken. Dies zeige sich einerseits aufgrund eines Schreibens der Bw. an die X.Ltd. und weiters aufgrund der Satzungsbestimmungen der EM. Gemäß dieser Satzung würden die von den Aktionären der EM an die X.Ltd. geleisteten Gesellschafterzuschüsse wirtschaftlich am Ergebnis und am Liquidationsüberschuss der EM teilnehmen, so dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dieser Großmutterzuschuss nur als zusätzliche Einlage in die EM bzw. deren Tochtergesellschaft X.Ltd. gesehen werden könne. Diese Behandlung zeige sich auch in den Bilanzen der drei beteiligten Gesellschaften. In der Bw. sei der Zuschuss als nachträgliche Anschaffungskosten auf den Beteiligungsansatz der EM gebucht worden. In der EM und in der X.Ltd. sei der Zuschuss als Kapitalrücklage eingebucht worden. Durch den Zuschuss komme es daher zu keiner Forderung der Bw. an die X.Ltd. Weiters wäre im Falle des Konkurses der X.Ltd. oder der EM der Zuschuss auf jedem Fall verloren gewesen. Daher handle es sich nicht um eine Kapitalforderung bzw. Darlehensforderung im Sinne des § 14 BewG.

Der wirtschaftliche Grund für die Variante des Zuschusses an die X.Ltd. sei gewesen, dass bei einem direkten Zuschuss der EM in Hongkong eine Incorporation Fee (ähnlich der österreichischen Kapitalverkehrsteuer) in Höhe von 0,6% der Einlage angefallen wäre.

Da es insbesondere auch dem Parteienwillen aller beteiligten Personen entsprochen habe, den Zuschuss an die X.Ltd. als mittelbaren Gesellschafterzuschuss zu sehen und dieser Zuschuss nur gesellschaftsrechtlich bedingt sei, könne in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Qualifikation als Darlehen und damit als schuldrechtliche Forderung erfolgen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2000 wies das Finanzamt für den 23. Bezirk die Berufung als unbegründet ab. Bei dem in Rede stehenden Veranlagungsmodell handle es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht um die Anschaffung einer Beteiligung sondern um eine normale *"inländische Schillingveranlagung"* bei der CA-BV. Die entsprechende Forderung zum 31. Dezember 1992 sei daher zu Recht bei der Einheitsbewertung zum 1. Jänner 1993 als Aktivposten zu berücksichtigen gewesen.

Mit Schreiben vom 11. August 2000 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wies darauf hin, dass die Begründung in der Berufungsvorentscheidung (*"normale Geldveranlagung bei der CA-BV"*) widersprüchlich zur Formulierung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen dient dem Zweck, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. 8.3.1994, 90/14/0192; 14.12.1995, 94/15/0003; 18.1.1996, 94/15/0067) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können und schließt sogar ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (VwGH 27.9.1990, 89/16/0225; 14.5.1992, 91/16/0019).

Hievon ausgehend war die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Sachverhaltselemente durch die BP in Gegenüberstellung mit dem Inhalt der im Erstverfahren allein vorgelegten Abgabenerklärungen der Bw. zum Stichtag 1. Jänner 1993 zu beurteilen, weil das Finanzamt keine Ermittlungen durchgeführt hat.

Dem Finanzamt wurde der konkrete Sachverhalt im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen der Bw. zu der EM und den an die X.Ltd. geleisteten Zuschüssen erst durch die abgabenbehördliche Prüfung bekannt. Diese neu hervorgekommenen Tatsachen haben nicht nur geringfügige steuerliche Auswirkungen und sind, wie aus der in Folge dargestellten rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, geeignet, einem im Spruch anders lautenden Bescheid betreffend Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, der Vermögensteuer und des Erbschaftssteueräquivalentes ab dem 1. Jänner 1993 herbeizuführen. Daher ist die vom Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid vom 19. April 1999 verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, der Vermögensteuer und des Erbschaftssteueräquivalentes ab dem 1. Jänner 1993 zu Recht erfolgt.

Einheitswert des Betriebsvermögens

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a Vermögensteuergesetz 1954, BGBl. Nr. 192/1954, sind Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, unbeschränkt vermögensteuerpflichtig. Nach Absatz 2 dieser Bestimmung erstreckt sich die unbeschränkte Vermögensteuerpflicht auf das Gesamtvermögen.

Das Gesamtvermögen wird gemäß § 76 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG), BGBl. Nr. 148/1955, aus dem Rohvermögen abzüglich der Schulden und sonstigen Abzüge gemäß § 77 ermittelt. Das Rohvermögen ist der Gesamtbetrag der Werte aller Wirtschaftsgüter der einzelnen Vermögensarten (§ 18). Gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung sind bei der Ermittlung des Rohvermögens Wirtschaftsgüter, für die ein Einheitswert festzustellen ist, mit diesem Einheitswert anzusetzen.

Gemäß § 19 BewG ist für gewerbliche Betriebe ein Einheitswert festzustellen.

Gemäß § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen, die nicht im § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Gemäß § 63 Z 1 BewG i.d.F. BGBl. Nr. 660/1989 gehören Beteiligungen von Vermögensteuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 des Vermögensteuergesetzes 1954 an inländischen Körperschaften in Form von Gesellschaftsanteilen, Genossenschaftsanteilen, Genussrechten oder Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes nicht zum gewerblichen Betrieb.

Gemäß § 63 Z 2 BewG müssen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, nachweislich seit Beginn des Wirtschaftsjahres, das dem Feststellungszeitpunkt vorangeht, mindestens aber seit zwölf Monaten, ununterbrochen und unmittelbar an dem Grund- oder Stammkapital der ausländischen Gesellschaft in Form von Gesellschaftsanteilen mindestens zu einem Viertel bestehen, damit die Beteiligung nicht zum gewerblichen Betrieb gehört. Die Frist gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben worden sind, soweit sich das Beteiligungsverhältnis dadurch nicht erhöht hat. 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.

Strittig ist, ob die von der Bw. an die X.Ltd. geleisteten Zuschüsse in Höhe von S 66,150.000,00 (€ 4,807.307,98) - dem Standpunkt des Finanzamtes entsprechend - im Betriebsvermögen der Bw. als Kapitalforderungen gemäß § 14 Abs. 1 BewG zu berücksichtigen sind oder – wie die Bw. meint – nach § 63 BewG nicht zum Betriebsvermögen der Bw. gehören.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage welche Wirtschaftsgüter der "Beteiligung" im Sinne des § 63 BewG zuzuordnen sind, im Wege der Auslegung zu ermitteln. Der Sinn dieser Vorschrift liegt beieteiligungen von Kapitalgesellschaften an anderen Kapitalgesellschaften in der Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung ein und desselben Vermögens sowohl im Betriebsvermögen der Obergesellschaft als Beteiligung, als auch als Betriebsvermögen der Untergesellschaft. Daher soll, sofern die Voraussetzungen vorliegen, die Beteiligung bei der Obergesellschaft nicht erfasst werden. Von diesem Zweck der Vorschrift ausgehend erscheint jene Auslegung des Begriffes "Beteiligung" geboten, die eine Vermeidung der Mehrfachbesteuerung jener Vermögenswerte bewirkt, die die Obergesellschaft im Rahmen des durch die Gesellschafterstellung begründeten Pflichtverhältnisses – und somit im Zusammenhang mit der "Beteiligung" – der Untergesellschaft zugewendet hat. Dabei sind im Einzelfall die Umstände zu berücksichtigen, unter denen die Vermögenszuwendung von der Obergesellschaft an die Untergesellschaft erfolgte; es ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, welche Rechte und Pflichten im Verhältnis zwischen Ober- und Untergesellschaft im Zusammenhang mit der Vermögenszuwendung begründet wurden. Die im Zusammenhang mit der Zuwendung verwendete Bezeichnung ist hingegen nicht entscheidend (vgl. VwGH 3.11.1994, 93/15/0082).

Grundlage für den zu beurteilenden Sachverhalt war ein im Jahr 1992 von einer dem Konzern der seinerzeitigen CA-BV zugehörigen Gesellschaft entwickeltes Veranlagungsmodell, mit welchem Investoren (Kapitalgesellschaften) die Erzielung steuerfreier Erträge aus einer österreichischen Aktiengesellschaft angeboten worden sind. Das Konzept dieses Veranlagungsmodells hat auf einer indirekten Beteiligung österreichischer Kapitalgesellschaften an einer in Hongkong ansässigen Kapitalgesellschaft (der X.Ltd.) basiert, welcher plangemäß Geldbeträge in Form nicht rückzahlbarer Großmutterzuschüsse zugewendet worden sind. Die von der X.Ltd. aus diesen Zuschüssen steuerfrei lukrierten Veranlagungserträge sowie die Zuschüsse selbst hätten in der Folge unter Ausnützung des internationalen Schachtelprivilegs an die EM als Zwischengesellschaft in das Inland rückgeschüttet und von dieser als steuerfreie Inlandsdividende an die Investoren weitergeleitet werden sollen.

Dieses in der Zwischenschaltung der X.Ltd. bestehende Steuervermeidungsmodell wurde von der Abgabenbehörde im Rahmen einer bei der EM durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO angesehen. Es liege bei diesem Anlagemodell eine Kette von Rechtshandlungen vor, die im Erwerb von Anteilen an der X.Ltd. durch die EM, im Erwerb von Anteilen an der EM durch österreichische Investoren, in der Leistung von Großmutterzuschüssen an die X.Ltd. durch diese österreichische Investoren, in der Ausschüttung von Gewinnen durch die X.Ltd. an die EM und in der Ausschüttung von Gewinnen durch die EM an die österreichischen Investoren lägen. Aus dem Prospekt über dieses Anlagemodell gehe hervor, dass diese Rechtshandlungen notwendige Bestandteile des Steuersparmodells seien. Das gesamte Veranlagungsvolumen von S 1,691,200.000,00 (€ 122,904.297,14) sei daher auf eine Inlandsveranlagung bei der CA-BV zurückzuführen, deren Früchte laufende Zinseneinkünfte darstellten und nicht als begünstigte Erträge aus Beteiligungen angesehen werden könnten.

Unter dem Aspekt einer im Sinne des § 22 Abs. 2 BAO angemessenen rechtlichen Gestaltung seien die Abgaben so zu erheben, wie wenn der buchmäßige Umweg der Zinsengutschriften über die X.Ltd. nicht stattgefunden hätte. Die Zinserträge der X.Ltd. seien daher bei der EM der Besteuerung zu unterziehen und könnten nicht als begünstigte Erträge aus Beteiligungen angesehen werden. Diese Rechtsansicht wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19.1.2005, 2000/13/0176, bestätigt.

Zur Besteuerung auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes bei den einzelnen österreichischen Investoren und somit auch bei der Bw. führte der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis aus, dass ein rechtskräftiger Abgabenbescheid, mit dem gegen ein Steuersubjekt ein bestimmter Abgabenanspruch geltend gemacht wurde, der Geltendmachung eines auf der selben Tatbestandsverwirklichung beruhenden Abgabenanspruches gegen ein anderes Steuersubjekt grundsätzlich nicht entgegen steht (siehe auch VwGH 15.7.1998, 93/13/0269, 0270 und 19.11.1998, 97/15/0001).

Die den Gegenstand dieses Berufungsverfahrens bildende Frage der Behandlung der von der Bw. an die X.Ltd. geleisteten Zuschüsse bei der Ermittlung des Betriebsvermögens der Bw. zum Stichtag 1. Jänner 1993 ist unter Zugrundelegung der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zum vorliegenden Veranlagungsmodell im Erkenntnis vom 19.1.2005, 2000/13/0176, wie folgt zu beurteilen:

Im Prospekt des dargestellten Veranlagungsmodells wurde der Bw. unter Offenlegung der steuersparenden Konstruktion eine Verzinsung der Zuschüsse an die X.Ltd. in Höhe von 6,5% p.a. entsprechend der Dauer der Einzahlung in Aussicht gestellt und tatsächlich auch verrechnet. Daraus ergibt sich eindeutig, dass für die Bw. die Erzielung entsprechender Zinseneinkünfte für die getätigten Investitionen an die X.Ltd. maßgeblich war. Der Rechtsansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2000 ist daher insoweit zu folgen, als sie die von der Bw. an die X.Ltd. geleisteten Zuschüsse als Kapitalforderung gemäß § 14 Abs 1 BewG bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens der Bw. zum Stichtag 1. Jänner 1993 berücksichtigt hat.

Der Rechtsansicht der Bw., dass die Zahlungen der Bw. an die X.Ltd. gesellschaftsrechtlich bedingt gewesen seien und diese mittelbaren Gesellschafterzuschüsse gemäß § 63 BewG nicht zum Betriebsvermögen der Bw. gehören ist entgegenzuhalten, dass die Zahlungen auf Grund des vorliegenden Veranlagungsmodells zweifellos nicht im Zusammenhang mit der Beteiligung der Bw. an der EM, deren Erwerb durch die Bw. lediglich ein Bestandteil des dargestellten Steuersparmodells war, erfolgten.

Für den Streitfall ist aber auch zusätzlich zur mangelnden Veranlassung der Zahlungen an die X.Ltd. durch die Gesellschafterstellung der Bw. bei der EM maßgebend, dass aus dem dargestellten Zweck der Vorschrift des § 63 BewG hinsichtlich der Vermeidung der Mehrfachbesteuerung bei Beteiligungen von Kapitalgesellschaften an anderen Kapitalgesellschaften eine Mehrfachbesteuerung der strittigen Geldmittel sowohl bei der Bw. als auch bei der EM bei der Bewertung des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 tatsächlich nicht stattgefunden hat.

Da die von der Bw. am Jahr 1992 getätigten Geldveranlagungen in Höhe von S 66,150.000,00 (€ 4,807.307,98) nicht als Beteiligung im Sinne des § 63 BewG angesehen werden können, erfolgte die Berücksichtigung dieser Vermögenswerte bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens der Bw. zum 1. Jänner 1993 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. Juni 2005