



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 10

GZ. RV/1343-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch M. - Treuhand Wiedlroither GmbH, 5310 M., Alfred Jäger-Weg 4, vom 14. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Herrn Günter Wöss, vom 3. Juni 2005 betreffend Gesellschaftsteuer (ErfNr.: xxxx) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 9. September 1999 wurde eine Gesellschaft, für die am 28. Juli 1999 die Erklärung über die Errichtung erfolgt war, unter der Firma B. GmbH ins Firmenbuch der Republik Österreich eingetragen. Alleinige Gesellschafterin war die N. AG, eine Gesellschaft deutschen Rechts. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung von B. GmbH war in Deutschland.

Am 16. September 1999 leistete N. AG an B. einen Zuschuss in Höhe von 102 Millionen ATS. Mit Einbringungsvertrag vom 22. September 1999 wurde der Betrieb des nicht protokollierten Einzelunternehmens „A.“ mit Standort in M. (Republik Österreich) in B. eingebracht.

Diese Einbringung wurde in der Generalversammlung von B. vom selben Tag genehmigt.

In dieser Versammlung wurde Herr A, der in Österreich wohnhaft war, zum weiteren Geschäftsführer von B. bestellt, und ihm wurde ein Sonderrecht auf Geschäftsführung eingeräumt. Schließlich wurde die Gesellschaft in AB GmbH (im Folgenden: Bw.) umbenannt.

Nach einer bei dieser Gesellschaft durchgeführten Betriebsprüfung schrieb das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ihr aufgrund der Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsführung von Deutschland nach Österreich mit Bescheid vom 6. Juni 2005 gemäß den Bestimmungen des KVG Gesellschaftsteuer in Höhe von 104 680,20 Euro vor, was 1 % des Wertes der Gesellschaftsrechte entspricht.

Der mit der Berufung gegen diesen Bescheid befasste Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, hat mit Bescheid vom 31. Mai 2006, RV/0612-L/05 beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Wenn der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat, der vor deren Gründung die Gesellschaftsteuer abgeschafft hat, in einen anderen Mitgliedstaat, der die Gesellschaftsteuer zu diesem Zeitpunkt erhebt, verlegt wird, steht dann der Qualifikation dieser Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person als Kapitalgesellschaft „für die Erhebung der Gesellschaftsteuer“ im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und Art. 4 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG entgegen, dass der erstere Mitgliedstaat auf die Erhebung von Gesellschaftsteuer durch Aufhebung der entsprechenden nationalen Rechtsgrundlage verzichtet hat?

2. Verbietet Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 69/335 dem Mitgliedstaat, in den eine Kapitalgesellschaft den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung verlegt, anlässlich der Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung die Erhebung der Gesellschaftsteuer auf die in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a und g der Richtlinie 69/335 beschriebenen Vorgänge, wenn die Vorgänge während der Zeit stattgefunden haben, in der die Kapitalgesellschaft ihren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat hatte, der vor Gründung der Kapitalgesellschaft auf die Erhebung von Gesellschaftsteuer durch Aufhebung der entsprechenden nationalen Rechtsgrundlage verzichtet hat?

Der Europäische Gerichtshof (Vierte Kammer) hat im Urteil vom 8. November 2007, RS C-251/06 aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 29. März 2007, unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Firma AB GmbH, vertreten durch J. Wiedlroither und G. Aigner, Rechtsanwälte,
- der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Pesendorfer sowie G. Glega und J. Bauer als Bevollmächtigte,
- der hellenischen Regierung, vertreten durch I. Pouli und M. Tassopoulou als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch M. Muñoz Pérez als Bevollmächtigten,

–der polnischen Regierung, vertreten durch E. Ośniecka-Tamecka als Bevollmächtigte,
–der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch M. Afonso und W. Mölls
als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 21. Juni 2007 am
zu Recht erkannt:

Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und 3 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli
1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die
Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 und die Akte über die Bedingungen des
Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und
die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge geänderten Fassung ist
dahin auszulegen, dass der Verzicht eines Mitgliedstaats auf die Erhebung der
Gesellschaftsteuer nicht daran hindert, eine Gesellschaft, die zu einer der in Art. 3 Abs. 1
Buchst. a der Richtlinie genannten Kategorien gehört, bei der Verlegung des Ortes ihrer
tatsächlichen Geschäftsleitung von diesem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, in
dem diese Steuer noch erhoben wird, für die Erhebung der Gesellschaftsteuer im Sinne von
Art. 4 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren. Diese Auslegung
darf jedoch nicht dazu führen, dass Verhaltensweisen begünstigt werden, die durch die
Errichtung künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Erlangung eines
Steuervorteils gekennzeichnet sind. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die
Umstände des Ausgangsverfahrens objektive Merkmale einer solchen missbräuchlichen Praxis
aufweisen.

Auf die ausführliche Begründung im Urteil des EuGH vom 8. 11. 2007, Rs. C-251/06 wird
verwiesen.

Im weiteren Verfahren hat der Unabhängige Finanzsenat der Bw. mit Schreiben vom
6. Dezember 2007 folgenden Vorhalt übermittelt:

*„Nach den Feststellungen des Finanzamtes, die auch dem Vorabentscheidungsersuchen an
den Europäischen Gerichtshof vom 31. Mai 2006, RV/0612-L/05 zu Grunde gelegt wurden,
wurde am 9. September 1999 eine Gesellschaft, für die am 28. Juli 1999 die Erklärung über
die Errichtung erfolgt war, unter der Firma „B. GmbH“ (im Folgenden: B.) ins Firmenbuch der
Republik Österreich eingetragen. Alleinige Gesellschafterin war die N. AG (im Folgenden: N.),
eine Gesellschaft deutscher Rechts. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung von B. war in
Deutschland.“*

*Am 16. September 1999 leistete N. an B. einen Zuschuss in Höhe von 102 Millionen ATS. Mit
Einbringungsvertrag vom 22. September 1999 wurde der Betrieb des nicht protokollierten
Einzelunternehmens „A.“ mit Standort in M. (Republik Österreich) in B. eingebracht.*

Diese Einbringung wurde in der Generalversammlung von B. vom selben Tag genehmigt.

In dieser Versammlung wurde Herr A, der in Österreich wohnhaft war, zum weiteren Geschäftsführer von B. bestellt, und ihm wurde ein Sonderrecht auf Geschäftsführung eingeräumt. Schließlich wurde die Gesellschaft in ING. AUER – „Die B.“ GmbH umbenannt.

Auffallend ist in diesem Zusammenhang, dass die Errichtung der Gesellschaft, die Zuschussleistung an die Gesellschaft, die Einbringung des Einzelunternehmens in die Gesellschaft und die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung nach Österreich innerhalb des Monates September 1999 stattgefunden haben. Für den Unabhängigen Finanzsenat stellt sich daher die Frage, welche außersteuerlichen Gründe für eine derartige Vorgangsweise maßgeblich waren. Es wird darauf hingewiesen, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Sache des Abgabenpflichtigen ist, die außersteuerlichen Gründe darzutun (vgl. Ritz, BAO³, § 22 Tz. 4 mit Judikaturnachweisen)."

Die Bw. brachte in der Stellungnahme vom 11. Dezember 2007, welche dem Finanzamt mit Schreiben vom 13. Dezember 2007 zur Kenntnis gebracht wurde, wirtschaftliche und unternehmenspolitische Gründe an.

Dem Finanzamt wurde mit Schreiben vom 6. Dezember 2007 folgender Vorhalt übermittelt:

„Nach den Feststellungen des Finanzamtes, die auch dem Vorabentscheidungsersuchen an den Europäischen Gerichtshof vom 31. Mai 2006, RV/0612-L/05 zu Grunde gelegt wurden, wurde am 9. September 1999 eine Gesellschaft, für die am 28. Juli 1999 die Erklärung über die Errichtung erfolgt war, unter der Firma „B. GmbH“ (im Folgenden: B.) ins Firmenbuch der Republik Österreich eingetragen. Alleinige Gesellschafterin war die N. AG (im Folgenden: N.), eine Gesellschaft deutscher Rechts. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung von B. war in Deutschland.

Am 16. September 1999 leistete N. an B. einen Zuschuss in Höhe von 102 Millionen ATS. Mit Einbringungsvertrag vom 22. September 1999 wurde der Betrieb des nicht protokollierten Einzelunternehmens „A.“ mit Standort in M. (Republik Österreich) in B. eingebracht.

Diese Einbringung wurde in der Generalversammlung von B. vom selben Tag genehmigt.

In dieser Versammlung wurde Herr A, der in Österreich wohnhaft war, zum weiteren Geschäftsführer von B. bestellt, und ihm wurde ein Sonderrecht auf Geschäftsführung eingeräumt. Schließlich wurde die Gesellschaft in ING. AUER – „Die B.“ GmbH umbenannt.

Auffallend ist in diesem Zusammenhang, dass die Errichtung der Gesellschaft, die Zuschussleistung an die Gesellschaft, die Einbringung des Einzelunternehmens in die Gesellschaft und die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung nach Österreich innerhalb des Monates September 1999 stattgefunden haben. Für den Unabhängigen Finanzsenat stellt sich daher die Frage, ob eine Missbrauchshandlung und eine Missbrauchsabsicht vorliegen, zumal diese Problematik im Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof zu RS C-251/06 vom Vertreter der Republik Österreich ausdrücklich vorgebracht wurde.

Es wird darauf hingewiesen, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Sache der Abgabenbehörde ist, sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht nachzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 22 Tz. 3 mit Hinweis auf VwGH 29. 11. 1988, 88/14/0184). Es erscheint auch nicht zweckmäßig, die diesbezügliche Ermittlungstätigkeit ausschließlich auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu verlagern, sodass eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach § 289 Abs. 1 BAO in Erwägung zu ziehen ist.“

In der Stellungnahme vom 12. Dezember 2007 wurde vorgebracht, dass Missbrauchsverdacht vorläge, da kein offensichtlicher Grund für diese Vorgangsweise bekannt sei. Es wurde unterstellt, dass die Berufungswerberin die Gestaltung zur Umgehung der österreichischen Gesellschaftsteuerpflicht gewählt hat. Da jedoch die Zuschussleistung im Jahr 1999

stattgefunden hätte und keine Unterbrechungshandlungen vorgenommen worden wären, sei Bemessungsverjährung eingetreten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die einzelnen Tatbestände der Gesellschaftsteuerpflicht sind im § 2 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) erschöpfend aufgezählt. Dabei handelt es sich um eine Einzelbesteuerung bestimmter Sachverhalte, zumal für die Frage des Entstehens der Steuerschuld im Bereich des KVG die Generalklausel des § 4 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) anzuwenden ist (vgl. *Ritz*, BAO³, § 4 Tz. 6). Danach entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Im angefochtenen Bescheid erfolgte die Besteuerung auf Grund des § 2 Z 5 KVG wonach die Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft in das Inland, wenn die Kapitalgesellschaft durch diese Verlegung zu einer inländischen wird, die Steuerpflicht auslöst. Nunmehr wurde im Urteil des EuGH vom 8. 11. 2007, Rs. C-251/06 klar zum Ausdruck gebracht, dass eine derartige Besteuerung nicht in Betracht kommt. Im Falle des Vorliegens der vom EuGH angesprochenen missbräuchlichen Gestaltung käme jedoch allenfalls eine Steuerpflicht auf Grund anderer Tatbestände des KVG in Betracht. Nach § 22 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind bei Vorliegen eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Dies bedeutet bei Annahme eines Missbrauches im gegenständlichen Fall, dass allenfalls der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber bzw. die freiwilligen Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Besteuerung zu Grunde zu legen wären. Der Umstand, dass der Ort der Geschäftsleitung bei Verwirklichung dieser Steuertatbestände in Deutschland gelegen ist, wäre dann unbeachtlich, da ja diese Festlegung des Ortes der Geschäftsleitung missbräuchlich zur Umgehung der österreichischen Gesellschaftssteuerpflicht gewählt worden wäre.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und dem gemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz schließt auch die Berechtigung ein, den Bescheid erster Instanz zu Ungunsten des Berufungswerbers abzuändern (so genannte Verböserung). Die Änderung darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht „Sache“

(also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (vgl. VwGH 9. 2. 2005, 2004/13/0126).

Sache des erstinstanzlichen Bescheides war ausdrücklich die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung vom 22. September 1999. Damit ist jedoch die Entscheidungsbefugnis des Unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz bereits eingegrenzt. Es kann daher zu keiner erstmaligen Festsetzung der Gesellschaftsteuer auf Grund von verwirklichten Sachverhalten kommen, die durch eine allfällige missbräuchliche Gestaltung durch die Berufungswerberin verschleiert wurden.

Auf die Frage, ob die von der Berufungswerberin gewählte Vorgangsweise im Zusammenhang mit der Gründung der Gesellschaft bzw. Zuschussleistung an die Gesellschaft missbräuchlich war, ist trotz des ausdrücklichen Prüfungsauftrages des EuGH nicht näher einzugehen, da die österreichischen Verfahrensvorschriften die Auswechslung des maßgeblichen Steuertatbestandes durch den Unabhängigen Finanzsenat (vorlegendes Gericht) nicht zulassen. Allenfalls wäre – sofern Verjährung noch nicht eingetreten ist – durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu prüfen, ob andere Steuertatbestände durch die von der Berufungswerberin gewählte Vorgangsweise verwirklicht wurden.

Der gegenständliche Gesellschaftsteuerbescheid ist aufzuheben, da auf Grund der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung jedenfalls keine Gesellschaftsteuerpflicht entstehen konnte.

Linz, am 22. Jänner 2008