jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/10/17 2006/13/0014

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.10.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
37/01 Geldrecht Währungsrecht;
37/02 Kreditwesen;

Norm

BAO §22;
BWG 1993;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Thurin, über die Beschwerde der E AG, vertreten durch Dkfm. Karl Rausch, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1090 Wien, Liechtensteinstraße 22A, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 12. Dezember 2005, Zl. RV/3870-W/02, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der beschwerdeführenden Gesellschaft handelt es sich um ein Kreditinstitut. Die ihr mit Bescheid des Bundesministers für Finanzen vom 22. Dezember 1997 erteilte Konzession beschränkt sich laut Prüfbericht der Österreichischen Nationalbank vom 2. März 1999 auf die in § 1 Abs. 1 Z 7 BWG angeführten Bankgeschäfte (Handel auf eigene und fremde Rechnung mit im BWG taxativ angeführten Finanzinstrumenten) sowie auf die Bankgeschäfte nach § 1 Abs. 1 Z 19 BWG (Finanzdienstleistungsgeschäft). Die Konzession für den Handel auf eigene und fremde Rechnung mit Finanzinstrumenten wurde unter der Einschränkung des § 57 Abs. 2 Börsengesetz erteilt, was - so der erwähnte Prüfbericht weiter - bedeutet, dass diese Geschäfte nur mit anderen zu diesen Geschäften berechtigten Kreditinstituten oder mit Wertpapierfirmen abgewickelt werden dürfen.

Am 23. Februar 1998 schloss die Beschwerdeführerin - noch unter ihrer seinerzeitigen Firma T. AG - mit der D. Finanzierungs- und Beteiligungs GmbH (im Folgenden: X GmbH), die 83,33 % des Grundkapitals der Beschwerdeführerin hält, nachstehende Vereinbarung:

"1) Die X GmbH beauftragt die (Beschwerdeführerin) mit sofortiger Wirkung mit dem Management von österreichischen börsennotierten Wertpapieren bis zu einem Gesamtbestand von ATS 50.000 000 und allenfalls mit der dafür notwendigen Kreditaufnahme.

2) Falls die Eigenliquidität für das genannte Volumen nicht ausreicht, sind für zusätzliche Liquidität Wertpapiere bei der Hypobank ... zu hinterlegen und werden von dieser mit 70 % als Sicherheit akzeptiert.

3) Im Falle der Erzielung (Realisierung) von Kursgewinnen oder Kursverlusten wird vereinbart, dass Gewinne eines Quartals (Saldo der insgesamt in einem Quartal erzielten Kursgewinne und Kursverluste) im Verhältnis 80 % zu Gunsten der X GmbH und 20 % zu Gunsten der (Beschwerdeführerin) aufgeteilt werden. Bei der Beendigung dieser Vereinbarung werden auch die nicht realisierten Kursgewinne bzw. Kursverluste im Verhältnis 80 : 20 aufgeteilt. Im Gegenzug dazu übernimmt die X GmbH die volle Ausfallshaftung, das heißt, dass, falls die Kursverluste überwiegen, dieser Überhang zu Lasten der X GmbH geht. Die (Beschwerdeführerin) übernimmt keine wie immer geartete Haftung für eine bestimmte Kurs- oder Vermögensentwicklung.

4) Sämtliche Wertpapiergeschäfte, die dieser Vereinbarung unterliegen, werden aus Gründen der Spesenminimierung im NOSTRO der (Beschwerdeführerin) in einem eigenen Rechnungskreis geführt und mit 'R' gekennzeichnet. Die (Beschwerdeführerin) wird quartalsmäßig einen Depotauszug und eine Mitteilung über Gewinne und Verluste erstellen und übermitteln. Für Zwecke der Erfolgsbeteiligung gilt als vereinbart, dass ein eventueller Verlustüberhang eines Quartals mit Gewinnüberhängen der Folgequartale verrechnet wird. Die X GmbH verpflichtet sich, der (Beschwerdeführerin) entstehende Zinsen und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Vertrag zu ersetzen.

5) Es wird ausdrücklich festgehalten, dass es sich um keine Gewinngemeinschaft im Sinne des § 174 Aktiengesetz handelt und die Firma X GmbH das volle Risiko in Form der genannten Ausfallshaftung trägt.

6) Die Auftragsabrechnung erfolgt erstmals per 30.6.1998. Diese Vereinbarung wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und kann jeweils unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist von beiden Seiten zum Monatsende aufgelöst werden. Als Gerichtsstand wird das Handelsgericht in Wien vereinbart."

In einem Prüfungsbericht gemäß § 150 BAO wurde - durch Verweis auf Punkt 10. der Niederschrift über die Schlussbesprechung - zur zitierten Vereinbarung festgehalten, sie habe es der Beschwerdeführerin ermöglicht, höhere Werte an der Börse zu handeln, und ihr betreffend Art der Wertpapiere, die dafür eventuell notwendige Kreditaufnahme sowie die Hinterlegung dieser Wertpapiere bei der "Hypo" ... freie Hand gegeben. Außerdem habe die X GmbH das komplette Kursrisiko übernommen. Bei Gewinnen seien 80 % der X GmbH und 20 % der Beschwerdeführerin zugewiesen worden, die Zuweisungen an die X GmbH hätten 1998 S 7,596.437,-- und 1999 S 16,309.219,-- betragen. Auf Grund des fremdunüblichen Zustandekommens der Vereinbarung sowie des Naheverhältnisses der beiden Unternehmen zueinander sei die - per 31. August 1999 beendete - Vereinbarung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu untersuchen. "Diese Geschäfte" - so heißt es dazu im Prüfungsbericht weiter - wären der Beschwerdeführerin ohne die Zuhilfenahme der X GmbH nicht möglich gewesen. Außerdem habe "auf diese Art" die verlustträchtige X GmbH mit den für sie notwendigen Erträgen ausgestattet werden können. Die Vereinbarung sei demnach nicht als fremdüblich anzusehen. Davon ausgehend seien die an die X GmbH zugewiesenen Erträge nach § 21 BAO zur Gänze der Beschwerdeführerin zuzurechnen, deren steuerpflichtiges Einkommen sich daher gegenüber ihren Erklärungen entsprechend erhöhe.

Mit Bescheiden vom 23. November 2001 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für die Streitjahre, für das Jahr 1998 nach Wiederaufnahme des Verfahrens, gemäß den eben wiedergegebenen Ausführungen im Prüfungsbericht fest. Die Beschwerdeführerin erhob gegen diese Bescheide Berufung. Darin brachte sie im Wesentlichen vor wie folgt:

Mittels des strittigen Managementvertrages sei die Beschwerdeführerin von der X GmbH beauftragt worden, von dieser bereitgestellte Wertpapiere im eigenen Namen zu verwalten. Die Beschwerdeführerin habe im Sinne eines "trading advisors" agiert und für ihre Tätigkeit eine fremdübliche Gewinnbeteiligung in Höhe von 20 % erhalten. Diese Geschäfte seien seitens der Beschwerdeführerin im Rahmen der ihr am 22. Dezember 1997 erteilten Konzession geführt worden. Mit Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen sei ihr jedoch in der Folge aufgetragen worden, sämtliche von ihr getätigten Bankgeschäfte mit anderen Vertragspartnern als Kreditinstituten und Wertpapierfirmen (insbesondere jene mit der X GmbH) "rückzuführen". Es sei daher der Vertrag mit der X GmbH aufgelöst worden und

man habe die vorhandenen Bestände und Kursgewinne abgerechnet und an die X GmbH zurückgeführt. Seitens des Bundesministeriums für Finanzen seien die von der Beschwerdeführerin mit der X GmbH getätigten Geschäfte eindeutig als fremdübliche Bankgeschäfte anerkannt worden. Es sei keineswegs unterstellt worden, dass es sich um Eigengeschäfte der Beschwerdeführerin handle, da ansonsten Sanktionen wegen Verstoßes gegen die Überschreitung der Großveranlagungsgrenzen verhängt worden wären. Es sei festzuhalten, dass der wirtschaftliche Grund der Vereinbarung nicht ein Versuch zur Umgehung von Normen, sondern einzig und allein das Streben der Geschäftsleitung nach Gewinnmaximierung verbunden mit Kostenminimierung gewesen sei. Die mit der X GmbH getroffene Vereinbarung sei nach außen stets klar in Erscheinung getreten, es habe zu keiner Zeit eine Vermischung der Bestände der Beschwerdeführerin mit den Beständen der X GmbH gegeben. Dieser seien monatliche Bestandslisten und quartalsmäßige Abrechnungen ordnungsgemäß zugestellt worden, sie sei als wirtschaftliche Eigentümerin stets über den Wert ihres Wertpapierbestandes informiert gewesen und habe stets über ihre Bestände disponieren können. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei lediglich die eines "trading advisors" gewesen, der die ihm zur Verfügung gestellten, nicht in seinem Eigentum stehenden Wertpapiere bestmöglichst verwalte. Dafür stehe ein international übliches Erfolgshonorar von rd. 20 % des Handelsgewinnes zu. Das volle Geschäftsrisiko sei bei der X GmbH verblieben. Diese Risikoübernahme des (wirtschaftlichen) Eigentümers sei fester Bestandteil der Geschäftsbedingungen beim Management von Wertpapieren. Es werde einerseits Vermögen (stets disponierbar) und andererseits "Know-how" zur Verfügung gestellt. Die dargestellten Verteilungsschlüssel seien dieser Abwicklung angepasst. Warum die Betriebsprüfung diese Art der Vertragsgestaltung als fremdunüblich angesehen habe, sei rätselhaft. Der Vorwurf der Betriebsprüfung, mit Abschluss des Kooperationsvertrages sei das Ziel verfolgt worden, die verlustträchtige X GmbH mit notwendigen Erträgen auszustatten, gehe schon auf Grund der Risikoübernahme durch diese Gesellschaft ins Leere, weil auch eine "Verlusteinfahrung" denkbar gewesen wäre. Es sei vielmehr im Gegenteil der Versuch unternommen worden, beiden Vertragspartnern die Möglichkeit zu geben, durch geschicktes Management Gewinne für beide Partner zu ermöglichen; die Beschwerdeführerin hätte ohne ein von Dritten zur Verfügung gestelltes Vermögen im Hinblick auf § 27 BWG (Regelung über Großveranlagungen) keine Möglichkeit gehabt, ein größeres Handelsvolumen zu erreichen und dadurch immerhin 20 % (übliche) Gewinnanteile "einzufahren"; die X GmbH hätte ohne dieses Management (mangels "Know-how" und mangels Konzession) nicht die Möglichkeit gehabt, die zugestandenerweise notwendigen Liquiditäten zu erwirtschaften. Dass dieser von der X GmbH gestartete Versuch, auf dem Wertpapiermarkt Renditen zu erwirtschaften, mangels eigener Mittel durch Aufnahme von Fremdkapital finanziert worden sei, sei betriebswirtschaftlich nicht als unüblich zu bezeichnen. Es könne, wenn überhaupt, von einem erhöhten Risiko gesprochen werden. Solange es jedoch einem Betrieb möglich sei, durch die Aufnahme von Fremdkapital eine höhere Rentabilität des eingebrachten Gesamtkapitals zu erzielen, könne nicht von einer unüblichen Gestaltung gesprochen werden. Auch dann nicht, wenn die Finanzierung seitens der Beschwerdeführerin, allerdings zu fremdüblichen Konditionen, erfolgt sei. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass es zu keinerlei "Gewinnverschiebungen" gekommen sei. Es liege ein nach internationalen Bestimmungen fremdüblicher Kooperationsvertrag vor, der nicht der Umgehung irgendwelcher Normen, sondern ausschließlich der Förderung der Geschäfte beider Partner gedient habe und der gegenseitig auch mit Dritten hätte abgeschlossen werden können. Ohne diesen Vertragsabschluss wäre für beide Partner überhaupt kein Gewinn zustande gekommen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung - nach Einlangen einer Stellungnahme seitens der Betriebsprüfung einerseits und einer dazu erstatteten Gegenäußerung der Beschwerdeführerin andererseits sowie nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung - als unbegründet ab. Im Hinblick auf die Nahebeziehung der Beschwerdeführerin zur X GmbH könne die Vereinbarung vom 23. Februar 1998 nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn die in Lehre und Judikatur für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien erfüllt seien. Das sei jedoch nicht der Fall. Der Beschwerdeführerin sei es nur durch die mit der X GmbH getroffene Vereinbarung möglich gewesen, die von ihr getätigten Geschäfte im Rahmen der ihr erteilten Konzession tatsächlich durchzuführen. Daraus ergebe sich eindeutig, dass die von der Beschwerdeführerin getätigten Wertpapiergeschäfte "nur deswegen nicht von der (Beschwerdeführerin) selbst sondern von dieser für die X GmbH durchgeführt worden" seien, um die Großveranlagungsbestimmungen des § 27 BWG zu umgehen und dergestalt ein größeres Handelsvolumen zu erreichen. Durch die vertragliche Gestaltung der Beschwerdeführerin mit der ihr nahe stehenden X GmbH sei somit der wahre wirtschaftliche Gehalt verschleiert worden. Für die steuerlich relevante wirtschaftliche Betrachtungsweise sei jedoch nur die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung und nicht die rechtliche Vereinbarung maßgeblich. Festzustellen sei - so die belangte Behörde

weiter -, dass unter fremden Gesellschaften eine Vereinbarung "dieser Art" völlig unüblich sei und daher sicherlich nicht zustande gekommen wäre. Zweifellos hätte die Beschwerdeführerin eine derartige Vereinbarung mit einem fremden Dritten im Hinblick auf die strengen Vorschriften des BWG nicht abgeschlossen. Auch wäre ein fremder Dritter auf eine derartige Vereinbarung mangels Begrenzung des bankgeschäftlichen Risikos nach den Bestimmungen des BWG nicht eingegangen. Unbestritten sei, dass die X GmbH über die für das vereinbarte Wertpapiergeschäft notwendige Liquidität nicht verfügt habe und dass die vertragsgegenständlichen Wertpapiere mangels eigener Mittel überwiegend durch Aufnahme von Fremdkapital durch die Beschwerdeführerin finanziert worden seien. Es entspreche jedoch nicht einer fremdüblichen Vertragsgestaltung, dass die Beschwerdeführerin die Wertpapiere, für deren Management sie von der X GmbH beauftragt worden sei, durch die Aufnahme von Fremdkapital finanziere, wenn darüber hinaus die X GmbH über die für diese Geschäfte notwendige Liquidität nicht verfügt habe. Die Tatsache, dass die Finanzierung der vertragsgegenständlichen Wertpapiere durch die Beschwerdeführerin erfolgt sei, spreche eindeutig für die Annahme, dass die Wertpapiergeschäfte von der Beschwerdeführerin selbst durchgeführt worden seien und dass die vertragliche Gestaltung der Beschwerdeführerin mit der X GmbH nur zur Umgehung der relativ engen Grenzen des § 27 BWG erfolgt sei.

Zusammenfassend sei der Beschwerdeführerin zwar zuzustimmen, dass Fremdunüblichkeit nicht allein deswegen angenommen werden könne, weil die X GmbH Verluste ausgewiesen habe. Auch sei die Vereinbarung nicht zu dem Zweck eingegangen worden, die X GmbH mit den notwendigen Erträgen auszustatten. Der wirtschaftliche Grund für die Vereinbarung sei unbeschadet der Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts (nur) die Verschleierung der von der Beschwerdeführerin tatsächlich durchgeführten Wertpapiergeschäfte gewesen. Ein Eingehen auf die nicht entscheidungsrelevanten Ausführungen im Berufungsverfahren zur Fremdüblichkeit der vereinbarten Gewinnbeteiligung, zur Form der Aufzeichnungen, zur Tätigkeit eines internationalen "trading advisors" und zur Risikoübernahme könne daher unterbleiben. Insgesamt sei die zwischen der Beschwerdeführerin und der X GmbH getroffene Vereinbarung steuerlich nicht anzuerkennen, weshalb die Zurechnung der gesamten Erträge bei der Beschwerdeführerin zu Recht erfolgt sei.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift seitens der belangten Behörde erwogen:

Die belangte Behörde gelangte zu dem Ergebnis, dass die oben wiedergegebene Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der X GmbH vom 23. Februar 1998 - und damit insbesondere die Abmachung über die Aufteilung von Gewinnen aus Wertpapiergeschäften im Verhältnis von 80 : 20 zu Gunsten der X GmbH - steuerlich nicht anerkannt werden könne. Es sei nämlich davon auszugehen, dass diese Vereinbarung unter Fremden "sicherlich nicht zustande gekommen wäre".

Warum die Vereinbarung vom 23. Februar 1998 nicht fremdüblich sei, wird von der belangten Behörde freilich nicht ausreichend dargestellt. Sie beschränkt sich vielmehr zunächst auf einen allgemeinen Hinweis auf die "strengen Vorschriften" und die "Bestimmungen" des BWG, ohne jedoch konkret auszuführen, im Hinblick auf welche gesetzliche Regelung die Vereinbarung vom 23. Februar 1998 bzw. einzelne ihrer Passagen als "völlig unüblich" angesehen werden müsse. Gezielt angesprochen wird in der Folge nur der Umstand, dass die X GmbH mangels eigener Mittel die vertragsgegenständlichen Wertpapiere nicht selbst habe finanzieren können, sondern diesbezüglich auf die Aufnahme von Fremdkapital seitens der Beschwerdeführerin angewiesen gewesen sei. Auch insoweit bleibt es seitens der belangten Behörde letztlich aber bei der bloßen Behauptung, "dies" entspreche nicht einer fremdüblichen Vertragsgestaltung, ohne dass auf Ermittlungen über die Usancen im Wertpapiergeschäft verwiesen werden könnte. Schon von daher vermag auch dieser Gesichtspunkt die Ansicht der belangten Behörde, der Vereinbarung vom 23. Februar 1998 ermangle die Fremdüblichkeit, nicht zu begründen. Dass die Beschwerdeführerin die Vereinbarung mit der X GmbH nur getroffen habe, um die Großveranlagungsbestimmungen des § 27 BWG zu umgehen, worauf die belangte Behörde im Ergebnis zentral abstellt, ist schließlich für sich betrachtet ebenso wenig ein Indiz dafür, es liege ein Vertrag vor, der zwischen Fremden üblicherweise nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden würde. Was den letztgenannten Gesichtspunkt anlangt, so hat die belangte Behörde der Sache nach aber offenkundig ohnehin weniger den Aspekt der "Fremdüblichkeit" im Auge, sondern vielmehr § 22 BAO, wonach durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann (Abs. 1) und bei Vorliegen eines Missbrauchs die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen

rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (Abs. 2). Auch auf § 22 BAO kann freilich die Ansicht der belangten Behörde, der Vereinbarung vom 23. Februar 1998 sei die steuerliche Anerkennung zu versagen, nicht begründet werden. Der von der belangten Behörde gegebenenfalls angenommene Missbrauch läge nämlich in der Umgehung von Bestimmungen des BWG und damit außerhalb abgabenrechtlicher Erwägungen. Unter diesem Aspekt kommt aber § 22 BAO, der voraussetzt, dass die betreffende Vertragsgestaltung der Minderung oder Umgehung der Abgabenpflicht dient (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. April 1989, 85/13/0086; siehe auch das hg. Erkenntnis vom 10. Dezember 1991, 91/14/0154), nicht zum Tragen.

Die Ausführungen der belangten Behörde lassen sich schließlich noch so deuten, es sei unabhängig von den Überlegungen zur "Fremdunüblichkeit" der Vereinbarung vom 23. Februar 1998 vom Vorliegen eines Scheingeschäftes auszugehen. Auch insofern fehlt es allerdings an einer ausreichend schlüssigen Begründung, weshalb der angefochtene Bescheid zusammenfassend wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 17. Oktober 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006130014.X00

Im RIS seit

27.11.2007

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at