

TE Vwgh Erkenntnis 2016/2/11 2012/13/0061

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 11.02.2016

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §21;

BAO §22;

BAO §303 Abs4;

KStG 1988 §7;

KStG 1988 §8 Abs2;

KStG 1988 §8;

1. BAO § 167 heute

2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 303 heute

2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999

5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. KStG 1988 § 7 heute

2. KStG 1988 § 7 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

3. KStG 1988 § 7 gültig von 08.01.2021 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021

4. KStG 1988 § 7 gültig von 01.03.2014 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

5. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

6. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010

7. KStG 1988 § 7 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

8. KStG 1988 § 7 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

9. KStG 1988 § 7 gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
10. KStG 1988 § 7 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
11. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.2000 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
12. KStG 1988 § 7 gültig von 01.05.1996 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
13. KStG 1988 § 7 gültig von 01.09.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
14. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
15. KStG 1988 § 7 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Fries, über die Beschwerde der P GesmbH in Liquidation in W, vertreten durch die Arnold Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 19. April 2012, Zl. RV/1041-W/10, miterledigt RV/1040-W/10, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Körperschaftsteuer 2004 und 2005) sowie Körperschaftsteuer 2004 bis 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft mbH (nunmehr in Liquidation) wurde im März 2004 errichtet und im Firmenbuch eingetragen. Seit dem Ausscheiden eines Gründungsgesellschafters ist eine österreichische Privatstiftung (Z-PS) alleinige Gesellschafterin der Beschwerdeführerin; das Stammkapital beträgt 35.000 EUR. Geschäftsführer waren M und L.

Strittig ist im vorliegenden Verfahren, ob der von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2004 bis 2007 geltend gemachte "Zinsenaufwand Gewinnscheine" als Betriebsausgabe im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen ist.

Im - dem Finanzamt übermittelten - Jahresabschluss der Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 2004 wurde ausgeführt, in der außerordentlichen Generalversammlung vom 17. Juni 2004 sei der Gesellschaftsvertrag dahin ergänzt worden, dass die Geschäftsführung der Gesellschaft zur Ausgabe von Gewinnscheinen im Gesamtnennbetrag von 350.000 EUR ermächtigt sei, wobei es ihr freistehe, den Ausgabetermin nach Maßgabe des Kapitalbedarfes der Gesellschaft selbst zu bestimmen. Die Gewinnscheine seien ausschließlich am Jahresgewinn, nicht jedoch an den stillen Reserven oder am Liquidationsgewinn beteiligt. Es seien Gewinnscheine im Nominale von 185.000 EUR ausgegeben worden. Die Gewinnaufteilung erfolge im Verhältnis des Nominales der Gewinnscheine zum Nominale des Stammkapitals. Im Jahresabschluss wurde ein "Zinsenaufwand Gewinnscheine" von 1,434.541,17 EUR ausgewiesen.

Mit Bescheiden vom 21. Oktober 2005 bzw. vom 12. März 2007 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer 2004 bzw. 2005 erklärungsgemäß fest.

Mit "Ersuchen um Ergänzung" vom 10. September 2007 (Erinnerungsschreiben vom 14. November 2007) forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin auf, die Genussrechtsbedingungen betreffend die Gewinnscheine vorzulegen; weiters wurde die Beschwerdeführerin ersucht, die Berechnung des Zinsenaufwandes nachzureichen. Mit Schreiben vom 21. Dezember 2007 legte die Beschwerdeführerin die Genussrechtsbedingungen vor und erläuterte die Berechnung des Zinsenaufwandes (im Verhältnis Stammkapital zum Genussrechtskapital).

Ab Mai 2008 erfolgte eine Außenprüfung der Beschwerdeführerin u. a. betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2007.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16. Dezember 2008 wurde u.a. ausgeführt, entsprechend der in der Beilage zum Prüfungsbericht und der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung getroffenen Feststellung sei eine verdeckte Ausschüttung an M festzustellen. Um diese Ausschüttung sei der Gesamtbetrag der Einkünfte der Beschwerdeführerin zu erhöhen. Die Beschwerdeführerin habe an die in Liechtenstein ansässige Stiftung Z (Z-FL) Gewinnscheine begeben. Aus den Abgabenerklärungen samt Beilagen und Jahresabschlüssen der Jahre 2004 und 2005 sei zwar zu entnehmen gewesen, dass Gewinnscheine begeben worden seien. Es sei jedoch nicht erkennbar gewesen, welche Personen oder Körperschaften diese gezeichnet hätten. Die Tatsache, dass die Gewinnscheine von einer der Beschwerdeführerin nahestehenden Körperschaft (der Z-FL) gezeichnet worden seien, deren Begünstigter einer der beiden Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (M) sei, habe erst im Prüfungsverfahren festgestellt werden können. Die im Prüfungszeitraum als Betriebsausgaben in Abzug gebrachten Zinsaufwendungen in Höhe von insgesamt rund 11,434.000 EUR seien somit einer der Beschwerdeführerin als auch ihrem Geschäftsführer nahestehenden Körperschaft zugeflossen. Es lägen somit neue Tatsachen vor, sodass die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005 wiederaufzunehmen seien.

In der Beilage zum Prüfungsbericht wurde dargelegt, dass mit Stiftungsurkunden (jeweils) vom 24. September 1986 die in Liechtenstein ansässigen Stiftungen Z (Z-FL), C (C-FL) und K (K-FL) errichtet worden seien. Das Stiftungsvermögen habe jeweils 30.000 sFr betragen. Als Zweck der Stiftung sei jeweils die "Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung und Unterstützung hinsichtlich des allgemeinen Lebensunterhalts von Angehörigen einer oder mehrerer bestimmter Familien sowie die Verfolgung ähnlicher Zwecke" angeführt worden. Die Stiftungen seien im Stiftungsregister als "Sitz- und Domizilgesellschaften" eingetragen worden.

Als Stiftungsräte der Z-FL fungierten die in Österreich ansässigen L, Dkfm. N, der in Spanien ansässige K, sowie der in Liechtenstein wohnhafte Dr. W (seit Jänner 2005 H). Begünstigter der Z-FL sei M.

Die C-FL werde - mit Ausnahme des L, der als Begünstigter dieser Stiftung aufscheine - von denselben Stiftungsräten vertreten wie die Z-FL; anstelle von L fungiere M (der Begünstigte der Z-FL) als Stiftungsrat der C-FL.

Der Stiftungsrat der K-FL decke sich mit Ausnahme von K mit jenem der C-FL; anstelle von K, der als Begünstigter dieser Stiftung eingesetzt sei, vertrete M die K-FL.

Mit Notariatsakt vom 5. Oktober 1995 hätten M und die Z-FL eine namensgleiche Privatstiftung mit Sitz in Österreich errichtet (Z-PS), die von den Stiftungsvorständen L, K, Dkfm. N, TN sowie Dr. R vertreten werde. Zweck dieser Privatstiftung sei die Förderung und Versorgung der Begünstigten. Die Z-FL sei als Stifterin berechtigt, die Stiftungserklärung in allen Belangen zu ändern. Mit Stiftungszusatzurkunde vom 13. Dezember 1999 sei die Z-FL zur Begünstigten bestellt worden. Mit Beschluss vom 11. April 2003 über die Änderung der Stiftungszusatzurkunde sei M als weiterer Begünstigter eingesetzt worden.

Mit weiteren Notariatsakten vom 5. Oktober 1995 seien auch die C-PS (Stifter: C-FL sowie L; Stiftungsvorstände: M, K, Dkfm. N, TN sowie Dr. R) und die K-PS (Stifter: K-FL sowie K; Stiftungsvorstände: M, L, Dkfm. N, TN sowie Dr. R) errichtet worden. Mit Stiftungszusatzurkunden vom (jeweils) 13. Dezember 1999 seien die C-FL (bei der C-PS) bzw. die K-FL (bei der K-PS) als Begünstigte bestellt worden. Mit Beschlüssen vom (jeweils) 11. April 2003 seien L (bei der C-PS) bzw. NK (die Tochter von K) sowie AN (Mutter von NK; jeweils bei der K-PS) als Begünstigte eingesetzt worden.

Alle drei österreichischen Privatstiftungen hätten ihren Sitz in Wien, S. 28; auch die drei liechtensteinischen Stiftungen hätten ihren Sitz an derselben Domiziladresse in Vaduz.

Die K-FL, die C-FL und die Z-FL hielten jeweils Anteile an der in Österreich ansässigen K AG, die im selben Zeitraum von den Vorständen K, L und M gemeinsam vertreten worden sei. Diese Personen seien darüber hinaus auch bei weiteren Gesellschaften im selben Zeitraum gemeinsam als vertretungsbefugte Organe tätig oder mittelbar beteiligt gewesen.

Die Beschwerdeführerin habe ihre Geschäftsführer M und L der X AG zwecks Vermittlung von Aktien und Beteiligungen zur Verfügung gestellt. Kurze Zeit nachdem M und L ihre Funktionen bei den Unternehmen der X-Gruppe zurückgelegt hätten, sei es im Rahmen der im Jänner 2008 abgehaltenen außerordentlichen Generalversammlung zur Auflösung der Beschwerdeführerin gekommen.

Die Haupttätigkeit der Beschwerdeführerin habe seit April 2004 darin bestanden, gemeinsam mit der F AG Produkte der X-Gruppe zu vertreiben sowie die an diversen ausländischen Gesellschaften gehaltenen Geschäftsanteile für diese Gruppe zu vermitteln. Zu diesem Zweck habe die Beschwerdeführerin ihre Geschäftsführer der X AG zur Verfügung gestellt. Schon am 18. Oktober 2002 habe die F AG eine Vereinbarung mit der X AG über die Vermittlung derartiger Produkte abgeschlossen. Die F AG habe daraus im Jahr 2003 Provisionserlöse von etwa EUR 1,7 Mio. und im Zeitraum von Jänner bis März 2004 von etwa EUR 1,8 Mio. erzielt. Mit Wirkung vom 1. April 2004 sei vereinbart worden, dass nunmehr die Beschwerdeführerin 50% jener Leistungen erbringen solle, die bisher die F AG erbracht habe.

Im Rahmen der Generalversammlung vom 17. Juni 2004 sei die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin ermächtigt worden, Gewinnscheine auszugeben. Hiezu habe es kein öffentliches Angebot gegeben. Die Beschwerdeführerin habe mit Zustimmung ihrer Gesellschafterin (der Z-PS) 185 Stück Gewinnscheine über Genussrechte zum Nominale von jeweils 1.000 EUR an die Z-FL begeben.

Bei der Z-FL handle es sich laut Auskunft des KSV um eine "Domizilgesellschaft", die Dritten keinen Einblick in die Finanzlage gewähre. Sie entfalte keine eigene Geschäftstätigkeit. In ähnlicher Art und Weise hätten auch die F AG (an die Z-FL) und die Fi GmbH (an die C-FL) Gewinnscheine begeben.

Die Beschwerdeführerin sei laut den Gewinnscheinbedingungen berechtigt gewesen, ihr Stammkapital beliebig zu erhöhen; allfällige Änderungen der Kapitalverhältnisse sollten erst im folgenden Geschäftsjahr berücksichtigt werden. Das Stammkapital sei jedoch bis zur Liquidation unverändert geblieben.

Die Z-PS als Alleingeschafterin der Beschwerdeführerin habe in den Jahren 2004 bis 2006 jeweils über ein Stiftungsvermögen in Höhe von EUR 4 Mio. bis EUR 5 Mio. verfügt.

Im Zeitraum vom 1. April bis 17. Juni 2004 habe die Beschwerdeführerin Provisionserträge von etwa 500.000 EUR erzielt.

Die Bestellung von Genussrechten sei eine Maßnahme, die insofern ungewöhnlich gewesen sei, als die

Beschwerdeführerin in Anbetracht ihrer Vermögens- und Ertragslage weder im Zeitpunkt der Gewinnscheinausgabe noch jemals danach Bedarf an einer Finanzierung gehabt habe. Dies umso mehr, als die Beschwerdeführerin bereits im April 2004 in ihre Vertragsbeziehung mit der X AG eingetreten sei. In Anbetracht der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin während der nur sehr kurzen Zeitspanne bis zum Tag der Beschlussfassung über die Ausgabe von Gewinnscheinen bereits Provisionserträge in Höhe von 500.000 EUR erzielt habe, hätten die vertretungsbefugten Organe erkennen müssen, dass eine schuldrechtliche Beteiligung der Z-FL am Jahresgewinn der Beschwerdeführerin, die sich am Verhältnis zum Stammkapital orientieren sollte, zwangsläufig zu einer unangemessen hohen Verzinsung des von der Gewinnscheininhaberin eingesetzten Kapitals führen würde. Diese Finanzierungsvariante sei daher im Widerspruch zu jedem eigenwirtschaftlichen Interesse der Beschwerdeführerin gestanden. Die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin seien auch vertretungsbefugte Organe der F AG gewesen, die aus dem Vertrieb gleichartiger Produkte der X-Gruppe schon im Wirtschaftsjahr 2003 außerordentlich hohe Renditen erwirtschaftet habe.

Der Gegenstand des Unternehmens habe nicht unbedingt auf einen hohen Kapitalbedarf schließen lassen. Im Zuge der Außenprüfung hätten sich auch keine Anhaltspunkte dafür finden lassen, dass das von der Z-FL geleistete Genussrechtskapital von der Beschwerdeführerin für irgendein konkretes Investitionsvorhaben tatsächlich benötigt worden wäre. Es sei auch unverständlich, weshalb nicht eine vergleichsweise günstige Finanzierungsalternative (mit fixen bzw. erfolgsunabhängigen Zinssätzen) gewählt worden sei.

Dass die vertretungsbefugten Organe der Beschwerdeführerin darauf verzichtet hätten, eine in den Gewinnscheinbedingungen angesprochene Stammkapitalerhöhung durchzuführen, entspreche keinesfalls fremdüblichen Gepflogenheiten.

Der Vorstand der Z-PS habe es abgelehnt, der Beschwerdeführerin finanzielle Mittel zuzuführen, während sich der aus denselben natürlichen Personen bestehende Stiftungsrat der Z-FL bereitgefunden habe, der Beschwerdeführerin Kapital zur Verfügung zu stellen. Die vertretungsbefugten Organe der einander nahe stehenden Körperschaften (Beschwerdeführerin, Z-PS, Z-FL) hätten damit einen Weg beschritten, der bei Ausblendung des abgabensparenden Effekts vollkommen unverständlich sei. Es sei davon auszugehen, dass die Begründung des Gewinnscheinverhältnisses schon dem Grunde nach gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen sei, was auf das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung hinauslaufe. Die konkrete Ausgestaltung des Gewinnscheinverhältnisses lasse jedenfalls nur den logischen Schluss zu, dass die von Österreich nach Liechtenstein verlagerten Erträge dem "Steuerpflichtigen" selbst oder einer ihm nahestehenden Person hätten zukommen sollen.

Mit Bescheiden des Finanzamtes vom 13. Februar 2009 wurden die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für 2004 und 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Begründend wurde ausgeführt, die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit; die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden. Mit Bescheiden des Finanzamtes vom 13. Februar 2009 wurden die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für 2004 und 2005 gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO wiederaufgenommen. Begründend wurde ausgeführt, die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit; die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit weiteren Bescheiden des Finanzamtes vom 13. Februar 2009 wurde die Körperschaftsteuer für 2004 bis 2007 festgesetzt. Begründend wurde - betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2007 - ausgeführt, die Veranlagung erfolge unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diese Bescheide Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Die belangte Behörde führte im Wesentlichen aus, die Beschwerdeführerin sei in ein Geflecht von juristischen Personen und dahinter stehenden natürlichen Personen eingebettet. Dieses bestehe aus drei jeweils am 24. September 1986 im Fürstentum Liechtenstein errichteten Familienstiftungen (Z-FL, C-FL und K-FL); drei jeweils namensgleichen, am 5. Oktober 1995 im Inland errichteten Privatstiftungen (Z-PS, C-PS, K-PS); sowie je einer unterhalb der inländischen Privatstiftung angesiedelten, von dieser - im Falle der Beschwerdeführerin nach Abtretung der Stammanteile der zu 50% beteiligten Mitgründerin am 8. Juni 2004 - allein beherrschten Tochter-GmbH.

Zum jeweiligen (Co-)Geschäftsführer einer solchen GmbH sei jene Person bestellt worden, die als Begünstigter der gleichnamigen in- und ausländischen Stiftungen aufscheine, während dort die in den beiden anderen Stiftungspaaren jeweils als Begünstigte aufscheinenden Personen die Funktion von Stiftungsräten (FL) bzw. Stiftungsvorständen (österreichische Privatstiftung) wahrnahmen.

Die im vorliegenden Verfahren unmittelbar involvierten Stiftungen (Z-PS, Z-FL) seien ursprünglich mit einem Stiftungsvermögen von 30.000 sFr ausgestattet und sodann mit einem Viertel der Aktien der K AG im Nominalwert von 60 Mio S dotiert worden. Der Stiftungsrat setze sich aus fünf natürlichen Personen zusammen, wobei im Streitzeitraum die in Österreich ansässigen L (Begünstigter der zweiten Familienstiftung FL) und Dkfm. N sowie der in Spanien ansässige K (Begünstigter der dritten Familienstiftung FL) sowie die in Liechtenstein wohnhaften Dr. W und - nach Ausscheiden des in der Schweiz ansässigen Dr. R - H als Stiftungsräte fungierten, während als Begünstigter M namentlich aufscheine.

Die inländische Z-PS werde von den bereits erwähnten Personen L, Dkfm. N, K sowie Dr. R und weiters TN als Stiftungsvorstände vertreten.

Die Z-FL sei als Stifterin der Z-PS berechtigt, die Stiftungserklärung in allen Belangen zu ändern. Mit Stiftungszusatzurkunde vom 13. Dezember 1999 sei die Z-FL zur Begünstigten der Z-PS bestellt worden. Mit Beschluss vom 11. April 2003 über die Änderung der Stiftungszusatzurkunde sei M als weiterer Begünstigter eingesetzt worden. Der Z-PS seien von der Mitstifterin Z-FL Aktien der K AG im Nominale von 17,6 Mio. S (Widmungserklärung vom 14. Juni 1996) und 20 Mio. S (Widmungserklärung 28. Februar 1997) gestiftet worden.

In den parallel, jeweils am selben Tag und mit Urkunden gleichen Inhalts errichteten liechtensteinischen Stiftungen (C-FL und K-FL) fungiere M als Stiftungsrat, während die dort als Begünstigte aufscheinenden L und K dem jeweiligen Stiftungsrat gerade nicht angehörten.

Stifter der inländischen Stiftungen seien jeweils die namensgleiche liechtensteinische Stiftung sowie der jeweilige Begünstigte gewesen, während die übrigen genannten Personen als Stiftungsvorstände fungierten. Der Stiftungszweck (Förderung und Versorgung der Begünstigten) entspreche jenem der Z-PS.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass mit dem wechselseitigen Einsatz derselben natürlichen Personen in den zeitgleich installierten und identisch verfassten Organen der insgesamt sechs Stiftungen deren Befugnisse und Entscheidungen hinsichtlich der Verwendung von Stiftungsvermögen wechselseitig umfassend kontrolliert und so die Interessen bzw. Wünsche der Begünstigten gewahrt (abgesichert) worden seien. Die Konstruktion vermittele das Bild einer in sich geschlossenen Interessengemeinschaft von auf einander unausweichlich angewiesenen Stiftern, Stiftungsorganen und Begünstigten, wobei der jeweilige Stiftungszweck ausschließlich familiäre Interessen des jeweils Begünstigten zum Ausdruck bringe. In ähnlicher Weise seien auch die jeweils unter der inländischen Privatstiftung angesiedelten GmbHs durch Einsatz der Stiftungs-Begünstigten als Organe (Geschäftsführer) derselben miteinander verschränkt bzw. in wechselseitiger Abstimmung tätig gewesen.

Die belangte Behörde sehe die Zahlungen der Beschwerdeführerin an die Z-FL aus dem Titel der Gewinnscheinvereinbarung als letztes Glied in einer Kette von fremdunüblichen, ungewöhnlichen und betriebswirtschaftlich sinnlosen Maßnahmen an, deren Zweck erkennbar nur darin gelegen sei, "überragende" Teile des von der Beschwerdeführerin erwirtschafteten Gewinnes mit Wissen und Zustimmung ihrer Gesellschafterin (der inländischen Privatstiftung) am österreichischen Fiskus vorbei in die ihr nahe stehende (und vom einzigen namentlich bekannten Begünstigten kontrollierte) Z-FL zu transferieren. Die Gewinnscheinvereinbarung erweise sich als künstliches Gebilde, geschaffen nur zu dem Zweck einer (erheblichen) Steuerminderung bei der Beschwerdeführerin und dem sowohl ihrer Gesellschafterin als auch der Stiftung-FL nahe stehenden Begünstigten. Die belangte Behörde nehme daher das Vorliegen von Missbrauch und Missbrauchsabsicht iSd § 22 BAO an. Die als Aufwand verbuchte Zuweisung von Gewinnanteilen an den Vertragspartner sei nicht betrieblich verursacht, sondern gesellschaftsrechtlich

veranlasst. Durch die auf Ebene der GmbH gewählte und von der Mutter gebilligte - mehr noch: gesteuerte - Vorgangsweise seien der Beschwerdeführerin eigene Erträge entzogen worden. Die österreichische Privatstiftung Z-PS habe vorweg auf entsprechende Ergebnisabfuhr an sie selbst zugunsten des ihr als wirtschaftlichem Mit-Stifter und Begünstigtem nahestehenden M verzichtet. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass die Einbindung der Z-FL, bei der es sich um eine transparente Stiftung handle, als deren Begünstigter und wirtschaftlich Berechtigter nach dem Ergebnis der Ermittlungen in diesem Verfahren nur M in Betracht komme, keine fremdübliche Vertragsgrundlage und keinen betrieblichen Zweck gehabt habe. Der Zweck des Geldflusses habe darin bestanden, die Beträge M als dem gesellschafterähnlich gestellten Begünstigten der österreichischen Privatstiftung zuzuwenden, und zwar im kurzen Wege direkt auf Konten der liechtensteinischen Stiftung, deren einziger bekannter Begünstigter wiederum M gewesen sei. Dieser sei in Bezug auf die liechtensteinische Stiftung ebenfalls gesellschafterähnlich gestellt. Die ausgezahlten Gewinnanteile seien ihm zuzurechnen. M sei als wirtschaftlich Berechtigter der liechtensteinischen Stiftung anzusehen. Die strittigen "Geldzuweisungen" stellten verdeckte Ausschüttungen dar, die als missbräuchlich entzogene Beteiligungserträge der Jahre 2004 bis 2007 im Wege des Geldflusses nach Liechtenstein dem zu beiden Stiftungen in einem gesellschafterähnlichen Verhältnis stehenden M zuzurechnen seien. Die belangte Behörde sehe die Zahlungen der Beschwerdeführerin an die Z-FL aus dem Titel der Gewinnscheinvereinbarung als letztes Glied in einer Kette von fremdunüblichen, ungewöhnlichen und betriebswirtschaftlich sinnlosen Maßnahmen an, deren Zweck erkennbar nur darin gelegen sei, "überragende" Teile des von der Beschwerdeführerin erwirtschafteten Gewinnes mit Wissen und Zustimmung ihrer Gesellschafterin (der inländischen Privatstiftung) am österreichischen Fiskus vorbei in die ihr nahe stehende (und vom einzigen namentlich bekannten Begünstigten kontrollierte) Z-FL zu transferieren. Die Gewinnscheinvereinbarung erweise sich als künstliches Gebilde, geschaffen nur zu dem Zweck einer (erheblichen) Steuerminderung bei der Beschwerdeführerin und dem sowohl ihrer Gesellschafterin als auch der Stiftung-FL nahe stehenden Begünstigten. Die belangte Behörde nehme daher das Vorliegen von Missbrauch und Missbrauchsabsicht iSd Paragraph 22, BAO an. Die als Aufwand verbuchte Zuweisung von Gewinnanteilen an den Vertragspartner sei nicht betrieblich verursacht, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst. Durch die auf Ebene der GmbH gewählte und von der Mutter gebilligte - mehr noch: gesteuerte - Vorgangsweise seien der Beschwerdeführerin eigene Erträge entzogen worden. Die österreichische Privatstiftung Z-PS habe vorweg auf entsprechende Ergebnisabfuhr an sie selbst zugunsten des ihr als wirtschaftlichem Mit-Stifter und Begünstigtem nahestehenden M verzichtet. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass die Einbindung der Z-FL, bei der es sich um eine transparente Stiftung handle, als deren Begünstigter und wirtschaftlich Berechtigter nach dem Ergebnis der Ermittlungen in diesem Verfahren nur M in Betracht komme, keine fremdübliche Vertragsgrundlage und keinen betrieblichen Zweck gehabt habe. Der Zweck des Geldflusses habe darin bestanden, die Beträge M als dem gesellschafterähnlich gestellten Begünstigten der österreichischen Privatstiftung zuzuwenden, und zwar im kurzen Wege direkt auf Konten der liechtensteinischen Stiftung, deren einziger bekannter Begünstigter wiederum M gewesen sei. Dieser sei in Bezug auf die liechtensteinische Stiftung ebenfalls gesellschafterähnlich gestellt. Die ausgezahlten Gewinnanteile seien ihm zuzurechnen. M sei als wirtschaftlich Berechtigter der liechtensteinischen Stiftung anzusehen. Die strittigen "Geldzuweisungen" stellten verdeckte Ausschüttungen dar, die als missbräuchlich entzogene Beteiligungserträge der Jahre 2004 bis 2007 im Wege des Geldflusses nach Liechtenstein dem zu beiden Stiftungen in einem gesellschafterähnlichen Verhältnis stehenden M zuzurechnen seien.

Die im März 2004 gegründete Beschwerdeführerin sei - seit der Anteilsabtretung durch die Mitgründerin im Juni 2004 - zu 100% eine Tochtergesellschaft der inländischen Z-PS gewesen; sie sei auf die Kapitalausstattung durch die Mutter angewiesen gewesen. Obwohl sie angeblich für groß angelegte eigene Immobilienprojekte gegründet worden sei, sei sie nur mit einem Stammkapital in gesetzlicher Mindesthöhe dotiert worden; dies obwohl die Gesellschafterin ausreichende Mittel besessen habe, um der Beschwerdeführerin - wie behauptet - von Anbeginn zusätzlich benötigte Finanzmittel, welche die mit 185.000 EUR bezifferten Anlaufkosten hätten decken sollen, als Eigenkapital oder als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung zu stellen. Die solcherart unterkapitalisierte Beschwerdeführerin sei hinsichtlich weit reichender Entscheidungen von der Genehmigung durch die Gesellschafterin abhängig gewesen. Die Stiftungsvorstände der Z-PS hätten eine entsprechende Dotierung (fremdüblich verzinstes Gesellschafterdarlehen oder Eigenkapital) abgelehnt, sie hätten aber eine Gewinnscheinvereinbarung mit Dritten gestattet und in ihrer Eigenschaft als Stiftungsräte der Z-FL einer entsprechenden Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin noch am selben Tag zugestimmt.

Warum die Organe der Beschwerdeführerin und ihrer Mutter bei der Vorsorge für eine angeblich notwendige

"bessere" Kapitalausstattung auf alternative Maßnahmen verzichtet hätten, die den erwirtschafteten Gewinn der GmbH im Unternehmen belassen bzw. im Wege der offenen Ausschüttung an die eigene Mutter dieser zugeführt hätten, habe die Beschwerdeführerin nicht einsichtig gemacht.

Das Vorliegen außersteuerlicher Motive habe nicht dargelegt werden können.

Die belangte Behörde beurteile die Gewinnscheinvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der Z-FL als vorsätzlichen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, sodass die Steuern vom Ertrag der Beschwerdeführerin unter Ausblenden dieser Umgehungshandlung zu erheben seien.

Der mit Gewinnzurechnung in den Streitjahren korrigierte Vorgang sei als verdeckte Ausschüttung ("unmittelbare Durchschüttung") an den Begünstigten M der Z-PS im Wege von Auszahlungen an die vom ihm kontrollierte Z-FL zu werten.

Die Haupttätigkeit der Beschwerdeführerin habe seit 1. April 2004 darin bestanden, gemeinsam mit der F AG Produkte der X-Gruppe zu vertreiben und die an diversen ausländischen Gesellschaften gehaltenen Anteile für diese Gruppe zu vermitteln. Sie habe für dementsprechende Tätigkeiten ihre Geschäftsführer zur Verfügung gestellt. Die F AG habe mit der X-Gruppe bereits am 18. Oktober 2002 eine gleichartige Vereinbarung geschlossen und daraus von 2003 bis 31. März 2004 Erlöse von rund 3,47 Mio. EUR erzielt. Den Organen der Beschwerdeführerin seien die Ertragschancen auf Grund der Identität der Geschäftsführer in beiden Gesellschaften bekannt gewesen. Bereits 2004 habe die Beschwerdeführerin Provisionserträge von ca. 1,88 Mio. EUR erzielt.

Die Beschwerdeführerin habe auf Grund des Beschlusses in der Generalversammlung vom 17. Juni 2004 noch am selben Tag Gewinnscheine an die ihr nahe stehende Z-FL ohne öffentliches Anbot und ohne Angeld begeben. Der Aufnahme von Fremdkapital in der Größenordnung von 185.000 EUR habe es an einer betriebswirtschaftlichen Begründung gemangelt.

Es treffe mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu, dass M wirtschaftlicher Stifter der Z-FL gewesen sei. Er habe sich durch keine endgültige Übertragung des Vermögens auf die Stiftung seiner Vermögensmasse begeben. Wegen seiner Stellung als einziger namentlich bekannter Begünstigter sei es weitaus überwiegend wahrscheinlich, dass M nicht "Ermessensbegünstigter", sondern Einfluss- und Kontrollrechte innehabender "Begünstigungsberechtigter" gewesen sei und noch immer sei. Dies ergebe sich auch, wenn man den Weg der Aktien der K AG verfolge. Nach dem Erfahrungsgut des täglichen Lebens und den Denkgesetzen komme nur M als wirtschaftlicher Stifter der Z-FL und wahrer wirtschaftlicher Eigentümer des in sie eingebrachten Stiftungsvermögens in Frage. Ihm sei daher das Stiftungsvermögen zur Gänze zuzurechnen, an ihn seien auch die in die Stiftung geflossenen "Gewinnscheinzahlungen" 2004 bis 2007 verdeckt ausgeschüttet worden.

Die Beschwerdeführerin habe es in den mit erklärungskonformen Körperschaftsteuerbescheiden abgeschlossenen Veranlagungsverfahren unterlassen, ja konsequent vermieden, die nähere Ausgestaltung ihrer Gewinnscheine sowie deren Vereinbarung mit der Gewinnscheinzeichnerin auch nur ansatzweise offen zu legen. Die Abgabenerklärungen und Bilanzen hätten darüber keinerlei Hinweise enthalten. Erst die nach Eintritt der Rechtskraft der Erstbescheide durchgeführte Außenprüfung habe zahlreiche, dem Finanzamt vorher unbekannt gewesene Umstände zutage gefördert (Inhalt und Beschaffenheit der Gewinnscheinzeichnerin, Naheverhältnis der Z-FL zur Z-PS, zur Beschwerdeführerin und zu deren Geschäftsführern, gesellschaftsrechtliche Verflechtungen, geschäftliche Verbindungen). Die für tauglich befundenen Wiederaufnahmegründe seien im Bericht über die Außenprüfung ausführlich dargestellt; auf diesen Prüferbericht verweise das Finanzamt in der Begründung seiner Wiederaufnahmebescheide. Die gewinnerhöhenden Korrekturen seien im Vergleich zu den erklärten, der Erst-Veranlagung zu Grunde gelegten Jahresgewinnen von überragender Bedeutung, handle es sich doch jeweils um 85,14% des vor Gewinnscheinzahlung erwirtschafteten Jahresergebnisses. Dass bei Übung des Ermessens dem Rechtsgut der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtssicherheit zu geben gewesen sei, liege angesichts der hier vorliegenden massiv rechtswidrigen Qualität der den Erklärungen zu Grunde liegenden Gestaltung und mangels Anspruches der Beschwerdeführerin auf Vertrauensschutz klar zutage.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten des Verwaltungsverfahrens und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde (sowie der Einbringung einer Replik und einer ergänzenden Vorlage durch die Beschwerdeführerin) erwogen hat:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988). Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (Paragraph 4, Absatz 4, EStG 1988).

Der steuerliche Gewinn einer Körperschaft darf durch Vorgänge, die nicht durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, keine Minderung erfahren. Für die Frage, ob eine Maßnahme gesellschaftlich veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten (vgl. das Erkenntnis vom 26. Mai 1998, 94/14/0042, VwSlg. 7284/F). Der steuerliche Gewinn einer Körperschaft darf durch Vorgänge, die nicht durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, keine Minderung erfahren. Für die Frage, ob eine Maßnahme gesellschaftlich veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten vergleiche , das Erkenntnis vom 26. Mai 1998, 94/14/0042, VwSlg. 7284/F).

Tritt die Körperschaft in Rechtsbeziehungen zu ihren Gesellschaftern, so kann es zu einer Vermischung zwischen der Sphäre der Erzielung von Einkünften und jener der Einkommensverwendung kommen. Das ist der Fall, wenn eine Vermögensverschiebung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber nicht (nur) in der Einkünfterzielung begründet ist, sondern (auch) in der Anteilsinhaberschaft selbst wurzelt. Soweit die Verschiebung causa societatis erfolgt, findet sie auf der Ebene der für die Einkommensermittlung unbeachtlichen Einkommensverwendung statt. Insoweit liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese darf die Einkommensermittlung nicht beeinflussen. Es bedarf also der Entflechtung der betrieblich veranlassten und der in der Anteilsinhaberschaft begründeten Vorgänge sowie der Neutralisierung der verdeckten Ausschüttungen (vgl. das Erkenntnis vom 28. April 2004, 2001/14/0166, VwSlg. 7927/F). Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. das Erkenntnis vom 20. April 1995, 94/13/0228, mwN). Tritt die Körperschaft in Rechtsbeziehungen zu ihren Gesellschaftern, so kann es zu einer Vermischung zwischen der Sphäre der Erzielung von Einkünften und jener der Einkommensverwendung kommen. Das ist der Fall, wenn eine Vermögensverschiebung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber nicht (nur) in der Einkünfterzielung begründet ist, sondern (auch) in der Anteilsinhaberschaft selbst wurzelt. Soweit die Verschiebung causa societatis erfolgt, findet sie auf der Ebene der für die Einkommensermittlung unbeachtlichen Einkommensverwendung statt. Insoweit liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese darf die Einkommensermittlung nicht beeinflussen. Es bedarf also der Entflechtung der betrieblich veranlassten und der in der Anteilsinhaberschaft begründeten Vorgänge sowie der Neutralisierung der verdeckten Ausschüttungen vergleiche , das Erkenntnis vom 28. April 2004, 2001/14/0166, VwSlg. 7927/F). Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst vergleiche , das Erkenntnis vom 20. April 1995, 94/13/0228, mwN).

Wendet eine GmbH, die im Eigentum einer Privatstiftung steht, dem Begünstigten der Stiftung einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Begünstigtem der Stiftung, wird also das Vermögen der GmbH und damit der ihre Anteile haltenden Stiftung vermindert, während das Vermögen des Begünstigten eine Vermehrung erfährt, so liegt einerseits eine (verdeckte) Ausschüttung der GmbH an die Stiftung und andererseits eine (verdeckte) Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten vor ("durchgeleitete" verdeckte Ausschüttung, vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0257, mwN). Wendet eine GmbH, die im Eigentum einer Privatstiftung steht, dem Begünstigten der Stiftung einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Begünstigtem der Stiftung, wird also das Vermögen der GmbH und damit der ihre Anteile haltenden Stiftung vermindert, während das Vermögen des Begünstigten eine Vermehrung erfährt, so liegt einerseits eine (verdeckte) Ausschüttung der GmbH an die Stiftung und andererseits eine (verdeckte) Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten vor ("durchgeleitete" verdeckte Ausschüttung, vergleiche , das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0257, mwN).

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen

Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. das Erkenntnis vom 26. April 2012, 2008/15/0315, VwSlg. 8715/F). Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung vergleiche , das Erkenntnis vom 26. April 2012, 2008/15/0315, VwSlg. 8715/F).

Die belangte Behörde sieht die Zahlungen der Beschwerdeführerin an die Z-FL aus dem Titel der Gewinnscheinvereinbarungen als das letzte Glied in einer Kette von fremdunüblichen, ungewöhnlichen und betriebswirtschaftlich sinnlosen Maßnahmen an. Die als Aufwand verbuchte Zuweisung von Gewinnanteilen an die Vertragspartnerin sei nicht betrieblich verursacht, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst.

Diesen Darlegungen der belangten Behörde ist vom Verwaltungsgerichtshof nicht entgegenzutreten:

Unbestritten ist alleinige Gesellschafterin (nach Ausscheiden einer Gründungsgesellschafterin) der Beschwerdeführerin die Z-PS; deren Stifterin und Begünstigte ist - neben dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin M - wiederum die Z-FL.

Damit liegen Nahebeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Z-PS sowie der Z-FL (als Vertragspartnerin betreffend die Gewinnscheinvereinbarung) vor. Eine verdeckte Ausschüttung ist - ungeachtet eines verkürzten Geldflusses an einen Dritten (hier der Z-FL oder M) - stets dem Gesellschafter der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft (hier die Z-PS) zuzurechnen (vgl. das Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0022, VwSlg. 8088/F). Abgabepflichten des M sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Damit liegen Nahebeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Z-PS sowie der Z-FL (als Vertragspartnerin betreffend die Gewinnscheinvereinbarung) vor. Eine verdeckte Ausschüttung ist - ungeachtet eines verkürzten Geldflusses an einen Dritten (hier der Z-FL oder M) - stets dem Gesellschafter der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft (hier die Z-PS) zuzurechnen vergleiche , das Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0022, VwSlg. 8088/F). Abgabepflichten des M sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Unstrittig sind die Zahlungen aus der Gewinnscheinvereinbarung von der Beschwerdeführerin an die Z-FL erfolgt, woraus sich die objektive Bereicherung der Z-FL ergibt.

Was die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung betrifft, so kann sich diese auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben (vgl. auch dazu etwa das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0257). Bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen wird das subjektive Element des "Bereichernwollens" überdies vermutet (vgl. das Erkenntnis vom 23. April 2014, 2010/13/0139, mwN). Was die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung betrifft, so kann sich diese auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben vergleiche , auch dazu etwa das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0257). Bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen wird das subjektive Element des "Bereichernwollens" überdies vermutet vergleiche , das Erkenntnis vom 23. April 2014, 2010/13/0139, mwN).

Die Beschwerdeführerin hatte - nach den Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde, zu denen in der Beschwerde (wie noch darzulegen sein wird) nicht aufgezeigt werden kann, dass diese (soweit sie für das vorliegende Verfahren von Bedeutung sind) von Verfahrensmängeln betroffen wären - bereits im Zeitraum ab ihrer Gründung bis zur Begebung der Gewinnscheine Provisionserlöse von ca. 500.000 EUR erzielt. Damit standen aber der Beschwerdeführerin jedenfalls Mittel in einer Höhe zur Verfügung, die jene Mittel, die durch Begebung dieser Gewinnscheine erzielt werden sollten (185.000 EUR), erheblich überstiegen. Die Begebung der Gewinnscheine führte - nach den Gewinnscheinbedingungen - dazu, dass ein erheblicher Anteil (etwa 85%) des Gewinnes an einen (nahestehenden) Dritten abzuführen sein werde. Nennenswerte Aufwendungen (abgesehen vom "Zinsenaufwand Gewinnscheine") fielen bei der Beschwerdeführerin - wie aus den vorgelegten Jahresabschlüssen hervorgeht - nicht an, sodass davon auszugehen war, dass ein erheblicher Anteil auch der bis zur Begebung der Gewinnscheine erzielten Provisionen an den nahestehenden Dritten abzuführen sein werde. Die Gewinnscheinvereinbarung wurde ausschließlich mit einem nahestehenden Dritten abgeschlossen; Fremden wurde der Abschluss einer derartigen Vereinbarung (in der damals gegebenen konkreten Situation) nicht angeboten.

Vor diesem Hintergrund ist die Beurteilung der belangten Behörde, die Vereinbarung betreffend Gewinnscheine sei - dem Grunde nach - fremdunüblich, nicht zu beanstanden. Es handelt sich sohin um Zahlungen der Beschwerdeführerin, die nicht betrieblich veranlasst sind, sondern causa societatis erfolgten. Diese Zahlungen sind bei der Beschwerdeführerin damit nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Soweit sich die Beschwerde umfangreich mit der Frage der "Transparenz" oder "Intransparenz" der liechtensteinischen Stiftung auseinandersetzt, so ist dies für die Entscheidung der vorliegenden Sache, die ausschließlich die Frage betrifft, ob Zahlungen einer österreichischen GmbH - an diese liechtensteinische Stiftung - als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, nicht entscheidend. Demnach bedarf es keiner Auseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachten der Rechtsanwälte Dr. K und Dr. V, weiters nicht mit den Bestätigungen der liechtensteinischen Steuerverwaltung und auch nicht mit den Urteilen liechtensteinischer Gerichte. Einer Bindung an diese zivilgerichtlichen Urteile stünde freilich schon § 116 Abs. 2 zweiter Satz BAO entgegen. Soweit sich die Beschwerde umfangreich mit der Frage der "Transparenz" oder "Intransparenz" der liechtensteinischen Stiftung auseinandersetzt, so ist dies für die Entscheidung der vorliegenden Sache, die ausschließlich die Frage betrifft, ob Zahlungen einer österreichischen GmbH - an diese liechtensteinische Stiftung - als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, nicht entscheidend. Demnach bedarf es keiner Auseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachten der Rechtsanwälte Dr. K und Dr. römisch fünf, weiters nicht mit den Bestätigungen der liechtensteinischen Steuerverwaltung und auch nicht mit den Urteilen liechtensteinischer Gerichte. Einer Bindung an diese zivilgerichtlichen Urteile stünde freilich schon Paragraph 116, Absatz 2, zweiter Satz BAO entgegen.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die belangte Behörde habe es (mit einer einzigen Ausnahme) vollständig unterlassen, die von der Beschwerdeführerin beantragten Personen "zu den jeweils angeführten Beweisthemen" einzuvernehmen. Hätte die belangte Behörde die beantragten Beweismittel aufgenommen, hätte die Beschwerdeführerin ihr "Sachverhaltsvorbringen unter Beweis stellen können". Damit wird aber - wie bereits im Verwaltungsverfahren - nicht konkret dargetan, zu welchen Themen die einzelnen beantragten Beweise hätten aufgenommen werden sollen. Auch wird in der Beschwerde die Relevanz dieser beantragten Beweisaufnahmen nicht ausreichend dargetan. Ein pauschaler Verweis auf die "Relevanz der Verfahrensmängel, des Verstoßes gegen das Überraschungsverbot und der unrichtigen Beweismittelwürdigung" (Punkt E der Beschwerde) vermag eine konkrete Darlegung der Relevanz der Unterlassung der einzelnen Beweisaufnahmen nicht zu ersetzen. Das Vorliegen des behaupteten Verfahrensmangels ist sohin nicht ersichtlich.

Als Verstoß gegen das Überraschungsverbot macht die Beschwerdeführerin geltend, ihr werde vorgeworfen, keinen früheren Registerauszug der Z-FL vorgelegt zu haben, obwohl sie hiezu niemals aufgefordert worden sei. Hiezu ist neuerlich darauf zu verweisen, dass Fragen der Transparenz/Intransparenz der liechtensteinischen Stiftung im vorliegenden Verfahren nicht geklärt werden müssen.

Entgegen der Beschwerde liegt keine unzulässige ex-post-Betrachtung vor. Auch wenn der Erfolg der Vermittlung von Wertpapieren nicht "vorhergesehen" werden kann, so konnte aber zum einen die F AG (die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin waren auch vertretungsbefugte Organe dieser Gesellschaft) bereits im Jahr 2003 hohe Provisionserträge durch die Vermittlung dieser Wertpapiere erzielen und auch die Beschwerdeführerin selbst erzielte in den wenigen Monaten ab ihrer Errichtung bis zur Begebung der Gewinnscheine Provisionserträge von ca. 500.000 EUR. Damit war auch zum Zeitpunkt der Begebung der Gewinnscheine eine Notwendigkeit, die Kapitalausstattung der Beschwerdeführerin im Umfang von 185.000 EUR zur Finanzierung von "Anlaufkosten" zu "verbessern", keinesfalls (somit auch unabhängig davon, wofür der Betrag von 185.000 EUR von der Beschwerdeführerin vorgesehen war; ob also die Beschwerdeführerin - im eigenen Namen - Projekte in Osteuropa plante, ist sohin gleichfalls ohne Relevanz) gegeben.

Darauf, ob - wie in der Beschwerde unter Verweis auf ein Sachverständigengutachten ausgeführt wird - es jeder Seriosität entbehre, zu unterstellen, dass auf dem Markt in den folgenden zehn Jahren in nahezu beliebiger Höhe Kapital platziert werden könne, kommt es im Hinblick auf den für die Beurteilung relevanten Zeitpunkt der Begebung der Gewinnscheine ebenfalls nicht an.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen sind Feststellungen zur Höhe der verdeckten Ausschüttung nicht erforderlich. Die belangte Behörde ging nämlich - wie bereits die Außenprüfung - davon aus, dass die Vergabe der Gewinnscheine schon dem Grunde nach fremdunüblich war. Eine angemessene Verzinsung war sohin nicht zu berücksichtigen.

Wenn die Beschwerdeführerin rügt, sie habe in Bezug auf die Frage der Transparenz/Intransparenz der liechtensteinischen Stiftung ihre Mitwirkungspflichten nicht verletzt, so ist darauf zu verweisen, dass im vorliegenden Verfahren diese Frage - wie bereits erwähnt - nicht zu klären ist.

Wenn die Beschwerdeführerin zum Nachweis der Fremdüblichkeit der Gewinnscheinbedingungen auf von ihr vorgelegte Urkunden (Genussrechtsbedingungen u.a. von Banken) verweist, so wird die Fremdunüblichkeit im vorliegenden Fall aber nicht auf diese Bedingungen gestützt, sondern darauf, dass ausgehend von der konkreten Situation der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Ausgabe dieser Gewinnscheine eine Ausgabe nur an "Nahestehende" erfolgte.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, es bestünden zwischen den verschiedenen Stiftungen und Gesellschaften keine Verflechtungen. Es mag nun sein, dass aus dem Umstand alleine, dass die drei (österreichischen) Privatstiftungen alle ihren Sitz an derselben Geschäftsanschrift (eines österreichischen Notars) haben, nicht auf ein Abhängigkeitsverhältnis geschlossen werden kann. Dies hat die belangte Behörde auch nicht getan. Sie hat vielmehr eine Vielzahl an Indizien zusammengetragen, die für eine wirtschaftlich ungewöhnliche Gestaltung sprechen (vgl. in diesem Sinne auch das Erkenntnis vom 30. April 2015, 2012/15/0162). Die Beschwerdeführerin bringt vor, es bestünden zwischen den verschiedenen Stiftungen und Gesellschaften keine Verflechtungen. Es mag nun sein, dass aus dem Umstand alleine, dass die drei (österreichischen) Privatstiftungen alle ihren Sitz an derselben Geschäftsanschrift (eines österreichischen Notars) haben, nicht auf ein Abhängigkeitsverhältnis geschlossen werden kann. Dies hat die belangte Behörde auch nicht getan. Sie hat vielmehr eine Vielzahl an Indizien zusammengetragen, die für eine wirtschaftlich ungewöhnliche Gestaltung sprechen vergleiche , in diesem Sinne auch das Erkenntnis vom 30. April 2015, 2012/15/0162).

Wenn die Beschwerde sodann die Ausführungen im angefochtenen Bescheid zur Herkunft des Stiftungsvermögens (insbesondere zu den Anteilen an der K AG) sowie dazu, wer wirtschaftlicher Stifter der Z-FL sei, rügt, so haben auch diese Ausführungen keine Relevanz für die hier alleine strittige Frage, ob die Zinsenzahlungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Soweit die Beschwerde auf Diskriminierungsverbote verweist, so liegt in der Vornahme eines Fremdvergleiches in keiner Weise eine Ungleichbehandlung grenzüberschreitender gegenüber nationalen Kapitalbewegungen.

Darauf, ob die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Zinszahlungen als Betriebsausgaben auch aus § 22 Abs. 1 BAO folgen würde, war sohin nicht mehr einzugehen. Darauf, ob die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Zinszahlungen als Betriebsausgaben auch aus Paragraph 22, Absatz eins, BAO folgen würde, war sohin nicht mehr einzugehen.

Die Beschwerde behauptet schließlich die Unzulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO (idF vor dem FVwGG 2012) war eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012) war eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. das Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2008/15/0005, mwN). Nach der ständigen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres vergleiche , das Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2008/15/0005, mwN).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die vom Finanzamt abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. neuerlich das Erkenntnis vom 28. Februar 2012). Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die vom Finanzamt abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde vergleiche , neuerlich das Erkenntnis vom 28. Februar 2012).

Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin kamen für die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2004 und 2005 wesentliche Tatsachen erst nachträglich - nach erstmaliger, erklärungskonformer Festsetzung am 21. Oktober 2005 bzw. 12. März 2007 - hervor. Weder aus den Abgabenerklärungen noch den damit vorgelegten Urkunden ging hervor, dass die Gewinnscheine ausschließlich einer der Beschwerdeführerin nahestehenden Stiftung angeboten und nur von dieser gezeichnet wurden; auch ging aus den offen gelegten Umständen die Einkommens- und Vermögenssituation zum Zeitpunkt der Begebung der Gewinnscheine nicht hervor. Gerade diese Tatsachen waren aber für die Beurteilung, ob es sich um betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasste Zahlungen handelte, wesentlich. Die Gewinnscheinbedingungen wurden von der Beschwerdeführerin - wie auch in der Beschwerde dargelegt - dem Finanzamt mit Schreiben vom 21. Dezember 2007 vorgelegt, sohin erst zu einem Zeitpunkt nach Erlassung der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005. Soweit in der Beschwerde auf einen Bericht einer Außenprüfung aus dem Jahr 2000 (wohl betreffend die Z-PS) und auf ein "Informationsschreiben" aus dem Jahr 2001 verwiesen wird, so stand einer allfälligen Berücksichtigung dieses Informationsschreibens im Rahmen der erstmaligen Veranlagung der Jahre 2004 und 2005 schon der Umstand entgegen, dass nicht offen gelegt worden war, dass die in jenem Informationsschreiben angeführte Z-FL Zeichnerin der Gewinnscheine sei. Dass der Name der Gewinnscheinzeichnerin erst über Nachfragen bekannt gegeben wurde, ist - entgegen der Beschwerde - nicht aktenwidrig.

Auch ein Ermessensfehler im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme kann in der Beschwerde nicht aufgezeigt werden. Dass bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Ritz, BAO5 § 303 Tz 67). Von einer - absoluten oder relativen - Geringfügigkeit der Auswirkungen kann im vorliegenden Fall keine Rede sein. Auch ein Ermessensfehler im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme kann in der Beschwerde nicht aufgezeigt werden. Dass bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vergleiche , Ritz, BAO5 Paragraph 303, Tz 67). Von einer - absoluten oder relativen - Geringfügigkeit der Auswirkungen kann im vorliegenden Fall keine Rede sein.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 11. Februar 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VwGH:2016:2012130061.X00

Im RIS seit

29.02.2016

Zuletzt aktualisiert am

08.04.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at