

TE Vwgh Erkenntnis 2013/1/23 2009/15/0017

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.01.2013

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §23;

EStG 1988 §8 Abs2;

1. BAO § 23 heute
2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962
1. EStG 1988 § 8 heute
2. EStG 1988 § 8 gültig ab 25.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
3. EStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. EStG 1988 § 8 gültig von 14.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
5. EStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2000 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
6. EStG 1988 § 8 gültig von 01.05.1996 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
7. EStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.04.1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde vormals der M GmbH in L, nunmehr der EA als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der M GmbH, beide vertreten durch die Waldegg Treuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Scharitzerstraße 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 16. Dezember 2008, Zl. RV/1047-L/06, miterledigt RV/1048-L/06, betreffend Körperschaftsteuer 1999 bis 2002 und Umsatzsteuer 2000 und 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der M GmbH (im Folgenden Beschwerdeführerin), über deren Vermögen nach Beschwerdeerhebung mit Beschluss des LG Linz vom 28. September 2012 das Konkursverfahren eröffnet wurde, fand vom Jänner 2004 bis November 2005 eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Dabei wurde festgestellt, dass Ing. MH zunächst Alleingesellschafter der im Jahr 1997 gegründeten Beschwerdeführerin gewesen sei. Im Jahr 1998 habe sich die C Ltd. im Rahmen einer Kapitalerhöhung an der Beschwerdeführerin zu gleichen Teilen wie Ing. MH beteiligt (Geschäftsanteile von jeweils 500.000 S).

Im Rahmen der Betriebsprüfung seien Erhebungen zur C Ltd. durchgeführt worden. Diese hätten zur Beurteilung geführt, dass es sich bei der C Ltd. um eine Domizilgesellschaft handle, die über eine kapitalmäßige Verflechtung mit der G Ltd. (Sitz Isle of Man) durch die G & Co Ltd. beherrscht werde. Alleinige Aktionäre der G & Co Ltd. seien Klaus Peter K, der überdies auch Geschäftsführer (und steuerlicher Vertreter) der Beschwerdeführerin sei, sowie dessen Ehefrau. Die G & Co Ltd. sei als Treuhänder und Beratungsfirma tätig. Ausgeübt werde diese Tätigkeit über die G Ltd. auf der Isle of Man. Die C Ltd. sei eine in London firmierte Investment- und Holdinggesellschaft, die in England keine aktive Tätigkeit ausübe. Bei der Londoner Firmenadresse handle es sich um die Adresse eines so genannten Protokollierungsagenten. Klaus Peter K fungiere als einer von drei Direktoren der Gesellschaft.

Die C Ltd. stand auch im Mittelpunkt der ertragsteuerlichen Feststellungen des Prüfers. Dabei ging es um die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, die die Beschwerdeführerin an der Ing. MH GmbH gehalten und in den Wirtschaftsjahren 1998/1999 bzw. 1999/2000 verkauft hatte. Die C Ltd. stand auch im Mittelpunkt der ertragsteuerlichen Feststellungen des Prüfers. Dabei ging es um die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, die die Beschwerdeführerin an der Ing. MH GmbH gehalten und in den Wirtschaftsjahren 1998 aus 1999, bzw. 1999 aus 2000, verkauft hatte.

Die Veräußerung sei in zwei Schritten erfolgt, die nach Ansicht des Prüfers (lediglich) den Sinn gehabt hätten, die Steuerlast der Beschwerdeführerin zu vermindern. Die Beschwerdeführerin habe im Wirtschaftsjahr 1997/1998 (nach Abtretung der Anteile durch Ing. MH) 50% der Geschäftsanteile an der Ing. MH GmbH besessen (Nominalwert 250.000 S). Die weiteren Anteile seien von Ing. MH (24,5%), FT (0,5%) und GH (25%) gehalten worden, wobei der Geschäftsanteil des FT im Innenverhältnis Ing. MH abgetreten gewesen sei. Mit Notariatsakt vom 16. Juli 1999 hätten Ing. MH 20% und die Beschwerdeführerin 10% der Geschäftsanteile an der Ing. MH GmbH an die C Ltd. um das Vierfache des Nominalwertes der übertragenen Anteile abgetreten. Am 14. April 2000 seien sodann sämtliche Geschäftsanteile der Ing. MH GmbH (also auch jene, die zuvor mit Notariatsakt vom 16. Juli 1999 abgetreten worden seien) an die M BV (in Holland) veräußert worden. Der Gesamtkaufpreis habe 1.962.457 US \$ betragen; davon seien 616.720,74 US \$ auf die Beschwerdeführerin entfallen. Die Veräußerung sei in zwei Schritten erfolgt, die nach Ansicht des Prüfers (lediglich) den Sinn gehabt hätten, die Steuerlast der Beschwerdeführerin zu vermindern. Die Beschwerdeführerin habe im Wirtschaftsjahr 1997 aus 1998, (nach Abtretung der Anteile durch Ing. MH) 50% der Geschäftsanteile an der Ing. MH GmbH besessen (Nominalwert 250.000 S). Die weiteren Anteile seien von Ing. MH (24,5%), FT (0,5%) und GH (25%) gehalten worden, wobei der Geschäftsanteil des FT im Innenverhältnis Ing. MH abgetreten gewesen sei. Mit Notariatsakt vom 16. Juli 1999 hätten Ing. MH 20% und die Beschwerdeführerin 10% der Geschäftsanteile an der Ing. MH GmbH an die C Ltd. um das Vierfache des Nominalwertes der übertragenen Anteile abgetreten. Am 14. April 2000 seien sodann sämtliche Geschäftsanteile der Ing. MH GmbH (also auch jene, die zuvor mit Notariatsakt vom 16. Juli 1999 abgetreten worden seien) an die M BV (in Holland) veräußert worden. Der Gesamtkaufpreis habe 1.962.457 US \$ betragen; davon seien 616.720,74 US \$ auf die Beschwerdeführerin entfallen.

Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen und den sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Zusammenhängen stünde für den Prüfer mit nahezu "an Sicherheit grenzender Gewissheit" fest, dass der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung der C Ltd. an der Beschwerdeführerin ein Treuhandverhältnis zwischen dem Geschäftsführer und steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin (Treuhänder Klaus Peter K) und Ing. MH als Treugeber zu Grunde liege. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe Ing. MH demnach auch über die Gesellschaftsanteile der C Ltd. an der Beschwerdeführerin verfügt und sei deshalb als alleiniger Gesellschafter der Beschwerdeführerin anzusehen.

Bezüglich der Veräußerung der im Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschaftsanteile der Ing. MH GmbH an die C Ltd. am 16. Juli 1999 gehe der Prüfer davon aus, dass "diese Anteilsabtretung ausschließlich mit Wissen und in Hinblick auf die im Sachverhalt angeführte Veräußerung der Gesellschaftsanteile der (Ing. MH GmbH) im Jahr 2000 (Vertrag vom 14.4.2000) an die (M BV, Holland) entsprechend formalrechtlich gestaltet wurde." An dieser Beurteilung könnten weder die behaupteten wirtschaftlichen Hintergründe der im Jahr 1999 erfolgten Anteilsabtretung noch eine allenfalls

ordnungsgemäße Versteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung der im Jahr 1999 durch die C Ltd. erworbenen Anteile in Großbritannien etwas ändern. Der im Jahr 2000 erzielte Erlös aus der Veräußerung derselben Gesellschaftsanteile habe mehr als das 12-fache jenes Erlöses betragen, der im Jahr 1999 laut Erklärung zu erzielen war:

"Erlös Veräußerung Gesellschaftsanteile im Jahr 1999

öS 200.000,00

Anteiliger Erlös für diese Gesellschaftsanteile im Jahr 2000

öS 2,436.572,71"

Der Prüfer gehe in freier Beweiswürdigung davon aus, dass durch die "zeitlich vorgeschaltete Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Jahr 1999 (vorgetäushtes Rechtsgeschäft und daher eine abgabenrechtlich bedeutungslose Scheinhandlung) bewirkt werden sollte, eine sonst im Jahr 2000 in Österreich steuerpflichtige Besteuerung eines weit höheren Erlöses aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen zu vermeiden." Nach Ansicht des Prüfers sei die mangelnde Bereitwilligkeit zur Offenlegung gewisser Umstände (etwa des Eigentümers der C Ltd.) nur damit erklärbar, dass durch die Einschaltung der englischen Domizilgesellschaft Auslandssachverhalte ganz bewusst verschleiert werden sollten und demzufolge keine wirkliche Bereitschaft des Geschäftsführers und des Gesellschafters der Beschwerdeführerin bestünde, Entscheidendes zur Sachverhaltsaufklärung beizutragen.

Durch die "von der wirtschaftlichen Realität entfernt und kunstvoll aufgebaute Veräußerung von Gesellschaftsanteilen" seien der Beschwerdeführerin im Wirtschaftsjahr 1999/2000 anteilige Einnahmen aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen in Höhe von 2,436.572,71 S vorenthalten worden. Dieser vom Prüfer anteilig ermittelte Betrag sei von der M BV mit Valuta 21. April 2000 auf ein im Inland eröffnetes auf die C Ltd. lautendes Bankkonto überwiesen worden. Durch Öffnung des Bankkontos sei hervorgekommen, dass Klaus Peter K und Ing. MH über dieses und ein weiteres bei einer österreichischen Bank auf den Namen der C Ltd. lautendes Konto verfügungs- und zeichnungsberechtigt gewesen seien (Kontoschließungen am 25. Juni 2003). Im Jahr 2002 seien über dieses Konto Segelyachten erworben worden, wobei Ing. MH als Kaufinteressent aufgetreten sei. Durch die "von der wirtschaftlichen Realität entfernt und kunstvoll aufgebaute Veräußerung von Gesellschaftsanteilen" seien der Beschwerdeführerin im Wirtschaftsjahr 1999 aus 2000, anteilige Einnahmen aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen in Höhe von 2,436.572,71 S vorenthalten worden. Dieser vom Prüfer anteilig ermittelte Betrag sei von der M BV mit Valuta 21. April 2000 auf ein im Inland eröffnetes auf die C Ltd. lautendes Bankkonto überwiesen worden. Durch Öffnung des Bankkontos sei hervorgekommen, dass Klaus Peter K und Ing. MH über dieses und ein weiteres bei einer österreichischen Bank auf den Namen der C Ltd. lautendes Konto verfügungs- und zeichnungsberechtigt gewesen seien (Kontoschließungen am 25. Juni 2003). Im Jahr 2002 seien über dieses Konto Segelyachten erworben worden, wobei Ing. MH als Kaufinteressent aufgetreten sei.

Auf Grund der Erhebungen der Betriebsprüfung sei mit Gewissheit davon auszugehen, dass die "offiziell" der englischen Domizilgesellschaft zugekommenen Einnahmen aus der Anteilsveräußerung Ing. MH als eigentlichem Empfänger der Zahlung im Jahr 2000 zugeflossen seien. Diese rein aus der Eigentümerstellung des Ing. MH begründbare Vorteilsgewährung stelle in Höhe des der Beschwerdeführerin vorenthaltenen Mehrgewinnes eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter Ing. MH dar.

Die der Beschwerdeführerin vorenthaltenen anteiligen Betriebseinnahmen aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile in Höhe von 2,436.572,71 S seien von der M BV auf ein inländisches Fremdwährungskonto der C Ltd. überwiesen worden, wobei die Kontenöffnungen ergeben hätten, dass aus der Veranlagung des vereinnahmten Kaufpreises entsprechende Einkünfte erzielt worden seien (Gewinne aus Termingeschäften, Zinsengutschriften), die nicht der Endbesteuerung unterlegen seien. "In konsequenter Anlehnung an die steuerrechtliche Behandlung der anteiligen Einnahmen aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Wirtschaftsjahr 1999/2000 lt. BP ... sind (der Beschwerdeführerin) Betriebseinnahmen (Terminrealisate und Zinsen) aus der Veranlagung dieses Veräußerungserlöses vorenthalten worden. Offiziell sind diese Erträge zwar auf inländischen Bankkonten der englischen Domizilgesellschaft ausgewiesen, doch ist aufgrund der Ergebnisse der Ermittlungen der Betriebsprüfung mit an Sicherheit grenzender Gewissheit davon auszugehen, dass der Gesellschafter (Ing. MH), verdeckt durch ein Treuhandverhältnis, der eigentliche Empfänger dieser Erträge ist. Diese rein aus der Eigentümerstellung (des Ing. MH) begründbare Vorteilsgewährung stellt in Höhe des (der Beschwerdeführerin) vorenthaltenen anteiligen

Mehrgewinnes eine verdeckte Ausschüttung an (Ing. MH) dar."Die der Beschwerdeführerin vorenthaltenen anteiligen Betriebseinnahmen aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile in Höhe von 2,436.572,71 S seien von der M BV auf ein inländisches Fremdwährungskonto der C Ltd. überwiesen worden, wobei die Kontenöffnungen ergeben hätten, dass aus der Veranlagung des vereinnahmten Kaufpreises entsprechende Einkünfte erzielt worden seien (Gewinne aus Termingeschäften, Zinsengutschriften), die nicht der Endbesteuerung unterlegen seien. "In konsequenter Anlehnung an die steuerrechtliche Behandlung der anteiligen Einnahmen aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Wirtschaftsjahr 1999 aus 2000, lt. BP ... sind (der Beschwerdeführerin) Betriebseinnahmen (Terminrealisate und Zinsen) aus der Veranlagung dieses Veräußerungserlöses vorenthalten worden. Offiziell sind diese Erträge zwar auf inländischen Bankkonten der englischen Domizilgesellschaft ausgewiesen, doch ist aufgrund der Ergebnisse der Ermittlungen der Betriebsprüfung mit an Sicherheit grenzender Gewissheit davon auszugehen, dass der Gesellschafter (Ing. MH), verdeckt durch ein Treuhandverhältnis, der eigentliche Empfänger dieser Erträge ist. Diese rein aus der Eigentümerstellung (des Ing. MH) begründbare Vorteilsgewährung stellt in Höhe des (der Beschwerdeführerin) vorenthaltenen anteiligen Mehrgewinnes eine verdeckte Ausschüttung an (Ing. MH) dar."

Sodann finden sich im Prüfungsbericht noch weitere ertragsteuerlich relevante Feststellungen u.a. zu Forderungsabschreibungen, die zu Unrecht im Wirtschaftsjahr 2000/2001 vorgenommen worden seien, zu Beratungskosten, die zu Unrecht von der Beschwerdeführerin getragen worden seien sowie zum Vorliegen einer Kapitalrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988. Sodann finden sich im Prüfungsbericht noch weitere ertragsteuerlich relevante Feststellungen u.a. zu Forderungsabschreibungen, die zu Unrecht im Wirtschaftsjahr 2000 aus 2001, vorgenommen worden seien, zu Beratungskosten, die zu Unrecht von der Beschwerdeführerin getragen worden seien sowie zum Vorliegen einer Kapitalrückzahlung im Sinne des Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988.

Umsatzsteuerlich traf der Prüfer die Feststellung, dass ein Vorsteuerabzug aus den im Zusammenhang mit der Veräußerung der Geschäftsanteile der Ing. MH GmbH angefallenen Kosten (Beratungsleistungen, etc.) gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 nicht zustünde. Umsatzsteuerlich traf der Prüfer die Feststellung, dass ein Vorsteuerabzug aus den im Zusammenhang mit der Veräußerung der Geschäftsanteile der Ing. MH GmbH angefallenen Kosten (Beratungsleistungen, etc.) gemäß Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, UStG 1994 nicht zustünde.

Das Finanzamt erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 sowie Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen die genannten Bescheide.

Darin wurde u.a. eingewendet, dass zum 16. Juli 1999 noch keinerlei Kontakt zur M BV bestanden habe. Ing. MH habe daher zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung nicht wissen können, dass es am 20. April 2000 zu einem Verkauf der Anteile der Ing. MH GmbH zu entsprechend besseren Konditionen kommen werde. Der für den Unternehmenskauf auf Seiten der M BV zuständige Manager Detlev W könne dies bestätigen. Die C Ltd. habe die Anteile am 16. Juli 1999 im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erworben. Der Verkaufserlös sei in Großbritannien ordnungsgemäß versteuert worden. Die von der Betriebsprüfung behauptete Treuhandchaft sei nicht nachgewiesen worden und liege auch nicht vor. Die Behörde habe keine Ermittlungen über den Wert der Anteile an der Ing. MH GmbH zum 16. Juli 1999 angestellt. Nach dem beiliegenden Gutachten des Wirtschaftsprüfers Dr. S entspräche der Wert der Anteile dem vereinbarten Kaufpreis. Es sei zu diesem Zeitpunkt nicht vorhersehbar gewesen, dass im Zuge des überhitzten Börsenmarktes von Internet- und Technologieaktien irgendein Interessent bereit wäre, einen so hohen Kaufpreis für die Anteile einer in Liquiditätsschwierigkeiten befindlichen Gesellschaft zu zahlen. In Anbetracht dieser Umstände habe es der Prüfer verabsäumt, eindeutig festzustellen, ob die C Ltd. die Anteile an der Ing. MH GmbH treuhändig für Ing. MH erworben habe (was von der Beschwerdeführerin aber widerlegt worden sei) oder ob Ing. MH Treugeber der Aktien der C Ltd. sei, was bestritten werde. Die Beschwerdeführerin habe ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht Genüge getan, indem Kopien der Bilanz und der Steuererklärungen der C Ltd. vorgelegt worden seien.

Die Beschwerdeführerin bekämpfte auch die Feststellungen des Prüfers zum Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen im Zusammenhang mit der Veranlagung des Veräußerungserlöses durch die C Ltd., wandte sich gegen die Versagung von Forderungsabschreibungen und vertrat die Ansicht, dass die Beratungskosten zu Recht von der Beschwerdeführerin getragen worden seien. Zudem beantragte sie die Behandlung einer handelsrechtlichen

Dividende als Kapitalrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 und die Gewährung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges. Die Beschwerdeführerin bekämpfte auch die Feststellungen des Prüfers zum Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen im Zusammenhang mit der Veranlagung des Veräußerungserlöses durch die C Ltd., wandte sich gegen die Versagung von Forderungsabschreibungen und vertrat die Ansicht, dass die Beratungskosten zu Recht von der Beschwerdeführerin getragen worden seien. Zudem beantragte sie die Behandlung einer handelsrechtlichen Dividende als Kapitalrückzahlung iSd Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 und die Gewährung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges.

Das Finanzamt erließ hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 und 2001 sowie Körperschaftsteuer 2000 und 2001 teilweise stattgebende, im Übrigen abweisende Berufungsvorentscheidungen.

Die C Ltd. sei vom Prüfer zu Recht als Domizilgesellschaft qualifiziert worden. Wie die im Rahmen der Außenprüfung erfolgte IWD-Abfrage ergeben habe, habe die C Ltd. seit ihrer Gründung im Jahr 1997 keine aktive Geschäftstätigkeit ausgeübt. Sie verfüge über keine Mitarbeiter und habe keine UID-Nummer. Die Beurteilung der im Jahr 1999 erfolgten Anteilsveräußerung als Scheingeschäft ergebe sich zunächst aus dem Umstand, dass Ing. MH auf Grund zahlreicher (in der Berufungsvorentscheidung dargestellter) Indizien gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO als Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin anzusehen sei. Der Abtretungsvertrag vom 16. Juli 1999 sei sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Klaus Peter K abgeschlossen worden. Für den Charakter als Scheingeschäft spreche es weiters, dass der vereinbarte Abtretungspreis von 200.000 S vertragswidrig nicht bis zum 30. September 1999, sondern erst am 20. April 2000, nachdem der Erlös aus der (Weiter)Veräußerung an die M BV am Bankkonto der C Ltd. eingegangen sei, beglichen worden sei. Nachweise betreffend das angeblich der C Ltd. sei vom Prüfer zu Recht als Domizilgesellschaft qualifiziert worden. Wie die im Rahmen der Außenprüfung erfolgte IWD-Abfrage ergeben habe, habe die C Ltd. seit ihrer Gründung im Jahr 1997 keine aktive Geschäftstätigkeit ausgeübt. Sie verfüge über keine Mitarbeiter und habe keine UID-Nummer. Die Beurteilung der im Jahr 1999 erfolgten Anteilsveräußerung als Scheingeschäft ergebe sich zunächst aus dem Umstand, dass Ing. MH auf Grund zahlreicher (in der Berufungsvorentscheidung dargestellter) Indizien gemäß Paragraph 24, Absatz eins, Litera c, BAO als Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin anzusehen sei. Der Abtretungsvertrag vom 16. Juli 1999 sei sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Klaus Peter K abgeschlossen worden. Für den Charakter als Scheingeschäft spreche es weiters, dass der vereinbarte Abtretungspreis von 200.000 S vertragswidrig nicht bis zum 30. September 1999, sondern erst am 20. April 2000, nachdem der Erlös aus der (Weiter)Veräußerung an die M BV am Bankkonto der C Ltd. eingegangen sei, beglichen worden sei. Nachweise betreffend das angeblich der C Ltd.

(zwischenzeitlich diesbezüglich) gewährte Darlehen seien im Prüfungsverfahren nicht vorgelegt worden. Die behauptete Aktivierung des Beteiligungserwerbes in der Bilanz der C Ltd. könne den vorliegenden Unterlagen nicht entnommen werden. Die Versteuerung des Veräußerungsgewinnes durch die C Ltd. in Großbritannien sei an Hand der vorgelegten schwer lesbaren Kopie einer Steuererklärung auf Grund betragslicher Differenzen nicht eindeutig verifizierbar, rechtlich aber jedenfalls irrelevant.

Dass der Erwerb der Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin durch die C Ltd. im Jahr 1998 treuhändig für Ing. MH erfolgt sei, ergebe sich aus einer Vielzahl von Umständen (keine Geschäftstätigkeit und geringe Kapitalausstattung der C Ltd., personelle Verflechtungen).

Das Finanzamt gehe in freier Beweiswürdigung davon aus, dass im Zeitpunkt der "Anteilsveräußerung" an die C Ltd. bereits ein Verkaufsentschluss hinsichtlich sämtlicher Anteile bestanden habe.

Der Erlös aus der am 14. April 2000 erfolgten Veräußerung (des lediglich zum Schein der C Ltd. abgetretenen Anteils von 10%) an die M BV sei der Beschwerdeführerin zuzurechnen und Ing. MH als verdeckte Ausschüttung zugewendet worden. Da die (vorbereitende) Anteilsveräußerung als Scheingeschäft beurteilt werde, sei die Fremdüblichkeit des vereinbarten Kaufpreises grundsätzlich nicht zu prüfen.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Vorlageantrag, dem sie eine Erklärung des Detlev W zum Beginn der Verkaufsverhandlungen beilegte und den sie später mit der Bekanntgabe ergänzte, dass Eigentümer der C Ltd. (der Anwartschaftsberechtigte des deed of trust) DI Manfred W (Wohnsitz: bis 1999 Singapur, ab 2000 London, derzeit Dubai) sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde im Sinne der Berufungsvorentscheidung. Sie verwies

auf deren Entscheidungsgründe und kam zum Ergebnis, dass weder die Aussage des Zeugen Detlev W noch die Bekanntgabe des DI Manfred W als Eigentümer der C Ltd. geeignet seien, die Beurteilung des Finanzamtes als unzutreffend erkennen zu lassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht, "korrekter Zurechnung der Einkünfte, sachgerechter Beweiswürdigung und Einhaltung der Verfahrensvorschriften" verletzt.

Durch den ausdrücklich als solchen bezeichneten Beschwerdepunkt wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Bescheides gebunden ist (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2007/13/0064). Durch den ausdrücklich als solchen bezeichneten Beschwerdepunkt wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Bescheides gebunden ist vergleiche , für viele das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2007/13/0064).

Die angeführten Beschwerdepunkte umfassen - soweit sie dem Bestimmtheitsgebot des § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG überhaupt genügen - nicht die Umsatzsteuer 2001 und 2002. Der im angefochtenen Bescheid vorgenommene Abspruch über die Umsatzsteuer ist damit von der Prüfungskompetenz des Verwaltungsgerichtshofes nicht umfasst (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. September 2011, 2008/13/0070). Die angeführten Beschwerdepunkte umfassen - soweit sie dem Bestimmtheitsgebot des Paragraph 28, Absatz eins, Ziffer 4, VwGG überhaupt genügen - nicht die Umsatzsteuer 2001 und 2002. Der im angefochtenen Bescheid vorgenommene Abspruch über die Umsatzsteuer ist damit von der Prüfungskompetenz des Verwaltungsgerichtshofes nicht umfasst vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 28. September 2011, 2008/13/0070).

Soweit der angefochtene Bescheid Körperschaftsteuer betrifft wendet sich die Beschwerde bei verständiger Würdigung des Beschwerdepunktes - mit den als weitere Rechtsverletzung geltend gemachten Verletzungen von Verfahrensvorschriften verwechselt die Beschwerdeführerin den Beschwerdepunkt mit den Beschwerdegründen - gegen die Zurechnung von Einkünften im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung der Beschwerdeführerin an der Ing. MH GmbH.

Die Beschwerdeführerin rügt, die Beurteilung der Anteilsabtretung an die C Ltd. als Scheingeschäft beruhe auf einer rechtswidrigen Würdigung des Sachverhaltes. Die belangte Behörde habe ohne ausreichenden Beweis unterstellt, dass die Beschwerdeführerin (insbesondere deren Gesellschafter Ing. MH) am 16. Juli 1999 bereits vom beabsichtigten Verkauf gewusst habe. Ob "Selbstkontrahieren" zivilrechtlich zulässig sei, sei nach den Körperschaftsteuerrichtlinien unerheblich. Auch habe die Beschwerdeführerin mittels eines Gutachtens unter Beweis gestellt, dass der vereinbarte Abtretungspreis des Vierfachen des Nominalwertes fremdüblich gewesen sei.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind Rechtsgeschäfte und sonstige Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. November 2008, 2006/15/0205). Gemäß Paragraph 23, Absatz eins, BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind Rechtsgeschäfte und sonstige Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 18. November 2008, 2006/15/0205).

Dass der Verkauf der Anteilsrechte an die C Ltd. nicht ernstlich gewollt war, ist eine Tatsachenfeststellung, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) getroffen hat. Die Beweiswürdigung hat der Verwaltungsgerichtshof lediglich auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen. Dieser Prüfung hält der angefochtene Bescheid stand. Dass der Verkauf der Anteilsrechte an die C Ltd. nicht ernstlich gewollt war, ist eine Tatsachenfeststellung, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung (Paragraph 167, Absatz 2, BAO) getroffen hat. Die Beweiswürdigung hat der Verwaltungsgerichtshof lediglich auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen. Dieser Prüfung hält der angefochtene Bescheid stand.

Die belangte Behörde hat sich mit den von der Beschwerdeführerin vorgebrachten entscheidungserheblichen Argumenten - unter Verweis auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung - auseinander gesetzt. Im

angefochtenen Bescheid werden auch jene Gründe angeführt, die die belangte Behörde an der Richtigkeit der Aussage des Detlev W zweifeln ließen. Dass die belangte Behörde in diesem Zusammenhang mit ihren Erwägungen zum vorgefundenen undatierten Strategiepapier der M BV unrichtige Schlüsse gezogen habe, macht die Beschwerde nicht einsichtig. Im Übrigen stünde es der Annahme einer zum Schein vorgenommenen "vorbereitenden Anteilsveräußerung" auch nicht entgegen, wenn zu diesem Zeitpunkt noch kein bestimmter (tatsächlicher) Käufer der Anteile festgestanden haben sollte.

Dass der im Gutachten ermittelte Unternehmenswert nicht schlüssig ermittelt wurde, weil dem Gutachter nur unvollständige Unterlagen zur Verfügung gestellt worden waren, wurde der Beschwerdeführerin schon in der Berufungsvorentscheidung zur Kenntnis gebracht, ohne dass eine Erwiderung des Vorwurfes im Vorlageantrag oder eine entsprechende Ergänzung des Gutachtens im weiteren Verlauf des Berufungsverfahrens erfolgt wäre. Auch die Beschwerde weist bloß auf das Gutachten hin, ohne auf die daran geübte Kritik des Finanzamtes einzugehen. Der im Gutachten ermittelte "Marktwert des Unternehmens" in Höhe des mit der C Ltd. vereinbarten Kaufpreises spricht daher nicht gegen die Annahme der belangten Behörde, die Abtretung an die C Ltd. sei nur zum Schein und in der Erwartung erfolgt, dass ein tatsächlicher Käufer einen bei weitem höheren Kaufpreis bezahlen werde, weil die Anteile infolge der im Gutachten außer Acht gelassenen Zukunftsaussichten einen später tatsächlich realisierten höheren Wert repräsentierten.

Die belangte Behörde hat sich bei ihrer Beurteilung der Anteilsabtretung an die C Ltd. als Scheingeschäft nicht nur auf deren Eigenschaft als Domizilgesellschaft gestützt, sondern auf eine Reihe weiterer Indizien, die sich in ihrer Gesamtheit zu einem schlüssigen Bild fügten. Wenn die Beschwerdeführerin einzelne Indizien, etwa die Stundung des "Kaufpreises" bis zur (tatsächlichen) Veräußerung der Anteile an die M BV, als im wirtschaftlichen Leben üblich herausgreift, geht dies zum einen am sich bietenden Gesamtbild der Verhältnisse vorbei und lässt zum anderen auch den Umstand außer Betracht, dass die "Hereinnahme" der C Ltd. nach Bekunden der Beschwerdeführerin gerade dazu gedient haben sollte, die Kapitalbasis der Beschwerdeführerin durch "private equity" zu erhöhen. Auf Grund welcher von ihr erhobenen wirtschaftlichen Daten die Beschwerdeführerin zur Annahme gekommen war, die Beteiligung der C Ltd. werde - ungeachtet der unstrittig geringen Kapitalausstattung - das dringend benötigte Eigenkapital beisteuern können, bleibt auch in der Beschwerde im Dunkeln.

Dass der gegenständlich strittige Abtretungsvertrag vom 16. Juli 1999 auf beiden Seiten von derselben physischen Person unterfertigt wurde, die zugleich auch Geschäftsführer der für die Beschwerdeführerin einschreitenden Steuerberatungsgesellschaft war, stellte sich jedenfalls als Umstand dar, der das Eingehen eines Scheingeschäftes erleichtern konnte. Die Benennung einer physischen Person als Letztbegünstigte der C Ltd. kurz vor Ergehen des angefochtenen Bescheides ist für die Frage, ob die Abtretung der von der Beschwerdeführerin gehaltenen Geschäftsanteile an die C Ltd. zwischen den Parteien ernsthaft gewollt war, nicht von entscheidender Bedeutung.

Erweist sich somit die Feststellung der belangten Behörde, die Anteilsveräußerung an die C Ltd. sei nicht ernsthaft gewollt und nur nach außen vorgetäuscht worden, als Ergebnis einer mängelfreien Beweiswürdigung, ist auch die daraus von der belangten Behörde gezogene Folgerung schlüssig, die Beschwerdeführerin habe sich erst mit der am 14. April 2000 erfolgten Veräußerung der gesamten (von ihr gehaltenen) Anteile an die M BV ihres wirtschaftlichen Eigentums an dem zuvor zum Schein der C Ltd. verkauften Anteils begeben.

Die belangte Behörde ist (der Ansicht des Finanzamtes folgend) weiter davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin den ihr zustehenden Veräußerungserlös (soweit er den im Rahmen des Scheingeschäftes angesetzten Kaufpreis überstieg) ihrem Gesellschafter Ing. MH als verdeckte Ausschüttung zugewendet hat. Auch dagegen wendet sich die Beschwerde.

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist das Vorliegen einer Einkommensminderung der Körperschaft (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 98/13/0055). Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des Paragraph 8, Absatz 2, KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft vermindern

und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist das Vorliegen einer Einkommensminderung der Körperschaft vergleiche , mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 98/13/0055).

Vor dem Hintergrund der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde, die Beschwerdeführerin habe die Veräußerung von 10% des Gesellschaftsanteiles an der Ing. MH GmbH im Jahr 1999 lediglich vorgetäuscht und diesen Anteil (gemeinsam mit dem weiteren Anteilsbesitz an der Ing. MH GmbH) erst im Jahr 2000 um einen bei weiterem höheren Kaufpreis veräußert, lag ein Mehrgewinn vor, der im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin keinen Niederschlag gefunden hat.

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass der aus der Anteilsveräußerung resultierende "Mehrerlös" (Differenz zwischen dem im Scheingeschäft vereinbarten und dem tatsächlich erzielten Kaufpreis) im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin keinen Niederschlag gefunden hat. Dass dies nicht mit Wissen und Wollen der Beschwerdeführerin geschehen wäre, behauptet die Beschwerde nicht. Sie stellt auch nicht in Abrede, dass ihr Gesellschafter über jenes Bankkonto der C Ltd., auf das der Veräußerungserlös geflossen war, verfügen konnte. Wenn die belangte Behörde daraus auf das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung geschlossen hat, war dies nicht rechtswidrig.

Das Finanzamt hat weiters die aus der Veranlagung des Mehrerlöses erzielten Erträge ("Terminrealisate und Zinseinkünfte WJ 1999/2000, WJ 2000/2001 und WJ 2001/2002") der Beschwerdeführerin zugerechnet. Indem die belangte Behörde dieser Beurteilung gefolgt ist, hat sie jedoch die Rechtslage verkannt. Ist der Mehrerlös aus der verdeckten Anteilsveräußerung dem Gesellschafter als verdeckte Ausschüttung zugeflossen, bleibt kein Raum mehr für die Annahme laufender Vorteilszuwendungen in Höhe der aus der Veranlagung des bereits dem Gesellschafter zugewendeten Betrages erzielten Früchte. Nicht anders als bei offenen Ausschüttungen stellen mögliche vom Gesellschafter aus dem zugewendeten Betrag erzielte Einnahmen solche des Gesellschafters und nicht Betriebseinnahmen der Gesellschaft dar. Das Finanzamt hat weiters die aus der Veranlagung des Mehrerlöses erzielten Erträge ("Terminrealisate und Zinseinkünfte WJ 1999 aus 2000,, WJ 2000 aus 2001, und WJ 2001/2002") der Beschwerdeführerin zugerechnet. Indem die belangte Behörde dieser Beurteilung gefolgt ist, hat sie jedoch die Rechtslage verkannt. Ist der Mehrerlös aus der verdeckten Anteilsveräußerung dem Gesellschafter als verdeckte Ausschüttung zugeflossen, bleibt kein Raum mehr für die Annahme laufender Vorteilszuwendungen in Höhe der aus der Veranlagung des bereits dem Gesellschafter zugewendeten Betrages erzielten Früchte. Nicht anders als bei offenen Ausschüttungen stellen mögliche vom Gesellschafter aus dem zugewendeten Betrag erzielte Einnahmen solche des Gesellschafters und nicht Betriebseinnahmen der Gesellschaft dar.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher in diesem (die Streitjahre 2000 bis 2002 betreffenden) Punkt als inhaltlich rechtswidrig. Er war daher hinsichtlich Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde hingegen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher in diesem (die Streitjahre 2000 bis 2002 betreffenden) Punkt als inhaltlich rechtswidrig. Er war daher hinsichtlich Körperschaftsteuer 2000 bis 2002 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde hingegen gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 23. Jänner 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2009150017.X00

Im RIS seit

14.02.2013

Zuletzt aktualisiert am

29.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at