

# TE Vwgh Erkenntnis 1971/3/4 0243/70

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 04.03.1971

## Index

Verkehrssteuern

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜGStGBI 6/1945 zuzurechnen sind

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/06 Verkehrssteuern

## Norm

BAO §115 Abs1

BAO §167 Abs2

BAO §177 idF 1961/194

BAO §183 Abs4

KVG 1934 §3 Abs1 Satz1

KVG 1934 §4

1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017
1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 177 heute
2. BAO § 177 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 183 heute
2. BAO § 183 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 183 gültig von 19.04.1980 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

## Beachte

Vorgeschichte:

0462/67 E 16.11.1967 VwSlg 3681 F/1967;;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dkfm. DDr. Dorazil und die Hofräte Dr. Frühwald, Dr. Schima, Dr. Reichel und Dr. Simon als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Smekal, über die Beschwerde der Firma A-Gesellschaft in Innsbruck, vertreten durch Dr. Klaus Reisch, Rechtsanwalt in

Kitzbühel, gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 24. Dezember 1969, Zl. 26.254-III/69, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund (Finanzlandesdirektion für Tirol) hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 1.202,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

### **Begründung**

Der gegenständliche Beschwerdefall hat den Verwaltungsgerichtshof bereits einmal beschäftigt. Zur Vermeidung von Wiederholungen sei zunächst daher auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1967, Slg. Nr. 3681/F, Bezug genommen. Mit Berufungsentscheidung vom 18. Jänner 1967 hatte die Finanzlandesdirektion für Tirol Berufungen der Beschwerdeführerin abgewiesen, die sich gegen drei Abgabenbescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck, betreffend die Festsetzung von Gesellschaftsteuer im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 16. Oktober 1934, DRGBI. I, S. 1058, in der geltenden Fassung (KVStG) in der Gesamthöhe von über zwölf Millionen Schilling, gerichtet hatten. Der Gerichtshof hatte mit seinem Erkenntnis vom 16. November 1967 die Berufungsentscheidung vom 18. Jänner 1967 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weil die Abgabenbehörden bei Feststellung der Abgabepflicht im Grunde des § 3 Abs. 1 erster Satz und des § 4 KVStG ihre Rechtsmeinung nicht näher begründet hatten, warum das Anlagevermögen der Beschwerdeführerin zu mehr als 50 % durch Eigenmittel gedeckt sein müsse und demnach eine nach der Sachlage gebotene gesellschaftsteuerpflichtige Kapitalzuführung vorgelegen sei. In dem bezogenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1967 hatte dieser zum Ausdruck gebracht, daß man so wie bei Unternehmen, die elektrische Kraftwerke bauen, auch bei Unternehmen, die sich mit dem Bau von Erdölleitungen beschäftigen, verlangen müsse, daß mindestens ein sehr ansehnlicher Teil des Anlagevermögens durch Eigenkapital gedeckt werde. Denn auch der Bau von Erdölleitungen beanspruche mehr Kapital als deren späterer Betrieb. Den Erfahrungen betriebswirtschaftlicher Untersuchungen zufolge könne auch bei Berücksichtigung neuzeitlicher Finanzierungsgrundsätze und Methoden eine Deckung des Anlagevermögens durch Eigenkapital zu nur einem Viertel als nicht ausreichend angesehen werden. Hätte sich die belangte Behörde der Mühe unterzogen, den von ihr eingenommenen Standpunkt bei sachlicher Würdigung des Vorbringens der Beschwerdeführerin näher zu begründen, dann hätte sich vielleicht ergeben, daß die Darlehensgewährungen im Streitfalle zum Teil nicht mehr als durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführungen angesehen werden könnten.

Der gegenständliche Beschwerdefall hat den Verwaltungsgerichtshof bereits einmal beschäftigt. Zur Vermeidung von Wiederholungen sei zunächst daher auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1967, Slg. Nr. 3681/F, Bezug genommen. Mit Berufungsentscheidung vom 18. Jänner 1967 hatte die Finanzlandesdirektion für Tirol Berufungen der Beschwerdeführerin abgewiesen, die sich gegen drei Abgabenbescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck, betreffend die Festsetzung von Gesellschaftsteuer im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 16. Oktober 1934, DRGBI. römisch eins, S. 1058, in der geltenden Fassung (KVStG) in der Gesamthöhe von über zwölf Millionen Schilling, gerichtet hatten. Der Gerichtshof hatte mit seinem Erkenntnis vom 16. November 1967 die Berufungsentscheidung vom 18. Jänner 1967 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weil die Abgabenbehörden bei Feststellung der Abgabepflicht im Grunde des Paragraph 3, Absatz eins, erster Satz und des Paragraph 4, KVStG ihre Rechtsmeinung nicht näher begründet hatten, warum das Anlagevermögen der Beschwerdeführerin zu mehr als 50 % durch Eigenmittel gedeckt sein müsse und demnach eine nach der Sachlage gebotene gesellschaftsteuerpflichtige Kapitalzuführung vorgelegen sei. In dem bezogenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1967 hatte dieser zum Ausdruck gebracht, daß man so wie bei Unternehmen, die elektrische Kraftwerke bauen, auch bei Unternehmen, die sich mit dem Bau von Erdölleitungen beschäftigen, verlangen müsse, daß mindestens ein sehr ansehnlicher Teil des Anlagevermögens durch Eigenkapital gedeckt werde. Denn auch der Bau von Erdölleitungen beanspruche mehr Kapital als deren späterer Betrieb. Den Erfahrungen betriebswirtschaftlicher Untersuchungen zufolge könne auch bei Berücksichtigung neuzeitlicher Finanzierungsgrundsätze und Methoden eine Deckung des Anlagevermögens durch Eigenkapital zu nur einem Viertel als nicht ausreichend angesehen werden. Hätte sich die belangte Behörde der Mühe unterzogen, den

von ihr eingenommenen Standpunkt bei sachlicher Würdigung des Vorbringens der Beschwerdeführerin näher zu begründen, dann hätte sich vielleicht ergeben, daß die Darlehensgewährungen im Streitfalle zum Teil nicht mehr als durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführungen angesehen werden könnten.

Im fortgesetzten Berufungsverfahren beharrte die Beschwerdeführerin auf ihrem Standpunkt, daß die Darlehen der L-Holdinggesellschaft an sie keine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt hätten. Hiebei bezog sie sich auf ein von ihr eingeholtes 91 Seiten umfassendes Gutachten des ordentlichen Hochschulprofessors Dkfm. Dr. EL vom 18. September 1968, das sie unter einem der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorlegte. Nach den Gutachten sei - so meinte die Beschwerdeführerin - eine reine Fremdfinanzierung der Anlagen das Gebotene gewesen.

Das umfangreiche Privatgutachten kommt im wesentlichen zu folgenden Schlußfolgerungen: 1. In der Betriebswirtschaftslehre sei in der Finanzierungstheorie ein Wandel eingetreten. Es gäbe eine ältere Finanzierungstheorie, die primär eine Deckungs-(Fristenparallelitäts-)theorie sei und eine neuere Finanzierungstheorie, die primär eine Kosten-Ertragstheorie sei, in der die Fristenparallelität (Sicherung der Liquidität) nur mehr eine Nebenbedingung sei. 2. Die im Rahmen der älteren Finanzierungstheorie von einigen wenigen Autoren vertretene Ansicht, daß das Anlagevermögen zur Gänze mit Eigenkapital finanziert werden sollte, sei theoretisch und praktisch „falsifiziert“. Diese Hypothese könne daher heute wissenschaftlich nicht mehr vertreten werden. 3. Die Finanzierung der Beschwerdeführerin entspreche der älteren Deckungs-(Fristenparallelitäts-)theorie im vollen Umfang. 4. Die Finanzierung der Beschwerdeführerin entspreche der neueren betriebswirtschaftlichen Finanzierungstheorie nicht, weil das Eigenkapital zu groß sei und damit a) entweder bei Ausschüttung einer Dividende, die der Grenzrentabilität des Kapitals bei der Mehrheit der Eigenkapitalsbeisteller entspricht (d. h. bei einer Dividende von 8 % und mehr), eine zu große Ertragsbelastung der Beschwerdeführerin eintrete oder b) bei der Ausschüttung einer Dividende unter 8 % zwar die zu große Ertragsbelastung der Beschwerdeführerin vermieden werde, dafür aber die Ertragskraft des Kapitals der Kapitalbeisteller vermindert werde und damit betriebswirtschaftlich das Kapital nicht nach seiner Grenzleistungsfähigkeit eingesetzt werde. 5. Dem von der Luxemburger H-Gesellschaft aufgenommenen Fremdkapital komme kein Eigenkapitalcharakter zu, weil es a) keine Einflußrechte auf die Betriebsführung gewähre, was wegen der Möglichkeit, eine Ausbeutesituation zu verwirklichen, von entscheidender Bedeutung sei und weil es b) entsprechend den vertraglichen Bestimmungen bedient werden könne und dabei noch genügend Kapital für die Liberierung des Eigenkapitals erwirtschaftet werden könne.

Seine Schlußfolgerungen baute der Gutachter auf der Feststellung auf, daß nach den zur Verfügung gestellten Unterlagen die Beschwerdeführerin bis 30. April 1968 Investitionen in einer Gesamthöhe von S 2,325,000.000,- getätigt bzw. geplant habe. Die Finanzierung dieser Investitionen solle zu 21,5 % durch Eigenkapital, zu 60,2 % durch langfristiges Fremdkapital und zu 18,3 % durch kurz- und mittelfristige Kredite geschehen. Eine Fremdfinanzierung sei nicht nur ohne jede Schwierigkeit möglich, sondern wegen der niedrigeren Belastung der Gesellschaft mit Zinsen und Dividenden auch betriebswirtschaftlich der gewählten Finanzierungsform und erst recht einer Eigenfinanzierung vorzuziehen, zumal das Zufließen der für Zinsen und Kreditrückzahlungen benötigten Beträge nicht nur auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung, sondern auch juristisch durch das Throughput-Übereinkommen mit den Erdölgesellschaften gesichert erscheine, wodurch die Bedingungen, die in der Literatur für eine Finanzierung des Anlagevermögens durch kurzfristige Kredite gefordert werden, im Falle der Beschwerdeführerin gegeben seien.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz holte in der Folge eine Stellungnahme des Steuerlandesinspektors für Tirol ein. In den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten erliegt eine mit 25. November 1968 datierte Stellungnahme, die nicht unterfertigt ist. Diese der Beschwerdeführerin nicht zur Kenntnis gebrachte Äußerung, aus der die nachmalige neuerliche Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 24. Dezember 1969 Feststellungen zum Teil wörtlich entnahm, geht hervor, daß zunächst dem vorgelegten Privatgutachten bescheinigt wird, dieses „mag als wissenschaftliche Arbeit durchaus ihre (richtig: seine) Berechtigung haben“. Die Einschreiterin gehe aber fehl, wenn sie sich zur Stützung ihres Berufungsvorbringens auf die Ausführungen des Gutachtens stütze. Die Abgabenbehörden hätten nicht von irgendwelchen mehr oder weniger als richtig oder unrichtig ausgewiesenen Theorien auszugehen, sie hätten vielmehr den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt auszulegen. Es wäre verfehlt, wenn die Berufungsbehörde Verhältnisse, die für andere Wirtschaftsräume möglicherweise zutreffen, kritiklos dahin verallgemeinern würde, daß ihr Zutreffen auch für den österreichischen Raum unterstellt würde. So müsse man sich hüten, daß etwa Grundsätze, die im Wirtschaftsraum der Vereinigten Staaten von Nordamerika oder im Raum der EWG angewendet werden mögen, auf die anders geartete Wirtschaft Österreichs oder des EFTA-Raumes übertragen würden. Gerade das täte aber

Hochschulprofessor Dr. EL Im übrigen bemüht sich die fünfeinhalb Seiten umfassende Stellungnahme des Steuerlandesinspektorates für Tirol unter Bezugnahme auf verschiedene in Fachzeitschriften enthaltene Angaben und Daten darzulegen, warum im gegenständlichen Fall eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung vorliege.

Mit des nunmehr ebenfalls durch Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Berufungsentscheidung vom 24. Dezember 1969 hat die Finanzlandesdirektion für Tirol die einschlägigen Berufungen der Beschwerdeführerin neuerlich als unbegründet abgewiesen. Im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1967 werde die Steuerpflicht der gegenständlichen Darlehen gemäß § 4 KVStG nicht dadurch ausgeschlossen, daß diese Darlehen nicht unmittelbar von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin, sondern von einer Holdinggesellschaft gewährt würden, deren Gesellschafter dieselben wie die der Beschwerdeführerin seien. Hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Frage, ob die der Beschwerdeführerin gewährten Darlehen eine im Sinne des § 3 Abs. 1 erster Satz KVStG durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzten, berief sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes (Erkenntnis vom 5. November 1958, Slg. Nr. 1903/F, vom 4. November 1965, Zl. 373/64, und vorn 20. Jänner 1966, Slg. Nr. 3394/F). Der im Gesetz nicht näher bestimmte Begriff des Ersatzes einer durch die Sachlage gebotenen Kapitalzuführung, so meinte die Finanzlandesdirektion für Tirol, könne in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur nach den Grundsätzen einer „gesunden“ kaufmännischen Wirtschaftsführung unter Berücksichtigung der Verhältnisse des einzelnen Falles ausgelegt werden. Jedenfalls sei eine Kapitalzuführung durch die Sachlage nicht nur dann geboten, wenn ein Unternehmen sonst nicht weitergeführt werden könnte, sondern auch dann, wenn ein Darlehen für Investitionszwecke verwendet werde, es sich dabei um einen mittel- oder langfristigen Kredit handle und die Deckung des Investitionsbedarfes aus eigenen Mitteln nicht möglich sei. Nach den Grundsätzen der Betriebswirtschaftslehre müsse mindestens ein sehr ansehnlicher Teil des Anlagevermögens durch Eigenkapital gedeckt werden; dies sei aber bei einer Deckung von nur rund 25 % nicht der Fall. Da der weitere Ausbau der Pipeline entweder eine Erhöhung des Stammkapitals oder eine Fremdfinanzierung notwendig mache, die Beschwerdeführerin aber den letzteren Weg beschritten habe, so hätten die gewährten Darlehen eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt. Diese Auffassung sei durch das beigebrachte Privatgutachten nicht widerlegt worden. Dieses gehe nämlich zu Unrecht von für den österreichischen Raum nicht zutreffenden Wirtschaftsverhältnissen aus. Es hätte sonst von der österreichischen Wirtschaft nicht als besorgniserregend bezeichnet werden können, daß bei den österreichischen Kapitalgesellschaften der Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital in der Zeit seit der Erstellung der Schillingeröffnungsbilanzen bis 1963/64 von 62,6 % auf 50,3 % abgesunken sei. Die Eigenkapitalausstattung bilde die unerläßliche Risikodeckung für das Fremdkapital und die Grundlage für die Dispositionsfreiheit der Unternehmer. Aus den Bilanzen der maßgeblichen österreichischen Unternehmungen, darunter auch von Elektrizitätsversorgungsunternehmungen, die mit der Beschwerdeführerin vergleichbar seien, ergebe sich in der Zeit von etwa 1956 bis 1967 eine Deckung des Anlagevermögens durch Eigenkapital von mindestens 50 %. Dies zeige, daß im Zeitpunkt der strittigen Kapitalzuführungen eine mehr als 50%ige Deckung des Anlagevermögens der Beschwerdeführerin durch Eigenkapital als den Grundsätzen einer „gesunden“ kaufmännischen Wirtschaftsführung entsprechend anzusehen gewesen sei. Die für Unternehmungen, die Kraftwerke bauen, bestehenden auch für die Beschwerdeführerin zutreffenden besonderen Verhältnisse, wie z.B., daß die Errichtung der Anlagen sehr kostspielig sei, die Führung des Betriebes aber keine größeren Auslagen verursache, sodaß sich bei einer höheren Eigenfinanzierung im Zug einer wirtschaftlichen Abschreibung der Anlagegüter eine Kapitalüberdeckung ergebe, welche wieder zu einer unwirtschaftlichen Kapitalherabsetzung führen müßte, seien schon vom Verwaltungsgerichtshof als unbeachtlich angesehen worden. Es sei auch unrichtig, daß die beschwerdegegenständlichen Darlehen nur zur Deckung des Finanzbedarfes für eine einzige Bauführung verwendet werden hätten müssen, da im Zeitpunkt der Zuführung der strittigen Darlehen die bis dahin getätigten Anlageinvestitionen erst rund 65 % des Gesamtbauvolumens ausgemacht hätten. Außerdem sei zu beachten, daß die für die Jahre 1970 bis 1973 angesetzten Baukosten mit 105 Millionen Schilling zu niedrig angesetzt worden seien, da die gegenwärtig in Betrieb stehenden zwei Pumpstationen schon S 128,2400.000,-- gekostet hätten, und zur Erreichung der geplanten Gesamtleistungskapazität in Zukunft noch drei Pumpstationen errichtet werden müssen. Mit des nunmehr ebenfalls durch Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Berufungsentscheidung vom 24. Dezember 1969 hat die Finanzlandesdirektion für Tirol die einschlägigen Berufungen der Beschwerdeführerin neuerlich als unbegründet abgewiesen. Im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1967 werde die Steuerpflicht der gegenständlichen Darlehen gemäß Paragraph 4, KVStG nicht dadurch

ausgeschlossen, daß diese Darlehen nicht unmittelbar von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin, sondern von einer Holdinggesellschaft gewährt würden, deren Gesellschafter dieselben wie die der Beschwerdeführerin seien. Hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Frage, ob die der Beschwerdeführerin gewährten Darlehen eine im Sinne des Paragraph 3, Absatz eins, erster Satz KVStG durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzen, berief sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes (Erkenntnis vom 5. November 1958, Slg. Nr. 1903/F, vom 4. November 1965, Zl. 373/64, und vom 20. Jänner 1966, Slg. Nr. 3394/F). Der im Gesetz nicht näher bestimmte Begriff des Ersatzes einer durch die Sachlage gebotenen Kapitalzuführung, so meinte die Finanzlandesdirektion für Tirol, könne in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur nach den Grundsätzen einer „gesunden“ kaufmännischen Wirtschaftsführung unter Berücksichtigung der Verhältnisse des einzelnen Falles ausgelegt werden. Jedenfalls sei eine Kapitalzuführung durch die Sachlage nicht nur dann geboten, wenn ein Unternehmen sonst nicht weitergeführt werden könnte, sondern auch dann, wenn ein Darlehen für Investitionszwecke verwendet werde, es sich dabei um einen mittel- oder langfristigen Kredit handle und die Deckung des Investitionsbedarfes aus eigenen Mitteln nicht möglich sei. Nach den Grundsätzen der Betriebswirtschaftslehre müsse mindestens ein sehr ansehnlicher Teil des Anlagevermögens durch Eigenkapital gedeckt werden; dies sei aber bei einer Deckung von nur rund 25 % nicht der Fall. Da der weitere Ausbau der Pipeline entweder eine Erhöhung des Stammkapitals oder eine Fremdfinanzierung notwendig mache, die Beschwerdeführerin aber den letzteren Weg beschritten habe, so hätten die gewährten Darlehen eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt. Diese Auffassung sei durch das beigebrachte Privatgutachten nicht widerlegt worden. Dieses gehe nämlich zu Unrecht von für den österreichischen Raum nicht zutreffenden Wirtschaftsverhältnissen aus. Es hätte sonst von der österreichischen Wirtschaft nicht als besorgniserregend bezeichnet werden können, daß bei den österreichischen Kapitalgesellschaften der Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital in der Zeit seit der Erstellung der Schillingeröffnungsbilanzen bis 1963/64 von 62,6 % auf 50,3 % abgesunken sei. Die Eigenkapitalausstattung bilde die unerläßliche Risikodeckung für das Fremdkapital und die Grundlage für die Dispositionsfreiheit der Unternehmer. Aus den Bilanzen der maßgeblichen österreichischen Unternehmungen, darunter auch von Elektrizitätsversorgungsunternehmungen, die mit der Beschwerdeführerin vergleichbar seien, ergebe sich in der Zeit von etwa 1956 bis 1967 eine Deckung des Anlagevermögens durch Eigenkapital von mindestens 50 %. Dies zeige, daß im Zeitpunkt der strittigen Kapitalzuführungen eine mehr als 50%ige Deckung des Anlagevermögens der Beschwerdeführerin durch Eigenkapital als den Grundsätzen einer „gesunden“ kaufmännischen Wirtschaftsführung entsprechend anzusehen gewesen sei. Die für Unternehmungen, die Kraftwerke bauen, bestehenden auch für die Beschwerdeführerin zutreffenden besonderen Verhältnisse, wie z.B., daß die Errichtung der Anlagen sehr kostspielig sei, die Führung des Betriebes aber keine größeren Auslagen verursache, sodaß sich bei einer höheren Eigenfinanzierung im Zug einer wirtschaftlichen Abschreibung der Anlagegüter eine Kapitalüberdeckung ergebe, welche wieder zu einer unwirtschaftlichen Kapitalherabsetzung führen müßte, seien schon vom Verwaltungsgerichtshof als unbeachtlich angesehen worden. Es sei auch unrichtig, daß die beschwerdegegenständlichen Darlehen nur zur Deckung des Finanzbedarfes für eine einzige Bauführung verwendet werden hätten müssen, da im Zeitpunkt der Zuführung der strittigen Darlehen die bis dahin getätigten Anlageinvestitionen erst rund 65 % des Gesamtbauvolumens ausgemacht hätten. Außerdem sei zu beachten, daß die für die Jahre 1970 bis 1973 angesetzten Baukosten mit 105 Millionen Schilling zu niedrig angesetzt worden seien, da die gegenwärtig in Betrieb stehenden zwei Pumpstationen schon S 128,2400.000,-- gekostet hätten, und zur Erreichung der geplanten Gesamtleistungskapazität in Zukunft noch drei Pumpstationen errichtet werden müssen.

Gegen diese Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 24. Dezember 1969 richtet sich also die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

§ 3 Abs. 1 erster Satz KVStG hat bis zu seiner Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27. Juni 1969, G 17/68, (vgl. die Kundmachung des Bundeskanzleramtes vom 21. Juli 1969, BGBl, Nr. 282, in dem am 5. August 1969 ausgegebenem 71. Stück des Bundesgesetzblattes 1969) bestimmt, daß der Gesellschaftsteuer auch die Gewährung von Darlehen an eine inländische Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter unterliegt, wenn die Darlehensgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung (Beispiele: Kapitalerhöhung, weitere Einzahlungen, Zubeußen) ersetzt. Im gegenständlichen Fall ist nun, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem mehrfach bezogenen Erkenntnis vom 16. November 1967 dargelegt hat, nicht mehr streitig, daß die Beschwerdeführerin von der L-Holdinggesellschaft Darlehen erhalten hat und daß die Gesellschafter der

Beschwerdeführerin und die Gesellschafter der Holdinggesellschaft dieselben sind, sodaß rücksichtlich der Steuerpflicht im Sinne des Tatbestandes des „Doppelgesellschafters“ (§ 4 KVStG) die L Holdinggesellschaft als Gesellschafterin der Beschwerdeführerin zu gelten hat. Paragraph 3, Absatz eins, erster Satz KVStG hat bis zu seiner Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27. Juni 1969, G 17/68, vergleiche , die Kundmachung des Bundeskanzleramtes vom 21. Juli 1969, BGBl, Nr. 282, in dem am 5. August 1969 ausgegebenem 71. Stück des Bundesgesetzblattes 1969) bestimmt, daß der Gesellschaftsteuer auch die Gewährung von Darlehen an eine inländische Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter unterliegt, wenn die Darlehensgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung (Beispiele: Kapitalerhöhung, weitere Einzahlungen, Zubeußen) ersetzt. Im gegenständlichen Fall ist nun, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem mehrfach bezogenen Erkenntnis vom 16. November 1967 dargelegt hat, nicht mehr streitig, daß die Beschwerdeführerin von der L-Holdinggesellschaft Darlehen erhalten hat und daß die Gesellschafter der Beschwerdeführerin und die Gesellschafter der Holdinggesellschaft dieselben sind, sodaß rücksichtlich der Steuerpflicht im Sinne des Tatbestandes des „Doppelgesellschafters“ (Paragraph 4, KVStG) die L Holdinggesellschaft als Gesellschafterin der Beschwerdeführerin zu gelten hat.

Die Beschwerdeführerin legt nun dem angefochtenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 24. Dezember 1969 in mehrfacher Hinsicht Rechtswidrigkeit zur Last. Die Beschwerdeführerin irrt allerdings, wenn sie meint, die belangte Behörde hätte nach Aufhebung des § 3 Abs. 1 erster Satz KVStG durch den Verfassungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid nicht mehr auf diese gesetzliche Bestimmung stützen dürfen. Dabei übersieht sie aber, daß die Aufhebung einer abgabenrechtlichen Gesetzesbestimmung durch den Verfassungsgerichtshof nicht auf solche abgabenrechtlichen Tatbestände zurückwirkt, die vor der Wirksamkeit der Aufhebung verwirklicht worden sind. In diesem Zusammenhang sei unter Erinnerung an Art. 14 Abs. 4 der hg. Geschäftsordnung, BGBl. Nr. 45/1965, auf das hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 1969, Zl. 853/68, hingewiesen. Abgabenansprüche, die - wie im Streitfalle - vor Wirksamwerden der Aufhebung dieser Gesetzesstelle durch den Verfassungsgerichtshof entstanden sind, werden hievon nicht berührt. Die Beschwerdeführerin legt nun dem angefochtenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 24. Dezember 1969 in mehrfacher Hinsicht Rechtswidrigkeit zur Last. Die Beschwerdeführerin irrt allerdings, wenn sie meint, die belangte Behörde hätte nach Aufhebung des Paragraph 3, Absatz eins, erster Satz KVStG durch den Verfassungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid nicht mehr auf diese gesetzliche Bestimmung stützen dürfen. Dabei übersieht sie aber, daß die Aufhebung einer abgabenrechtlichen Gesetzesbestimmung durch den Verfassungsgerichtshof nicht auf solche abgabenrechtlichen Tatbestände zurückwirkt, die vor der Wirksamkeit der Aufhebung verwirklicht worden sind. In diesem Zusammenhang sei unter Erinnerung an Artikel 14, Absatz 4, der hg. Geschäftsordnung, Bundesgesetzblatt Nr. 45 aus 1965,, auf das hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 1969, Zl. 853/68, hingewiesen. Abgabenansprüche, die - wie im Streitfalle - vor Wirksamwerden der Aufhebung dieser Gesetzesstelle durch den Verfassungsgerichtshof entstanden sind, werden hievon nicht berührt.

Die Beschwerdeführerin legt dem angefochtenen Bescheid aber auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften zur Last. Sie führt in der Beschwerde aus, daß der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 16. November 1967 die im ersten Rechtsgang erlassene Berufungsentscheidung der belangten Behörde wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben habe. Der Verwaltungsgerichtshof habe zum Ausdruck gebracht, die belangte Behörde hätte nicht geprüft ob die der Kapitalverkehrsteuer unterzogenen Mittel nach den besonderen Verhältnissen des beschwerdeführenden Unternehmens tatsächlich eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung darstellten. Die Beschwerdeführerin habe erwartet, daß die belangte Behörde ein entsprechendes Ermittlungsverfahren durchführen werde. Im fortgesetzten Berufungsverfahren habe die Beschwerdeführerin ein betriebswirtschaftliches Gutachten von über 90 Seiten, verfaßt von einem Hochschulprofessor, vorgelegt, während von Seiten der belangten Behörde ein Ermittlungsverfahren überhaupt nicht durchgeführt worden sei, zumindest aber der Beschwerdeführerin das Ergebnis eines solchen Ermittlungsverfahrens nicht vorgehalten worden sei. Die belangte Behörde habe einfach die Begründung ihrer vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobenen Entscheidung neuerlich, wenn auch nur in etwas erweiterter Form und unzutreffenderweise wiederholt.

Auf diese Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin erwidert die belangte Behörde in der Gegenschrift, der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 16. November 1967 die im ersten Rechtsgang ergangene Berufungsentscheidung der belangten Behörde wegen eines Begründungsmangels, nicht aber wegen einer

mangelhaften Sachverhaltsfeststellung aufgehoben. Der Verwaltungsgerichtshof habe den Tatsachen entsprechend die für die Entscheidung maßgebliche Sachlage soweit geklärt erachtet, daß aus allgemeinen Erkenntnismitteln der Mangel in der Entscheidungsbegründung behoben werden könne. Somit sei im fortgesetzten Berufungsverfahren die Einleitung eines neuerlichen Ermittlungsverfahrens nicht in Betracht gekommen.

Dieser Ansicht der belangten Behörde vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu folgen. Er ist vielmehr der Ansicht, daß die belangte Behörde den von der Beschwerdeführerin angefochtenen Bescheid mit einem wesentlichen Verfahrensmangel belastet hat.

Gemäß § 115 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961, BGBl. Nr. 194, (BAO) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Gemäß Paragraph 115, Absatz eins, der Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961, Bundesgesetzblatt, Nr. 194, (BAO) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Gemäß Absatz 2, der zitierten Gesetzesstelle ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gemäß § 167 Abs. 2 ist die Abgabenbehörde gehalten, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Mit den Grundsätzen eines ordnungsgemäßen Verwaltungsverfahrens ist es unvereinbar und durch § 115 Abs. 2 und § 167 Abs. 2 BAO untersagt, einen Bescheid auf Beweismittel zu stützen, die der Partei nicht zugänglich sind (vgl. insbesondere § 183 Abs. 4 BAO). Nun hat es aber die belangte Behörde unterlassen, die - übrigens nicht unterfertigte - Stellungnahme des Steuerlandesinspektorates für Tirol, die auf ungefähr 6 Seiten das 91 Seiten lange von der Beschwerdeführerin vorgelegte Privatgutachten zu widerlegen sucht, der Beschwerdeführerin vor Erlassung eines neuerlichen Berufungsbescheides vorzuhalten. Damit hat aber die belangte Behörde, welche diese Stellungnahme zum Teil im Wortlaut in ihren neuerlich erlassenen Berufungsbescheid übernommen hat, gegen den Grundsatz des Parteiengehörs verstoßen. Eine solche Erörterung im Ermittlungsverfahren wäre umso notwendiger gewesen, da die vom Steuerlandesinspektorat angestellten und zum Großteil vom angefochtenen Bescheid übernommenen Überlegungen möglicherweise auf begründeten Widerspruch der Beschwerdeführerin gestoßen wären. Übrigens bescheinigt auch das Steuerlandesinspektorat dem vorgelegten Privatgutachten die Berechtigung als wissenschaftliche Arbeit. In nichtschlüssiger Weise meint allerdings sodann das Steuerlandesinspektorat, daß nicht von mehr oder minder als richtig oder falsch erwiesenen Theorien auszugehen sei, sondern bei der Entscheidung der wahre wirtschaftliche Sachverhalt zugrunde zu legen sei. An anderer Stelle wird die Ansicht vertreten, es dürfen die vom Sachverständigen aus dem US-Raum bzw. aus dem EWG-Raum übernommenen Grundsätze nicht auf die anders geartete Wirtschaft Österreichs oder des EFTA-Raumes übertragen werden. Auch hiefür ist das Steuerlandesinspektorat eine nähere Begründung dafür, warum dies im gegenständlichen Fall nicht möglich sein sollte, schuldig geblieben. Wenn die belangte Behörde das Unterbleiben eines Vorhaltes nunmehr in der Gegenschrift damit zu rechtfertigen sucht, daß der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. November 1967 offenbar zum Ausdruck gebracht habe, es läge ein reiner Begründungsmangel, nicht aber ein Mangel der Sachverhaltsfeststellung vor, sodaß aus allgemein zur Verfügung stehenden Erkenntnismitteln der Mangel in den Entscheidungsbegründungen hätte behoben werden können, so kann eine solche Ansicht den Entscheidungsgründen des hg. Vorerkenntnisses nicht entnommen werden. Vielmehr bildet die Beurteilung dessen, was eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung darstellt, eine gemischte Sach- und Rechtsfrage. Im übrigen hätte die belangte Behörde auch zu beachten gehabt, daß durch die Vorlage des umfangreichen Privatgutachtens im fortgesetzten Berufungsverfahren eine neue Situation entstanden war. Die belangte Behörde hat sich im übrigen auch mit der Frage einer möglichen Teilbarkeit der Leistungen, und zwar in eine solche, die eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzte und eine solche, der diese Funktion nicht zukam, nicht beschäftigt. Gemäß Paragraph 167, Absatz 2, ist die Abgabenbehörde gehalten, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Mit den Grundsätzen eines ordnungsgemäßen Verwaltungsverfahrens ist es unvereinbar und durch Paragraph 115, Absatz 2 und Paragraph 167, Absatz 2, BAO untersagt, einen Bescheid auf Beweismittel zu stützen, die der Partei nicht zugänglich

sind vergleiche , insbesondere Paragraph 183, Absatz 4, BAO). Nun hat es aber die belangte Behörde unterlassen, die - übrigens nicht unterfertigte - Stellungnahme des Steuerlandesinspektorates für Tirol, die auf ungefähr 6 Seiten das 91 Seiten lange von der Beschwerdeführerin vorgelegte Privatgutachten zu widerlegen sucht, der Beschwerdeführerin vor Erlassung eines neuerlichen Berufungsbescheides vorzuhalten, Damit hat aber die belangte Behörde, welche diese Stellungnahme zum Teil im Wortlaut in ihren neuerlich erlassenen Berufungsbescheid übernommen hat, gegen den Grundsatz des Parteiengehörs verstoßen. Eine solche Erörterung im Ermittlungsverfahren wäre umso notwendiger gewesen, da die vom Steuerlandesinspektorat angestellten und zum Großteil vom angefochtenen Bescheid übernommenen Überlegungen möglicherweise auf begründeten Widerspruch der Beschwerdeführerin gestoßen wären. Übrigens bescheinigt auch das Steuerlandesinspektorat dem vorgelegten Privatgutachten die Berechtigung als wissenschaftliche Arbeit. In nichtschlüssiger Weise meint allerdings sodann das Steuerlandesinspektorat, daß nicht von mehr oder minder als richtig oder falsch erwiesenen Theorien auszugehen sei, sondern bei der Entscheidung der wahre wirtschaftliche Sachverhalt zugrunde zu legen sei. An anderer Stelle wird die Ansicht vertreten, es dürfen die vom Sachverständigen aus dem US-Raum bzw. aus, dem EWG-Raum übernommenen Grundsätze nicht auf die anders geartete Wirtschaft Österreichs oder des EFTA-Raumes übertragen werden. Auch hiefür ist das Steuerlandesinspektorat eine nähere Begründung dafür, warum dies im gegenständlichen Fall nicht möglich sein sollte, schuldig geblieben. Wenn die belangte Behörde das Unterbleiben eines Vorhaltes nunmehr in der Gegenschrift damit zu rechtfertigen sucht, daß der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. November 1967 offenbar zum Ausdruck gebracht habe, es läge ein reiner Begründungsmangel, nicht aber ein Mangel der Sachverhaltsfeststellung vor, sodaß aus allgemein zur Verfügung stehenden Erkenntnismitteln der Mangel in den Entscheidungsbegründungen hätte behoben werden können, so kann eine solche Ansicht den Entscheidungsgründen des hg. Vorerkenntnisses nicht entnommen werden. Vielmehr bildet die Beurteilung dessen, was eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung darstellt, eine gemischte Sach- und Rechtsfrage. Im übrigen hätte die belangte Behörde auch zu beachten gehabt, daß durch die Vorlage des umfangreichen Privatgutachtens im fortgesetzten Berufungsverfahren eine neue Situation entstanden war. Die belangte Behörde hat sich im übrigen auch mit der Frage einer möglichen Teilbarkeit der Leistungen, und zwar in eine solche, die eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzte und eine solche, der diese Funktion nicht zukam, nicht beschäftigt.

Der Verwaltungsgerichtshof verkennt hiebei nicht die Schwierigkeiten bei der Auslegung des § 3 Abs. 1 erster Satz KVStG. Wenn er nun der Meinung des Verfassungsgerichtshofes, die gesetzliche Bestimmung sei überhaupt unvollziehbar, nicht gefolgt ist, sondern der Ansicht ist, daß in der Regel doch festgestellt werden kann, wann eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung vorliegt - das dem Verfassungsgerichtshof seinerzeit vorgelegene Gutachten des Universitätsprofessors DDr. KL (vgl. Österreichische Steuerzeitung, Jahrgang 1969, S. 158 ff.) schließt nach hierortiger Ansicht eine solche Möglichkeit nicht aus -, so erfordert gerade die Auslegung jener Gesetzesbestimmung besondere Sorgfalt. Im fortgesetzten Ermittlungsverfahren wird demnach die belangte Behörde auch vor die Frage gestellt sein, ob nicht wegen der besonderen Schwierigkeiten des gegenständlichen Falles die Abführung eines Sachverständigenbeweises im Sinne der §§ 177 ff BAO notwendig sein wird. Der Verwaltungsgerichtshof verkennt hiebei nicht die Schwierigkeiten bei der Auslegung des Paragraph 3, Absatz eins, erster Satz KVStG. Wenn er nun der Meinung des Verfassungsgerichtshofes, die gesetzliche Bestimmung sei überhaupt unvollziehbar, nicht gefolgt ist, sondern der Ansicht ist, daß in der Regel doch festgestellt werden kann, wann eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung vorliegt - das dem Verfassungsgerichtshof seinerzeit vorgelegene Gutachten des Universitätsprofessors DDr. KL vergleiche , Österreichische Steuerzeitung, Jahrgang 1969, S. 158 ff.) schließt nach hierortiger Ansicht eine solche Möglichkeit nicht aus -, so erfordert gerade die Auslegung jener Gesetzesbestimmung besondere Sorgfalt. Im fortgesetzten Ermittlungsverfahren wird demnach die belangte Behörde auch vor die Frage gestellt sein, ob nicht wegen der besonderen Schwierigkeiten des gegenständlichen Falles die Abführung eines Sachverständigenbeweises im Sinne der Paragraphen 177, ff BAO notwendig sein wird.

Jedenfalls hat die Stellungnahme des Steuerlandesinspektorates, auf die sich der angefochtene Bescheid weitgehend gestützt hat, nicht alle vom Privatsachverständigen aufgeworfenen Fragen berührt und neue Feststellungen enthalten, ohne daß der Partei Gelegenheit gegeben worden wäre, sich hiezu zu äußern. Dies mußte zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führen, weil der Sachverhalt in wesentlichen Punkten einer Ergänzung bedarf und Verfahrensvorschriften außer acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können (§ 42 Abs. 2 lit. c Z. 2 und 3 VwGG 1965). Jedenfalls hat die Stellungnahme des Steuerlandesinspektorates, auf die sich der angefochtene

Bescheid weitgehend gestützt hat, nicht alle vom Privatsachverständigen aufgeworfenen Fragen berührt und neue Feststellungen enthalten, ohne daß der Partei Gelegenheit gegeben worden wäre, sich hiezu zu äußern. Dies mußte zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führen, weil der Sachverhalt in wesentlichen Punkten einer Ergänzung bedarf und Verfahrensvorschriften außer acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können (Paragraph 42, Absatz 2, Litera c, Ziffer 2 und 3 VwGG 1965).

Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und auf Art. 1 A Z 1 der Verordnung des Bundeskanzleramtes vom 4. Jänner 1965, BGBl. Nr. 4. Antragsgemäß war der Schriftsatzaufwand von S 1,000,-- und der Ersatz für Eingabenstempel von S 180,-- zuzusprechen. Da zur Rechtsverfolgung die Vorlage lediglich einer Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Bescheides (§ 28 Abs. 5 VwGG 1965) erforderlich war, konnte der Ersatz an Beilagengebühr lediglich für eine Abschrift des sechs Bogen umfassenden angefochtenen Bescheides zugesprochen werden, wogegen das Mehrbegehren an Beilagengebühr für zwei weitere Bescheidabschriften in der Höhe von S 45,60 abzuweisen war. Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 und auf Artikel eins, A Ziffer eins, der Verordnung des Bundeskanzleramtes vom 4. Jänner 1965, Bundesgesetzblatt, Nr. 4. Antragsgemäß war der Schriftsatzaufwand von S 1,000,-- und der Ersatz für Eingabenstempel von S 180,-- zuzusprechen. Da zur Rechtsverfolgung die Vorlage lediglich einer Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Bescheides (Paragraph 28, Absatz 5, VwGG 1965) erforderlich war, konnte der Ersatz an Beilagengebühr lediglich für eine Abschrift des sechs Bogen umfassenden angefochtenen Bescheides zugesprochen werden, wogegen das Mehrbegehren an Beilagengebühr für zwei weitere Bescheidabschriften in der Höhe von S 45,60 abzuweisen war.

Wien, am 4. März 1971

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1971:1970000243.X00

**Im RIS seit**

11.06.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

07.12.2022

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)