

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/12/19 2005/13/0030

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.12.2007

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §162;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des RP in W, vertreten durch Dr. Stefan Petrofsky, Rechtsanwalt in 1190 Wien, Pyrker gasse 36, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 17. Jänner 2005, Zl. RV/1824-W/04, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für 1987 bis 1989, zu Recht erkannt:

## Spruch

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

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

## Begründung

Der angefochtene Bescheid erging im fortgesetzten Verfahren, nachdem der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 29. September 2004, 2001/13/0013, (Vorerkenntnis) den Bescheid der (damaligen) Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 24. November 2000 aufgehoben hatte, mit welchem die Finanzlandesdirektion im Instanzenzug Einkommen- und Gewerbesteuer für 1987 bis 1989 festgesetzt hatte. Hinsichtlich der Einzelheiten des zu Grunde liegenden Sachverhaltes wird auf das Vorerkenntnis verwiesen.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer ua. einen Handelsbetrieb unterhielt. In seinem Bericht über eine beim Beschwerdeführer durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung führte der Prüfer aus, der Beschwerdeführer habe im Jahr 1986 antistatische Operationsschürzen vom österreichischen Unternehmen O. zu 4 S (Größe 70 x 135 cm) und zu 6 S (Größe 70 x 170 cm) je Stück gekauft habe. Das Unternehmen O. habe die Waren seinerseits vom schwedischen Unternehmen G. bezogen. Der Beschwerdeführer habe diese Operationsschürzen einem Krankenhaus zum Preis von 14 S und 18 S je Stück weiterverkauft. Von den erzielten Bruttogewinnen habe der Beschwerdeführer eine Provision von 50 % an M.I. weitergegeben, weil ihm dieser die Geschäftsmöglichkeit eingeräumt habe. Ab Oktober 1987 habe der Beschwerdeführer gleichartige Operationsschürzen zu Preisen von 12 S

und 16 S je Stück von der liechtensteinischen W - Warenhandelsgesellschaft Establishment gekauft und zu den bisherigen Verkaufspreisen dem Krankenhaus weiterverkauft. Dadurch habe sich sein Bruttogewinn von 5 S und 6 S auf 2 S je Operationsschürze verringert.

Die Finanzlandesdirektion hatte sich in dem durch das Vorerkenntnis aufgehobenen Bescheid auf § 162 BAO gestützt und unter der Annahme, bei der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment handle es sich um eine liechtensteinische Sitzgesellschaft (Domizilgesellschaft), welche nicht als Empfängerin der vom Beschwerdeführer als Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen anzusehen sei, die geltend gemachten Betriebsausgaben nicht zur Gänze anerkannt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis dargelegt, dass dies vorausgesetzt hätte, dass es sich bei der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment tatsächlich um eine "Briefkastenfirma", somit um ein Unternehmen gehandelt habe, das keinen geschäftlichen Betrieb gehabt habe und deshalb keine Leistung hätte erbringen können. Die Finanzlandesdirektion habe einerseits einige Umstände angeführt, welche für die Annahme einer "Briefkastenfirma" sprächen, sei andererseits aber davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer die in Rede stehenden Operationsschürzen bei der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment bestellt habe und diese die bestellten Schürzen beim schwedischen Erzeuger, in einem Fall beim früheren Lieferanten des Beschwerdeführers, dem österreichischen Unternehmen O., eingekauft habe. Die Finanzlandesdirektion habe eingeräumt, dass die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment zwar bis Ende 1986 keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet, ab "diesem Zeitpunkt" jedoch eine unternehmerische Tätigkeit aufgenommen habe, "wenn auch nicht für den liechtensteinischen Markt". Der Verwaltungsgerichtshof hielt es im Vorerkenntnis für un schlüssig, dass die Finanzlandesdirektion zu Grunde legte, es handle sich bei der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment um eine bloße "Briefkastenfirma", ihr aber das Ausüben eine Handelstätigkeit einräumte.

Die geltend gemachten Betriebsausgaben lediglich in Höhe der vom schwedischen Unternehmen G. und in einem Fall vom Unternehmen O. der W-Warenhandelsgesellschaft Establishment verrechneten Preise anzuerkennen, weil es im darüber hinaus gehenden Ausmaß an einer betrieblichen Veranlassung gefehlt habe, wäre allenfalls auf Grund unbestrittener Tatsachen oder ausreichend klarer Feststellungen rechtens gewesen, doch fehlten solche im Bescheid der Finanzlandesdirektion.

Im fortgesetzten Verfahren setzte die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Einkommen- und Gewerbesteuer für die Streitjahre 1987 bis 1989 abermals in derselben Höhe fest wie das Finanzamt auf Grund der Prüferfeststellungen.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und Rechtsausführungen insbesondere zu § 162 BAO stellte die belangte Behörde fest, es sei unstrittig, dass der Beschwerdeführer vor 1987 vom österreichischen Unternehmen O. Operationsschürzen bezogen und diese an das Krankenhaus verkauft habe. Die von O. verkauften Operationsschürzen habe dieses Unternehmen vom schwedischen Unternehmen G. (dem Hersteller) bezogen. Unstrittig sei weiters, dass der Beschwerdeführer ab 1987 bis 1989 über die liechtensteinische W - Warenhandelsgesellschaft Establishment Operationsschürzen bezogen und diese weiter an das Spital geliefert habe. Die Operationsschürzen würden bis auf eine Ausnahme vom schwedischen Unternehmen G. stammen. Weiters habe das Unternehmen O. den Restposten der vom Unternehmen G. angeschafften Operationsschürzen im November 1988 an die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment geliefert, obwohl diese für die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment teurer gewesen seien als die von G. bezogenen Operationsschürzen. Bei der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment handle es sich um eine Anstalt nach liechtensteinischem Recht, die in Liechtenstein keine Geschäftstätigkeit ausgeübt und die Tätigkeiten lediglich über ein Treuhandkonto ausgeführt habe, welches auch "als Domizil fungiert" habe. Der Rohaufschlag, welcher vom Beschwerdeführer bei der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment erzielt worden sei, sei deutlich geringer gewesen, als der Rohaufschlag, der beim Ankauf von O. erzielt worden sei, selbst wenn die 50 %ige Provision an M.I. bereits berücksichtigt werde. Strittig sei, ob die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment von einem oder mehreren österreichischen Unternehmen, insbesondere vom Beschwerdeführer, dazwischen geschaltet worden sei, um Gewinne in eine Steueroase zu verlagern. Deshalb sei der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren aufgefordert worden, die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge gemäß § 162 BAO namhaft zu machen.

Es sei allgemein bekannt, dass liechtensteinische Gesellschaften häufig zur Gewinnverlagerung dazwischen geschaltet

würden, weil diese in Liechtenstein keine Steuern zu bezahlen bräuchten, wenn sie dort keine Geschäftstätigkeit ausübten. Für den Eindruck, dass die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment lediglich für die Abwicklung der Geschäftsbeziehung zum Beschwerdeführer verwendet worden sei, spreche auch der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der Kontaktaufnahme des für die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment eingeschrittenen H. Sch. und der Änderung des Namens und Unternehmenszweckes der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment.

Nach ausführlicher Beweiswürdigung gelangte die belangte Behörde zum Ergebnis, dass die Darstellung der Geschäftsbeziehung zur W - Warenhandelsgesellschaft Establishment durch den Beschwerdeführer nicht den Tatsachen entspreche. Die belangte Behörde traf die Feststellung, der Beschwerdeführer habe gewusst, dass er - zumindest einen Restposten an - Operationsschürzen vom österreichischen Unternehmen O. günstiger als von der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment hätte erwerben können. "Dass er dies dennoch nicht getan" habe, spreche dafür, dass "die Spanne des Beschwerdeführers durch die Zwischenschaltung der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment vergrößert" worden sei, "egal ob er nun selbst Begünstigter der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment" gewesen sei oder "vom eigentlich Begünstigten eine entsprechende Provision erhalten" habe.

Der Beschwerdeführer sei daher mit der Benennung der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment seiner Pflicht zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO nicht nachgekommen. Gründe für die Aufforderung zur Empfängerbenennung seien insofern vorgelegen, als die genannten Tatsachen, Verhältnisse und Umstände für einen zumindest teilweisen Rückfluss des Erlöses der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment nach Österreich gesprochen hätten. Auch wenn kein Rückfluss an den Beschwerdeführer erfolgt sein sollte, so wäre es dem Beschwerdeführer dennoch vorzuwerfen, dass er sich nicht um die nachvollziehbare Gestaltung der Geschäftsbeziehung gekümmert habe. Der für die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment eingeschrittene H. Sch. habe nach Auffassung der belangten Behörde lediglich Handlungen zur Durchführung von Geschäftsentscheidungen ausgeführt, die ihm von einem oder mehreren Begünstigten in Österreich mitgeteilt worden seien. Der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment sei keine eigenständige wirtschaftliche Funktion zugekommen, sie habe lediglich über Anordnung Bestellungen vorgenommen und Ausgangsrechnungen erstellt. Darüber hinaus habe H. Sch. entsprechend dem Wesen der Treuhandschaft eine Abrechnung für die von ihm erbrachten Leistungen gelegt und allenfalls Überweisungen an die eigentlichen Geschäftsherrn der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment durchgeführt, falls diese nicht ohnehin zeichnungsberechtigt auf dem Schweizer und dem liechtensteinischen Konto gewesen seien. Selbst wenn die Begünstigte der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment eine kanadische Staatsangehörige gewesen sei, sei damit nicht bewiesen, dass nicht Rückflüsse an in Österreich ansässige eigentliche Geschäftsherrn erfolgt seien, weil als Begünstigte auch Strohmänner eingesetzt werden können. Eine genauere Überprüfung sei nicht möglich gewesen, weil der belangten Behörde diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegen seien.

Die Rechtsfolge der Verweigerung einer Empfängerbenennung sei gemäß § 162 Abs. 2 BAO die Nichtanerkennung der beantragten Aufwendungen. Entsprechend dem Zweck des § 162 BAO gehe die belangte Behörde davon aus, dass lediglich hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen den von der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment bezahlten Preisen und den vom Beschwerdeführer an diese Gesellschaft geleisteten Zahlungen der Empfänger nicht bekannt gegeben worden sei. Daher sei lediglich der Aufwand nicht anerkannt worden, welcher auf den Unterschiedsbetrag entfalle.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 162 BAO lautet:

"§ 162. (1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichne.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen."

Der Beschwerdeführer rügt zu Recht, die vom Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis aufgezeigte Unschlüssigkeit in der Begründung der Finanzlandesdirektion, dass es sich bei der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment um eine bloße "Briefkastenfirma" gehandelt habe, habe die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht ausräumen können.

Bereits im Vorerkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, die Annahme, die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment sei nicht die Empfängerin der Beträge, deren Absetzung beantragt wurde, setze voraus, dass es sich bei der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment um eine "Briefkastenfirma" handle, also um ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb habe und deswegen keine Leistung erbringen könne. Dieser Annahme widersprechen die Feststellungen und Annahmen der belangten Behörde, dass das österreichische Unternehmen O. einen Restposten an die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment geliefert habe, dass die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment vom Vorhandensein dieses Restpostens gewusst habe und dass sie - wenn auch über Anordnung - Bestellungen vorgenommen habe. Dass die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment in Liechtenstein keine Geschäftstätigkeit ausgeübt habe, reicht für die Eigenschaft einer "Briefkastenfirma" nicht aus. Eine "Briefkastenfirma" erschöpft sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung (vgl. die bei Beiser, Die Empfängerbenennung nach § 162 BAO, SWK 2000/35/36, 1410ff, insb. 1421, zitierte hg. Rechtsprechung). Ein "Zwischenschalten" eines Unternehmens zur Abwicklung von Geschäften lässt dieses Unternehmen noch nicht zur "Briefkastenfirma" werden. Die belangte Behörde verwechselt hier anscheinend die etwa für die Annahme eines Missbrauchs nach § 22 BAO bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen ausreichende Zwischenschaltung eines Unternehmens (welches durchaus eine Geschäftstätigkeit entfalten kann, vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 2006, 2003/13/0031) mit dem Vorliegen einer "Briefkastenfirma", welche überhaupt keine eigene Geschäftstätigkeit entfaltet.

Dass es sich bei der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment sohin um eine Gesellschaft gehandelt hätte, welche bloß als "Briefkasten" zu bezeichnen sei (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 2007, 2007/14/0007), hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Die Ausführungen der belangten Behörde über vermutete "Rückflüsse" von der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment können solche Feststellungen nicht ersetzen. Dass die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment keinen geschäftlichen Betrieb gehabt habe und deshalb die in Rede stehende Leistung (Verkauf und Lieferung der Operationsschürzen, die sie selbst beim Erzeuger, dem schwedischen Unternehmen G., eingekauft habe) nicht habe erbringen können (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2002/13/0145 und 0146), hat die belangte Behörde nicht festgestellt.

Die belangte Behörde hat daher keine ausreichenden Feststellungen getroffen, welche sie berechtigt hätten, iSd § 162 BAO nicht die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment als Empfängerin der Beträge anzusehen, deren Absetzung der Beschwerdeführer begehrt hatte.

Mit dem Vorerkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof bereits aufgezeigt, dass die von der Finanzlandesdirektion angenommene Abwicklung der Geschäfte allenfalls erlaubt hätte, die betriebliche Veranlassung der von der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment verrechneten Preise lediglich in der Höhe von deren Einstandspreisen anzuerkennen. Dies hätte jedoch unbestrittene Tatsachen oder klare Feststellungen erfordert.

Auch im nunmehr angefochtenen Bescheid fehlt es an solchen Feststellungen. Die Ausführungen im angefochtenen Bescheid, "selbst wenn die Angaben des H. Sch. zutreffen sollten, dass die Begünstigte" (Anmerkung: aus der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment) "in der vorgelegten Urkunde eine kanadische Staatsangehörige gewesen ist und nicht - wie zuvor behauptet - ein deutsches Konsortium Eigentümer der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment war, ist damit nicht bewiesen, dass nicht Rückflüsse an in Österreich ansässige eigentliche Geschäftsherren erfolgt sind, weil als Begünstigte auch Strohmänner eingesetzt werden können," bilden keine Feststellungen, dass ein solcher Rückfluss stattgefunden habe. Zu einer Feststellung eines Sachverhaltes genügt weder die Aussage, dass dieser nicht auszuschließen sei (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2005, 2004/14/0121), noch dass im Konjunktiv die Verwirklichung eines Sachverhaltes für möglich gehalten wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. November 2003, 2000/15/0076).

Die belangte Behörde schwächte ihre Begründung auch selbst ab, indem sie ausführte, dass Gründe für eine Pflicht zur Empfängerbenennung durch den Beschwerdeführer insofern vorgelegen seien, als "die genannten Tatsachen, Verhältnisse und Umstände für einen (zumindest teilweisen) Rückfluss des Erlöses der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment nach Österreich gesprochen" hätten. Somit kann von einer Feststellung, dass die als Betriebsausgaben nicht anerkannten Unterschiedsbeträge an den Beschwerdeführer zurückgeflossen wären, nicht gesprochen werden.

Die von der belangten Behörde ins Spiel gebrachte Möglichkeit, dass Rückflüsse nicht an den Beschwerdeführer erfolgt seien, er aber für die von ihm vorgenommene Gestaltung der Geschäftsabwicklung "vom eigentlich Begünstigten eine

entsprechende Provision erhalten" habe, würde die belangte Behörde im Übrigen auch nicht berechtigen, hinsichtlich der vom Beschwerdeführer der W - Warenhandelsgesellschaft bezahlten Preise die betriebliche Veranlassung für den Unterschiedsbetrag zwischen diesen Preisen und den Einstandspreisen der W - Warenhandelsgesellschaft zu verneinen. Diesfalls würden die vom Beschwerdeführer erhaltenen "Provisionen" seine Betriebseinnahmen um einen Betrag erhöhen, welcher aber nicht zwingend dem erwähnten Unterschiedsbetrag gleich kommen müsste.

Daher durfte die belangte Behörde ohne nachvollziehbare Sachverhaltsfeststellungen nicht davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer die gegenüber den Einstandspreisen der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment erhöhten, ihm weiter verrechneten Preise aus außerbetrieblichen Gründen deshalb bezahlt habe, weil aus einem solchen Rückfluss zur Gänze er oder ihm nahe stehende Personen begünstigt worden wären.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte nach § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. Dezember 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2005130030.X00

**Im RIS seit**

17.01.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

05.10.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

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