

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/9/13 2002/13/0190

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 13.09.2006

## Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;  
39/03 Doppelbesteuerung;

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §119 Abs1;  
BAO §166;  
BAO §21 Abs1;  
BAO §22 Abs1;  
BAO §23 Abs1;  
B-VG Art50;  
DBAbk Belgien 1973 Art12;  
DBAbk Belgien 1973;  
EStG 1972 §101 Abs1;  
EStG 1972 §99;  
EStG 1988 §100 Abs2;  
EStG 1988 §99;  
KStG 1966 §8 Abs1;  
KStG 1988 §8 Abs2;  
UStG 1972 §12 Abs2 Z2 lit a;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2002/13/0191 2002/13/0233 2002/13/0192

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel, LL.M., über die Beschwerden der

C GmbH in W, vertreten durch Dr. Franz Hofbauer, Rechtsanwalt in 3370 Ybbs, Hauptplatz 6, gegen die Bescheide

1. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 4. Juni 2002,

GZ. RV/135- 11/20/97, betreffend Umsatzsteuer 1985, 1987 bis 1992 und 1994, Körperschaftsteuer 1986 bis 1992, 1994 und 1995, Gewerbesteuer 1986 bis 1992 und 1994, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner 1988 bis 1. Jänner 1991, (hg. Zl. 2002/13/0190),

2. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 4. Juni 2002, GZ. RV 136-11/20/97, betreffend Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 bzw. § 99 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 für die Jahre 1986 bis 1991, (hg. Zl. 2002/13/0191),

3. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 4. Juni 2002, GZ. RV/136-11/20/97, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer hinsichtlich des Zeitraumes 1. Jänner 1985 bis 31. Dezember 1991, (hg. Zl. 2002/13/0192), und

4. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 20. November 2002, GZ. RV/135- 11/20/97, betreffend Berichtigung der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 4. Juni 2002, GZ. RV/135-11/20/97, hinsichtlich Umsatzsteuer 1985, 1987 bis 1991 und 1994, (hg. Zl. 2002/13/0233),

### **Spruch**

I. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den zu Zl. 2002/13/0233 angefochtenen Bescheid wird als unzulässig zurückgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

II. zu Recht erkannt:

Der mit der Beschwerde Zl. 2002/13/0190 angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1985, 1987 bis 1991 und 1994 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde zu Zl. 2002/13/0190 als unbegründet abgewiesen.

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

Der mit der Beschwerde zu Zl. 2002/13/0191 angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

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

Die Beschwerde zu Zl. 2002/13/0192 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Die beschwerdeführende GmbH hat ab dem Jahr 1985 Asphaltierungsarbeiten durchgeführt und in diesem Zusammenhang Spezialbitumen eingesetzt, zu dessen Herstellung auch Gummimehl Verwendung fand. Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war DI Tibor N; ihre Geschäftsanteile wurden treuhändig vom Rechtsanwalt Dr. Otto P. gehalten.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1984 bis 1992 wurde die Feststellung getroffen, dass Dr. Otto P. als Treuhänder für die in Vaduz situierte C-Consulting AG fungiert habe. Die C-Consulting AG sei im Prüfungszeitraum als Verkäuferin des aus den Niederlanden ("Fa. Vr.") und Italien ("Fa. Va.") bezogenen Gummimehls aufgetreten und habe hierfür einen einheitlichen Preis von 22 S pro kg verrechnet. Zum Teil habe die Beschwerdeführerin Gummimehllieferungen zu 22 S pro kg auch direkt von der Vr. bezogen. Erhebungen in den Niederlanden hätten ergeben, dass der tatsächliche Marktpreis bei 8,26 S pro kg liege. Soweit die Beschwerdeführerin Gummimehllieferungen unmittelbar von der Vr. um 22 S pro kg fakturiert erhalten habe, seien die Differenzbeträge auf 8,26 S pro kg der C-Consulting AG rückvergütet worden.

In rechtlicher Hinsicht folgerten die Prüfer aus dem festgestellten Sachverhalt, dass die Unterschiedsbeträge zwischen

dem fremdüblichen Preis und dem seitens der Beschwerdeführerin bezahlten Preis für Gummimehl verdeckte Ausschüttungen darstellten. Die auf die Gummimehllieferungen entfallende Einfuhrumsatzsteuer sei "gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1972" nicht abzugsfähig.

Weiters trafen die Prüfer die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin den speziellen Asphalt auf Grund eines mit der belgischen E. abgeschlossenen Lizenzvertrages vom 1. Oktober 1985 bzw. 22. November 1985 herstellen würde. Ab dem Wirtschaftsjahr 1986/87 seien die Lizenzgebühren von der Beschwerdeführerin jedoch an ihre Muttergesellschaft, die C-Consulting AG in Vaduz, gezahlt worden, wobei in den Fakturen auf den "Lizenzvertrag vom 22. November 1985" verwiesen worden sei. Es sei ein Preis von 35 US-\$ je Tonne plus ca. 10% Aufschlag, also 39 US-\$, in Rechnung gestellt worden. Ein entsprechender Lizenzvertrag zwischen dem belgischen Unternehmen und der C-Consulting AG Vaduz sei nicht vorgelegt worden. Der Differenzbetrag von 4 US-\$ je Tonne stelle nach Ansicht der Prüfer gleichfalls eine verdeckte Ausschüttung dar.

Die festgestellten verdeckten Ausschüttungen seien dem Gewinn der Beschwerdeführerin außerbilanziell hinzuzurechnen und der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Zudem seien die als angemessen bewerteten Teile der Lizenzzahlungen gemäß "§ 99 Abs. 1 Z 2 EStG mit 25%" zu versteuern.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüfer an und erließ teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1985, 1987 bis 1992, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide 1986 bis 1992 sowie Bescheide betreffend Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1988 bis ab dem 1. Jänner 1991. Weiters wurde hinsichtlich der festgestellten verdeckten Ausschüttungen die Haftung für die Abfuhr von Kapitalertragsteuer und hinsichtlich der Zahlung von Lizenzgebühren die Haftung für den Steuerabzug gemäß § 99 EStG geltend gemacht.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin vor allem gegen die Annahme verdeckter Ausschüttungen im Zusammenhang mit dem Einkauf von Gummimehl. Die Abgabenbehörde habe die zur Anwendung gekommenen Verrechnungspreise für Gummimehllieferungen als nicht fremdüblich eingestuft und in diesem Zusammenhang entsprechende Gewinnzurechnungen vorgenommen. Diese Vorgangsweise verstoße gegen den vom Fürstentum Liechtenstein gemachten Verwendungs- und Verwertungsvorbehalt im Zusammenhang mit dem am 5. Februar 1993 seitens Österreichs gestellten Rechtshilfeersuchen. Die Untersuchungsrichterin beim Landesgericht Innsbruck habe in einer Stellungnahme gegenüber dem Fürstentum bzw. dem Fürstlich Liechtensteinischen Landgericht die Erklärung abgegeben, dass "durch die unterfertigte Untersuchungsrichterin gewährleistet werden (könne), dass diese Unterlagen nicht den Finanzbehörden zur Verfügung gestellt und im Finanzstrafverfahren verwertet werden". Die Untersuchungsrichterin habe damit nicht nur hinsichtlich der Nichtverwertung eine Garantie gegenüber Liechtenstein abgegeben, sondern vielmehr auch ausdrücklich und verbindlich erklärt, dass die beschlagnahmten Unterlagen den Finanzbehörden nicht zur Verfügung stehen würden. Für Liechtenstein sei diese sehr weitreichende Erklärung letztlich wohl ausschlaggebend dafür gewesen, dem Rechtshilfeersuchen stattzugeben und Unterlagen zu übermitteln bzw. Zeugeneinvernahmen in Liechtenstein durchzuführen.

Die Untersuchungsrichterin habe einen sehr umfassenden und weitreichenden Vorbehalt abgegeben, was insbesondere die Zielsetzung erkennen lasse, dass auch die Interessen der von finanzstrafrechtlicher Verfolgung bedrohten Personen sehr umfassend und weitreichend unter Schutz gestellt werden sollten. Ein derart umfassender Schutz sei aber nur sicherzustellen, wenn gewährleistet sei, dass die unter Vorbehalt zur Verfügung gestellten Unterlagen auch nicht in mittelbarer Weise Verwendung fänden, etwa in der Form, dass hieraus gewonnene Erkenntnisse zum Anlass für neue Sachverhaltserhebungen genommen und auf diese Weise die unter Vorbehalt bereitgestellten Unterlagen letztlich doch verwendet würden. Auf Grund der gewählten Formulierung des Vorbehaltes sei es unumgänglich notwendig, dass die mit finanzstrafrechtlichen Belangen befassten Ermittlungsorgane keinerlei Einsicht in die vorbehaltenen Aktenteile haben dürften und dass jedenfalls auch jene Aktenteile den Finanzbehörden vorzuenthalten seien, die sich auf beschlagnahmte Unterlagen bezögen. Nur eine derart strikte Trennung gewährleiste, dass weder eine direkte noch indirekte oder mittelbare Verwertung der vorbehaltenen Aktenteile erfolgen könne.

Die eingesehenen Gerichtsakten würden jedoch dokumentieren, dass die Untersuchungsrichterin überaus eng mit den zahlreichen involvierten Finanzbehörden zusammengearbeitet habe. In diesem Zusammenhang sei etwa Organen der

Finanzverwaltung ausdrücklich die Gewährung von Akteneinsicht zugesagt worden, hätten nachweislich gemeinsame Besprechungen stattgefunden und seien die Erhebungen in Holland ausschließlich von Organen der Finanzverwaltung durchgeführt worden. Derartige Erhebungen hätten sinnvollerweise nicht durchgeführt werden können, wenn den Organen der Abgabenbehörde nicht auch der Inhalt wesentlicher Gerichtsakten, insbesondere auch der beschlagnahmten Unterlagen aus Liechtenstein, zugänglich gemacht worden wäre. Im gesamten Gerichtsakt finde sich in diesem Zusammenhang nur ein einziger Hinweis darauf, dass die Untersuchungsrichterin Organe der Finanzbehörde auf das Verwertungsverbot hinsichtlich der in Liechtenstein beschlagnahmten Unterlagen hingewiesen habe. Auch in diesem Zusammenhang sei es aber verabsäumt worden, den Inhalt des vom Fürstentum Liechtenstein gemachten Vorbehaltes entsprechend zu erläutern bzw. die Organe der Finanzverwaltung über die konkrete Umsetzung des Verwertungsverbotes zu belehren. Die Untersuchungsrichterin habe es offensichtlich auch verabsäumt, organisatorische Vorkehrungen bezüglich der Durchsetzung des Verwendungs- bzw. Verwertungsverbotes vorzusehen. Den Finanzbeamten hätten weder die in Liechtenstein beschlagnahmten Aktenteile noch solche Unterlagen zugänglich gemacht werden dürfen, die einen Bezug zu den in Liechtenstein beschlagnahmten Akten aufwiesen. Letztlich hätte dies auch in einer Form geschehen müssen, dass die Einhaltung des Verwertungsverbotes für die steuerlichen Vertreter nachvollziehbar dokumentiert und nachweisbar sei. Die Untersuchungsrichterin sei zudem mit einem Organwalter des Finanzamtes Innsbruck verheiratet. Es sei zu prüfen, ob das Verhalten der Untersuchungsrichterin im Einklang mit ihren Dienstpflichten stehe.

Nicht zuletzt lege auch die Chronologie der Betriebsprüfung den Schluss nahe, dass den Finanzbehörden die in Liechtenstein beschlagnahmten Unterlagen zur Verfügung gestanden seien und in der Folge auch bei der Planung der weiteren Prüfungsschritte Verwendung gefunden hätten. Die Prüfung habe zwar schon im Juli 1992 begonnen, entscheidende Prüfungshandlungen seien aber erst ab Oktober 1993 gesetzt worden. Zu diesem Zeitpunkt seien auch bereits wesentliche Teile des Rechtshilfeersuchens an Liechtenstein, insbesondere auch die beantragten Kontenöffnungen und auch näher bezeichnete Zeugenaussagen in der Verfügung des Landesgerichtes Innsbruck und offensichtlich auch der Finanzbehörden gestanden. Bereits im Jänner 1993 habe es Mutmaßungen über Steuerumgehungen der Beschwerdeführerin gegeben. Konkrete Schritte, insbesondere umfangreiche Vorhalte an die Beschwerdeführerin, seien ungeachtet dessen erst viel später, nämlich zu einem Zeitpunkt gesetzt worden, als die aus Liechtenstein erhaltenen Unterlagen offenbar ausgewertet gewesen seien. Dass dem Verwertungsverbot nur geringe bzw. keine Beachtung geschenkt worden sei, habe die Beschwerdeführerin auch Gesprächen mit Prüfern entnehmen können, in denen diese Zweifel daran geäußert hätten, ob das Verwertungsverbot im Rahmen abgabenbehördlicher Prüfungen überhaupt zu beachten sei, weil die innerstaatlichen Rechtsvorschriften (BAO und Finanzstrafgesetz) ein Verwertungsverbot nicht vorsähen. Schließlich würden auch einzelne Formulierungen des an die Niederlande gestellten Rechtshilfeersuchens belegen, dass die Ermittlungsorgane bereits entsprechende Kenntnisse aus Liechtenstein gehabt haben müssten. Daraus folge, dass auch die im Zusammenhang mit dem Rechtshilfeersuchen Holland gewonnenen Erkenntnisse im Rahmen der Beweiswürdigung nicht hätten verwendet werden dürfen.

Die Abgabenbehörde gehe weiters zu Unrecht davon aus, dass die Beschwerdeführerin ein Tochterunternehmen der C-Consulting AG sei. Diese Einstufung gehe auf eine Auskunft des Treuhänders Dr. P. zurück. Dessen Auskunftsschreiben trage das Datum 15. September 1992, enthalte aber keinerlei Angaben darüber, für welchen Zeitraum er die Anteile an der Beschwerdeführerin treuhändig für die C-Consulting AG gehalten habe. In diesem Zusammenhang sei überdies zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Hauptverhandlung beim Landesgericht Innsbruck eine eidesstattliche Erklärung des Diplomaten Taoufik El G. vorgelegt worden sei, wonach dieser als Privatperson Alleineigentümer und Alleinnutznieder der Anteile an der C-Consulting AG gewesen sei. Darüber hinaus habe Taoufik El G. erklärt, dass die C-Consulting AG die Anteile an der Beschwerdeführerin nur treuhändig für einen Kunden halte und verwalte. Folge man dieser Erklärung, so könne für keinen Zeitpunkt des Prüfungszeitraumes vom Vorliegen verbundener Unternehmen ausgegangen werden. Damit könnten auch keine Korrekturen des Verrechnungspreises vorgenommen werden.

Davon abgesehen hätten die Prüfer ihre Beurteilung auf Grundlage der sogenannten Preisvergleichsmethode getroffen. Der OECD-Steuerausschuss behandle in seinem Bericht jedoch auch die sogenannte Wiederverkaufspreismethode, bei dieser Methode konkretisiere sich der Fremdvergleichsgrundsatz dadurch, dass dem abhängigen Konzernunternehmen letztlich die Erzielung einer angemessenen Gewinnspanne ermöglicht werde, wobei die Angemessenheit subsidiär auch anhand eines Fremdvergleiches überprüft werde. Die Gewinnspanne, die das

liefernde Unternehmen in diesem Zusammenhang erziele, sei bei dieser Methode völlig belanglos. Dem liefernden Konzernunternehmen werde damit durchaus auch die Erzielung einer überproportionalen Gewinnspanne zugestanden, sofern dem leistungsempfangenden Unternehmen zumindest eine angemessene bzw. branchenübliche Spanne verbleibe. Dem Unternehmer stehe grundsätzlich die Wahl frei, welcher der vom OECD-Steuerausschuss vorgeschlagenen Standardmethoden er im Einzelfall den Vorzug gebe.

Zieht man die Ergebnisse der Beschwerdeführerin in Betracht, werde unmittelbar einsichtig, dass das Unternehmen nach einer offenbar schwierigen Anlaufphase (insbesondere einem im Jahr 1986 erzielten Verlust) zumindest in den Wirtschaftsjahren 1987, 1988 und 1991 respektable Gewinne habe erzielen können. Damit sei nachgewiesen, dass der Beschwerdeführerin zumindest in diesen Jahren auch angemessene Handelsspannen vom Lieferanten zugestanden worden seien. Nachdem auch in den Jahren 1989 und 1990 dieselben Verrechnungspreise zur Anwendung gekommen seien, könnten die teilweise negativen Ergebnisse dieser Jahre nicht ohne Weiteres der Verrechnungspreisproblematik zugerechnet werden.

Selbst für den Fall, dass eine solche Analyse ergeben sollte, dass der Beschwerdeführerin zu geringe Spannen zugestanden worden seien, würden die von den Prüfern vorgenommenen Berichtigungen zu geradewegs gegenläufigen Folgen, nämlich völlig marktfremden Ergebnissen bei der Beschwerdeführerin führen. Die von der österreichischen Seite vorgenommenen Adaptierungen des Gummimehlverrechnungspreises stünden auch in deutlichem Widerspruch zu jener Beurteilung, wie sie in der gleichen Sache von den deutschen Steuerbehörden getroffen worden sei. Die deutschen Behörden hätten die Frage der Verrechnung zwischen der C-Consulting AG und deren deutschem Tochterunternehmen auf der Grundlage der Kostenaufschlagsmethode gelöst.

Die Abgabenbehörde übersehe weiters, dass der C-Consulting AG die von den Prüfern angenommene Gewinnspanne gar nicht verblieben sei. Die C-Consulting AG habe nämlich ihrerseits umfangreiche Kosten zu tragen gehabt, die zu einer entsprechenden Schmälerung ihres Gewinnes geführt hätten. "Risikoseitig" sei insbesondere das gewaltige Gewährleistungsrisiko hervorzuheben, das sich für die C-Consulting AG im Gefolge des Einsatzes einer neuen Technologie ergeben habe. Zu dieser Frage sei der Abgabenbehörde auch eine schriftliche Stellungnahme übergeben worden, die von den Organen der Betriebsprüfung aber in keiner Weise gewürdigt worden sei. Zu betonen sei in diesem Zusammenhang auch die Tatsache, dass die Vr. im Gefolge von Qualitätsproblemen bei den Gummimehllieferungen als Lieferant der C-Consulting AG ausgeschieden sei. Zur weiteren Untermauerung der überaus realen Risiken liege der Berufung auch ein Akt bei, in dem seitens der C-Consulting AG, aber auch von Seite des ehemals verantwortlichen Vertreters vom belgischen Lizenzgeber auf die Problematik des Gewährleistungsrisikos hingewiesen werde. Überdies sei dem Akt zu entnehmen, dass auch bei der Beschwerdeführerin konkrete Schadensfälle eingetreten seien, die jeweils im Wege entsprechender Rechnungsabstriche von der C-Consulting AG getragen worden seien. Die pauschalen Berechnungen der Prüfer seien damit schon allein deswegen falsch, weil auch diese Rechnungsabstriche nicht beachtet worden seien. Dass die C-Consulting AG nicht nur Gewährleistungsrisiken und hieraus resultierende Kosten, sondern insbesondere auch erhebliche Vertriebsaufwendungen zu tragen gehabt habe, könne u.a. auch aus den Akten beim Landesgericht Innsbruck leicht nachvollzogen werden. So gehe aus den Akten beispielsweise hervor, dass die C-Consulting AG namhafte Beträge an die italienische Va. bezahlt habe. Zu untersuchen sei auch, ob möglicherweise Rückflüsse an Personen im Umfeld des holländischen Lieferanten stattgefunden hätten.

Zusammenfassend werde zu diesem Punkt daher beantragt, jenen Verrechnungspreis, wie er der Beschwerdeführerin tatsächlich von der C-Consulting AG in Rechnung gestellt worden sei, anzuerkennen.

Auch im Zusammenhang mit der Bezahlung von Lizenzgebühren werde das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen bestritten. Wie bereits ausgeführt, könne die Beschwerdeführerin nicht als abhängiges Unternehmen der C-Consulting AG beurteilt werden. Die Verrechnung eines Zuschlages in Höhe von 10 % auf die Eigenkosten erscheine überdies jedenfalls im Einklang mit den internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen, insbesondere auch der sehr gebräuchlichen Kostenaufschlagsmethode. Nachdem von Seite der Prüfer auch keine Missbrauchsabsicht angenommen worden sei, werde beantragt, von diesen Zurechnungen Abstand zu nehmen.

Was die Festsetzung von Umsatzsteuer anbelange, bezweifle die Beschwerdeführerin überdies die rechtliche Beurteilung der Prüfer. Diese hätten festgestellt, dass der Verrechnungspreis um mehr als die Hälfte überhöht und deshalb gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 ein Vorsteuerabzug nicht zustehe. Da unstrittig sei, dass der Einkauf des

Gummimehls als solcher ausschließlich betrieblich veranlasst gewesen sei, widerspreche es der Systematik des Umsatzsteuergesetzes, auch jene Vorsteueranteile nicht zum Abzug zuzulassen, die eindeutig betrieblich veranlasst seien.

Hinsichtlich der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG sei eine Kürzung des Steuerabzuges auf Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein offenbar deshalb verneint worden, weil der C-Consulting AG nach Einschätzung der Abgabenbehörde keine Abkommensberechtigung zukomme. Folge man aber der Ansicht der Prüfer, dass eine Lizenzvereinbarung nur zwischen der Beschwerdeführerin und dem belgischen Unternehmen bestehe, müssten die Lizenzzahlungen der Beschwerdeführerin an die C-Consulting AG als solche an das belgische Unternehmen verstanden werden. Solcherart kämen die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Belgien und Österreich zur Anwendung. Art. 12 dieses Doppelbesteuerungsabkommens sehe eine vollständige Befreiung vom Abzug gemäß § 99 EStG vor. Es werde daher auch unter diesem Gesichtspunkt beantragt, keine Abzugsteuer gemäß § 99 EStG vorzuschreiben.

In der Folge erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer 1994 sowie Körperschaftsteuer 1995, in denen den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung folgend Korrekturen des Verrechnungspreises für Gummimehl durchgeführt und die geltend gemachten Einfuhrumsatzsteuern im Zusammenhang mit den strittigen Geschäftsbeziehungen zur C-Consulting AG nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Auch gegen diese Bescheide berief die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf das für die Vorjahre erstattete Vorbringen.

In ihrer Stellungnahme zu den Berufungen verwiesen die Prüfer u. a. darauf, dass es sich nach ihren Feststellungen bei der C-Consulting AG um eine Domizilgesellschaft handle. Die Behauptungen des Taoufik El G., die nicht im Original und ohne Unterschrift bzw. beglaubigte Übersetzung vorlägen, würden von keinen weiteren Beweismitteln gestützt. Der Name sei im Laufe des jahrelangen Prüfungsverfahrens nie erwähnt worden, wiewohl seitens der Prüfer wiederholt Ersuchen um Offenlegung der Beteiligungsverhältnisse ergangen seien. Aus den schriftlichen Stellungnahmen des Treuhänders Rechtsanwalt Dr. P. in Verbindung mit den Angaben des Geschäftsführers DI Tibor N. ergebe sich, dass Dr. P. bei der Firmengründung für die T. GmbH und nach Verkauf derselben im Jahr 1986 für die C-Consulting AG als Treuhänder fungiert habe. Die Angaben des Taoufik El G. widersprächen der schriftlichen Stellungnahme des ausgewiesenen Treuhänders Dr. P., wonach er die Treuhandschaft für die C-Consulting AG ausübe. Das Schreiben des Dr. P. vom 15. September 1992 sei vom Inhalt und aus dem angefragten Zusammenhang in Verbindung mit den Angaben des Geschäftsführers DI Tibor N. sowie den übrigen Prüfungsfeststellungen klar. Nach den Erkenntnissen der Betriebsprüfung habe DI Anton T. bei der Beschwerdeführerin und der C-Consulting AG die entscheidende Stellung innegehabt.

Die ungewöhnliche Preisgestaltung für den Bezug von Gummimehl sei bereits bei Beginn der Betriebsprüfung aufgefallen, weil bei den Frachtbegleitpapieren der Beschwerdeführerin zu einer Lieferung der C-Consulting AG die Kopie einer Rechnung des italienischen Produzenten Va. vom 15. Juni 1989 vorgefunden worden sei, auf der ein Preis von umgerechnet rund 5,30 S pro kg ausgewiesen werde. Demgegenüber sei von der fakturierenden C-Consulting AG für die gleiche Lieferung wie seit Jahren ein Kilopreis von 22 S verrechnet worden. Bei Einsichtnahme in die sichergestellten Geschäftsunterlagen der Beschwerdeführerin seien drei weitere Kopien der italienischen Originalrechnungen mit einem Kilopreis von ebenfalls umgerechnet rund 5,30 S vorgefunden worden. Auf entsprechenden Vorhalt habe die Beschwerdeführerin auf Eingangsrechnungen der niederländischen Vr. hingewiesen, in denen ein Preis von gleichfalls 22 S pro kg aufscheine, und gemeint, dabei würde es sich um den üblichen Marktpreis handeln. Erhebungen bei der mit den Lieferungen befassten Spedition hätten weitere Kopien italienischer Begleitdokumente hervorgebracht, aus denen ein Kilopreis von 5,19 bis 5,59 S in den Jahren 1987 bis 1989 hervorgehe. Weitere bei der Beschwerdeführerin sichergestellte Rechnungen hätten gezeigt, dass Gummimehl bereits im Mai 1984 zu ähnlich günstigen Bedingungen (Kilopreis in etwa 5,29 S) geliefert worden sei.

Über Vorhalt dieser Erhebungsergebnisse habe die Beschwerdeführerin keine plausible Erklärung der Einkaufspreise geben können. Insbesondere habe sie auch keine Auskunft über den Beginn der Geschäftsbeziehung zur Vr. und der C-Consulting AG erteilt. Vor diesem Hintergrund sei eine Aufklärung beim niederländischen Lieferanten unumgänglich notwendig gewesen. Mit Ersuchen vom 2. Mai 1994 sei das Gericht der Anregung der Betriebsprüfung gefolgt und seien die entsprechenden Auskünfte von den befassten Rechtshilfebehörden in den Niederlanden im November 1994

- wegen der Komplexität der Zusammenhänge unter Beiziehung von mit den Ermittlungen befassten Organen der österreichischen Finanzverwaltung - bei der Vr. eingeholt worden. Dabei sei festgestellt worden, dass die Vr. im betreffenden Zeitraum Gummimehl in der gleichen Zusammensetzung in verschiedene Länder Europas frei Baustelle bzw. frei Grenze des Bestimmungslandes zu einem Preis von umgerechnet rund 8,26 S geliefert habe. Über Initiative des DI Anton T. habe die Vr. Fakturen mit einem Preis von 22 S pro kg ausgefertigt und insbesondere Anfang 1987 auch direkt an die Beschwerdeführerin versandt bzw. mit dieser verrechnet. Gleichzeitig sei eine Gutschrift "intern" ausgefertigt und auf Grund der gleichen Vereinbarung an die C-Consulting AG der zuviel fakturierte Betrag rückbezahlt worden, sodass tatsächlich nur der vereinbarte Fixpreis von 8,26 S bei der Vr. verblieben sei. Laut ihrer Auskunft habe die Direktion der Vr. diese Art der Fakturierung nach einiger Zeit gestoppt. Daraufhin sei über Wunsch von DI Anton T. ab etwa Juni 1987 über die C-Consulting AG zum vereinbarten "Netto-Fix-Preis" von 8,26 S fakturiert bzw. abgerechnet worden.

Die "nahestehende Domizilfirma" sei etwa seit 1986 "bei im Wesentlichen gleichen Liefer- und Abwicklungsvorgängen als Fakturaussteller bzw. Zwischenverrechnungsstelle involviert worden". Für den Prüfungszeitraum habe die Beschwerdeführerin keine klaren und eindeutigen Unterlagen bezüglich der Aktivitäten der C-Consulting AG vorgelegt. Insbesondere seien trotz wiederholter Aufforderung seitens der Prüfer keine Nachweise von Aufwendungen der C-Consulting AG bezüglich des Gummimehlgeschäftes für den Prüfungszeitraum vorgelegt worden. Den nunmehr von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Zahlungen an die Va. sei bereits insoweit Rechnung getragen worden, als der von der Vr. verrechnete Preis und nicht der wesentlich geringere Preis der Va. als fremdüblich angesehen worden sei. Im Hinblick auf die Rechtsprechung zu Vereinbarungen unter nahestehenden Personen könnten aus den mit der Berufung vorgelegten Korrespondenzstücken aus dem Jahre 1993 keine rückwirkenden Schlussfolgerungen abgeleitet werden. Die Wiederverkaufspreismethode sei nicht anzuwenden, weil die Beschwerdeführerin das Gummimehl nicht wiederverkauft, sondern verarbeitet habe. Im Übrigen würden auch die OECD-Richtlinien auf den Vorrang der Preisvergleichsmethode gegenüber den anderen Standardmethoden verweisen.

Hinsichtlich der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG sei die Betriebsprüfung von einer Übertragung der Lizenzrechte von der Beschwerdeführerin an die C-Consulting AG und nicht vom Vorliegen eines Scheingeschäftes ausgegangen. Ein "nachträgliches Abgehen von der damals vorgenommenen zivilrechtlichen Vorgangsweise und der darauf basierenden steuerlichen Zurechnung" ergebe sich nach Ansicht der Prüfer aus dem nunmehrigen Vorbringen nicht.

Auch die Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Innsbruck gab zur Berufung der Beschwerdeführerin eine Stellungnahme ab, in der u.a. ausgeführt wurde, dass das Finanzamt Innsbruck vom Landesgericht Innsbruck mit finanzstrafrechtlichen Ermittlungen in einem näher bezeichneten Wirtschaftsverfahren beauftragt worden sei. In diesem Verfahren seien zahlreiche Firmen und Personen involviert gewesen, u.a. auch die Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin sei zum damaligen Zeitpunkt durch die Großbetriebsprüfung Körperschaften geprüft worden. Bereits die Einsichtnahme in die Unterlagen der Beschwerdeführerin im Mai 1993 habe konkrete Anhaltspunkte dafür ergeben, dass grobe Unstimmigkeiten in Bezug auf die angesetzten Einkaufspreise vorlägen. Während die Beschwerdeführerin das Gummigranulat von der C-Consulting AG um einen Kilopreis von 22 S bezogen habe, habe der italienische Erzeuger Va. das gleiche Produkt im gleichen Jahr 1987 um umgerechnet 5,55 S an die C-Consulting AG bzw. im Jahr 1984 um rund 4,50 S geliefert. Außerdem habe die Beschwerdeführerin an die C-Consulting GmbH in Frankfurt Gummigranulat weiterverkauft und dafür nur rund 14 S pro kg verrechnet, somit weit unter dem offiziellen Einstandspreis geliefert. Die entsprechenden Belege stammten keineswegs aus Unterlagen des Landesgerichtes Innsbruck oder den nur unter Fiskalvorbehalt von der Liechtensteinischen Justiz im Rechtshilfeweg beschlagnahmten Unterlagen der C-Consulting AG, sondern aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers, somit aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin. Allein daraus habe sich bereits der dringende Verdacht ergeben, dass unter Einschaltung einer liechtensteinischen Briefkastenfirma Gewinne steuerschonend ins Ausland verlagert und dadurch der Besteuerung im Inland entzogen werden sollten. Es widerspreche nämlich jeder wirtschaftlichen Logik, wenn einerseits zwischen Unternehmen, die angeblich voneinander unabhängig seien, ohne jegliche glaubwürdige Veranlassung Verlustgeschäfte getätigt würden und andererseits an einer Einkaufsquelle festgehalten werde, wenn ein wesentlich billigerer Lieferant (Vr. bzw. Va.) bekannt sei. Als äußerst ungewöhnlich sei auch der Umstand zu werten, dass sich bei den Unterlagen der Beschwerdeführerin Rechnungen der Vr. an die C-Consulting AG befunden hätten, wenn zwischen der C-Consulting AG und der Beschwerdeführerin "normale Geschäftsbeziehungen als Lieferant und Abnehmer" bestanden hätten.

Von Anfang an sei DI Anton T. als Hauptverdächtiger betrachtet worden. Es wäre daher geradezu absurd anzunehmen, es hätte der Unterlagen aus Liechtenstein bedurft, um den vorliegenden Fall als Versuch zu erkennen, Gewinne zur Steuervermeidung ins Ausland zu verlagern. Da das Fürstentum Liechtenstein bei der Erfüllung der gerichtlich ersuchten Rechtshilfe einen Fiskalvorbehalt gemacht habe, habe es anderer Beweismittel bedurft, um den von Anfang an bestehenden Verdacht zu erhärten. Den Prüfern des Finanzamtes sei das Wesen eines Verwertungsverbotes bekannt, sodass es keiner, womöglich noch mehrfach wiederholten Belehrung durch die verfahrensleitende Untersuchungsrichterin bedurft habe. Eine Durchsicht der in Vaduz beschlagnahmten Unterlagen sei zu keinem Zeitpunkt auch nur angestrebt worden. Schließlich habe es immer noch die Möglichkeit gegeben, die notwendigen Beweise im Wege von Hausdurchsuchungen im Inland oder bei der Vr. sicherzustellen.

Nachdem die Beschwerdeführerin den Stellungnahmen der Prüfungsorgane im Wesentlichen mit einer Wiederholung des bereits Vorgebrachten entgegentrat, entschied die belangte Behörde mit dem zur ZI. 2002/13/0190 angefochtenen Bescheid über die Berufungen betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent, wobei den Berufungen in wesentlichen Teilen ein Erfolg versagt blieb und die Bescheide teilweise abgeändert wurden.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und rechtlichen Ausführungen zum Wesen verdeckter Ausschüttungen führte die belangte Behörde begründend aus, dass der in der Berufung geäußerte Vorwurf eines Verstoßes gegen den von Liechtenstein anlässlich der Gewährung von Rechtshilfe abgegebenen Fiskalvorbehalt nicht als erwiesen angenommen werden könne. Bereits zu Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung im Herbst 1992 habe sich abgezeichnet, dass die Höhe des von der Beschwerdeführerin an die C-Consulting AG und die niederländische Vr. gezahlten Preises für Gummimehl in Höhe von 22 S den zentralen Prüfungsschwerpunkt bilden werde. Die Prüfer hätten in den Unterlagen der Beschwerdeführerin bei den Frachtbegleitpapieren zu den Gummimehllieferungen die Kopie einer Rechnung des italienischen Produzenten Va. vom 15. Juni 1989 vorgefunden, in welcher ein Preis von umgerechnet 5,30 S pro kg aufgeschienen sei. Demgegenüber habe die C-Consulting AG dasselbe Gummimehl seit Jahren mit 22 S pro kg fakturiert. Über Vorhalt dieses Umstandes habe die Beschwerdeführerin auf die im Rechenwerk aufscheinenden Gummimehllieferungen der niederländischen Vr. zu einem Preis von 22 S verwiesen und mitgeteilt, dass dies wohl der übliche Marktpreis gewesen sei. Im Zuge von Recherchen der Prüfer bei der mit der Abwicklung von Gummimehllieferungen an die Beschwerdeführerin befassten Spedition F. seien weitere Kopien italienischer Frachtbegleitdokumente vorgefunden worden, welche Kilopreise für Gummimehl in der Bandbreite von 5,19 S bis 5,59 S in den Jahren 1987 bis 1989 ausgewiesen hätten. Solcherart erschienen die von der Beschwerdeführerin an die C-Consulting AG und die niederländische Vr. bezahlten Kaufpreise ungewöhnlich hoch. Im Wirtschaftsleben sei es nicht üblich, dass ein Großabnehmer eines Produktes keine Preisvergleiche am Markt anstelle, und es habe auch die Beschwerdeführerin dafür keine Erklärung gegeben. Für die abgabenbehördliche Prüfung habe sich damit die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen ergeben. Dass die Beschwerdeführerin ihr um 22 S pro kg erworbenes Gummimehl um 14 S pro kg an die C-Consulting GmbH in Frankfurt verkauft habe, sowie bei der Beschwerdeführerin vorgefundene Rechnungen der Vr. an die C-Consulting AG in Vaduz seien zusätzliche Gründe gewesen, um vom Vorliegen einer aufklärungsbedürftigen Kaufpreisgestaltung auszugehen, wobei sich als Ausgangspunkt sachdienlicher Ermittlungshandlungen der niederländische Gummimehlerzeuger Vr. angeboten habe.

Mit dem Einwand, dass es eine Zusammenarbeit zwischen der zuständigen Untersuchungsrichterin beim Landesgericht Innsbruck und der Finanzverwaltung gegeben habe und Organe der Finanzverwaltung dabei auch Einsicht in die Gerichtsakten gewährt worden sei, werde nicht aufgezeigt, dass ein Verstoß gegen den vom Fürstentum Liechtenstein gemachten Fiskalvorbehalt vorliege. Ob einzelne Organe der Finanzverwaltung im Wege der Akteneinsicht auch die Ergebnisse der Kontenöffnungen im Fürstentum Liechtenstein zur Kenntnis hätten nehmen können, könne im gegebenen Zusammenhang dahingestellt bleiben, weil sich die Erforderlichkeit von Erhebungen bei der Vr. in den Niederlanden wie aufgezeigt jedenfalls nicht auf Grund der zur Verfügung gestellten liechtensteinischen Unterlagen ergeben habe. Auch entspreche es der Praxis, dass sich umfangreiche Betriebsprüfungen über einen längeren Zeitraum erstreckten und dass in Prüfungsfällen mit Bezug zu gerichtsanhängigen Fällen aus ökonomischen Gründen zwecks allfälliger Berücksichtigung verwertbarer Ergebnisse der gerichtlichen Untersuchungen mit dem Fortgang der Prüfungshandlungen zugewartet werde. Da im Beschwerdefall eine Verwertung der vom Fürstentum Liechtenstein dem Landesgericht Innsbruck unter Fiskalvorbehalt zur Verfügung gestellten und daher



einem Beweisverwertungsverbot unterliegenden Unterlagen durch die Finanzverwaltung nicht zulässig gewesen sei, seien die Ermittlungen der Betriebsprüfung planmäßig bei der niederländischen Vr. fortzuführen gewesen, wie dies auch getan worden wäre, wenn es kein Verfahren bei Gericht gegeben hätte.

Zur Frage des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die belangte Behörde nehme es als erwiesen an, dass es sich bei der Beschwerdeführerin und der C-Consulting AG in Vaduz um verbundene Unternehmen handle. DI Tibor N. habe anlässlich seiner Vernehmung als Zeuge im Strafverfahren vor dem Landesgericht Innsbruck am 27. Juni 1991 zur C-Consulting AG ausgesagt, dass er von DI Anton T. erfahren habe, dass im Jahr 1986 ein Anteilsverkauf stattgefunden habe und nunmehr die C-Consulting AG Eigentümerin der Beschwerdeführerin sei. Diese Aussage sei auf Grund der Funktion des DI Tibor N. als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nicht anzuzweifeln. Sie werde auch durch die Auskunft des Rechtsanwaltes Dr. P. bestätigt, welcher mit Schreiben vom 15. September 1992 auf Anfrage der Betriebsprüfung mitgeteilt habe, dass er die Anteile an der Beschwerdeführerin treuhändig für die C-Consulting AG in Vaduz halte. Im Zusammenhalt der beiden Aussagen ergebe sich weiters, dass im Zeitraum 1986 bis zum Zeitpunkt der Auskunftserteilung im Jahr 1992 keine Änderung der Eigentumsverhältnisse eingetreten sei.

Zum Hinweis der Beschwerdeführerin auf die dem Landesgericht Innsbruck vorgelegte eidesstattliche Erklärung des tunesischen Diplomaten Taoufik El G., wonach dieser als Privatperson Alleineigentümer und Alleinnutznieder der Anteile an der C-Consulting AG in Vaduz sei und die C-Consulting AG die Anteile an der Beschwerdeführerin nur treuhändig für "einen Kunden" halte und verwalte, sei festzustellen, dass diese Erklärung auf Grund ihrer Unbestimmtheit - der konkrete Kunde werde nicht genannt - nicht als geeignetes Mittel zur Glaubhaftmachung des Fehlens einer Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der C-Consulting AG gewertet werden könne. Auch die Tatsache, dass diese eidesstattliche Erklärung des Taoufik El G. nicht im Original vorliege, keine Unterschrift aufweise, es sich dabei nicht um eine beglaubigte Übersetzung handle und sie durch keine ihren Inhalt stützenden Beweismittel ergänzt werden könne, bewirke ihre fehlende Eignung zur Glaubhaftmachung des darin Bestätigten. Die belangte Behörde gehe daher vom Vorliegen einer Mutter-Tochter-Beziehung zwischen C-Consulting AG und der Beschwerdeführerin aus. Daher seien die Geschäftsbeziehungen auf ihre Fremdüblichkeit zu überprüfen.

Die Prüfer hätten den Differenzbetrag zwischen dem der Beschwerdeführerin von der C-Consulting AG in Rechnung gestellten Kilopreis von 22 S und dem dieser vom Erzeuger Vr. verrechneten Marktpreis von 8,26 S als verdeckte Ausschüttung angesetzt. Auch in Fällen der Rechnungslegung durch die niederländische Vr. an die Beschwerdeführerin sei eine verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe angenommen worden, weil bei der Vr. erhoben worden sei, dass von der Vr. tatsächlich nur ein Betrag von 8,26 S pro kg Gummimehl vereinnahmt worden und der Differenzbetrag auf die der Beschwerdeführerin fakturierten 22 S pro kg der C-Consulting AG als Gutschrift gewährt worden sei.

Zum Berufungsvorbringen sei festzustellen, dass den von der OECD festgelegten Verrechnungspreisgrundsätzen zu entnehmen sei, dass die Preisvergleichsmethode immer dann, wenn vergleichbare Fremdgeschäfte vorhanden seien, die "direkteste" und verlässlichste Methode zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes darstelle und ihr folglich in derartigen Fällen vor allen anderen Methoden der Vorzug zu geben sei. Das Berufungsvorbringen, der von der Betriebsprüfung ermittelte Verrechnungspreis sei jedenfalls überhöht, weil die C-Consulting AG auch Kosten, Risiken und Vertriebsaufwendungen im Zusammenhang mit den Gummimehlgeschäften gehabt habe und ihr daher die von der Betriebsprüfung unterstellte Gewinnspanne nicht geblieben sei, sei durch keine konkreten Beweismittel untermauert. Die Beschwerdeführerin habe keine klaren und eindeutigen Unterlagen, wie Verträge, Korrespondenz und Haftungsnachweise bezüglich der Aktivitäten der C-Consulting AG vorgelegt. Es seien keine Nachweise über von der C-Consulting AG für die Beschwerdeführerin übernommene finanzielle Verpflichtungen bzw. eine sonstige Entstehung von Kosten im Zusammenhang mit den Gummimehlgeschäften erbracht worden. Solcherart komme die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode mangels Kostennachweisen nicht in Betracht.

Zur Frage der verrechneten Lizenzgebühren wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, auf Grund des vorliegenden, von der Beschwerdeführerin und der belgischen E. am 1. Oktober bzw. 22. November 1985 unterfertigten Lizenzvertrages sei es als erwiesen anzunehmen, dass die Beschwerdeführerin Lizenznehmerin des näher angeführten Produktes gewesen sei. Ab dem Wirtschaftsjahr 1986/87 seien die diesbezüglichen Lizenzgebühren von der Beschwerdeführerin unter Berufung auf eben jenen Lizenzvertrag vom 22. November 1985 an die C-Consulting AG entrichtet worden. Dabei sei zur Lizenzgebühr von 35 US-\$ pro Tonne ein Aufschlag von 4 US-\$ pro Tonne verrechnet worden. Dieser Aufschlag zur Lizenzgebühr sei von den Prüfern zu Recht als verdeckte Ausschüttung an die C-

Consulting AG gewertet worden, weil aus der Stellungnahme der Prüfer zur Berufung hervorgehe, dass ein Übergang der Lizenzrechte an die C-Consulting AG nicht nachgewiesen worden sei. Die Kostenaufschlagsmethode sei auch in diesem Fall nicht anzuwenden, fehle es doch an der Glaubhaftmachung einer konkreten Kostenbelastung der C-Consulting AG in diesem Zusammenhang gleichfalls.

Was die Festsetzung der Umsatzsteuer anlange, sei der Beurteilung des Finanzamtes hingegen nicht zu folgen. Die Prüfer hätten der gesamten Einfuhrumsatzsteuer betreffend die über die C-Consulting AG verrechneten Gummimehllieferungen die Abzugsfähigkeit versagt und dies damit begründet, dass der nicht abzugsfähige Teil des Entgeltes überwiege und daher nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 ein Vorsteuerabzug nicht zustehe. Demgegenüber habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0067, ausgesprochen, dass, wenn eine Kapitalgesellschaft für eine Leistung des Gesellschafters eine überhöhte Gegenleistung gewähre und dies seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis habe, der überhöhte Betrag nicht als Entgelt für die Leistung anzusehen sei. Der Mehrbetrag werde nicht deshalb aufgewendet, um die Leistung zu erhalten, sondern um in verdeckter Form Gewinn auszuschütten. Es liege damit kein Anwendungsfall des Vorsteuerauschlusses im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 vor. Bei dieser Bestimmung gehe es nämlich sachverhaltsmäßig in erster Linie um Leistungen, die eine Körperschaft von Dritten beziehe und bezahle, die jedoch nicht überwiegend für die betriebliche Sphäre der Körperschaft bestimmt seien, sondern einem Gesellschafter im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung zu Gute kämen. Daraus ergebe sich, dass eine Aufteilung der Vorsteuer nach Maßgabe der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit vorzunehmen sei. Jener Teil des Entgeltes, der ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sei, sei als Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1972 der Umsatzsteuer zu unterziehen. Solcherart sei dem Berufungsbegehren auf Anerkennung der Abzugsfähigkeit der Einfuhrumsatzsteuer für die von der C-Consulting AG bezogenen Gummimehllieferungen teilweise stattzugeben.

Die Vorschreibung des Erbschaftssteueräquivalentes ab dem 1. Jänner 1988 sei auf Grund der von der Betriebsprüfung festgestellten Beteiligungsverhältnisse - Rechtsanwalt Dr. P. halte die Gesellschaftsanteile an der Beschwerdeführerin treuhändig für die C-Consulting AG mit Sitz in Vaduz - zu Recht erfolgt.

Mit dem zur Zl. 2002/13/0191 angefochtenen Bescheid wurde der Berufung betreffend Abzugsteuer gemäß § 99 EStG für die Jahre 1986 bis 1991 teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert. Begründend wird in diesem Bescheid ausgeführt, die Festsetzung der berufsgegenständlichen Abzugsteuer durch das Finanzamt sei dem Grunde nach zu Recht erfolgt, weil auf Grund des Vertrages vom 22. November 1985 davon auszugehen sei, dass Lizenzgeberin die E. mit Sitz in Belgien gewesen sei. Die Bezahlung der Lizenzgebühren sei jedoch in der Weise erfolgt, dass sie mit einem Aufschlag von der Beschwerdeführerin an die C-Consulting AG und nicht direkt an den Gläubiger entrichtet worden seien. Eine Übertragung von Lizenzrechten der belgischen E. an die C-Consulting AG in Vaduz könne nicht festgestellt werden. Es habe auch keine Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der C-Consulting AG vorgelegt werden können, aus welcher eine solche Übertragung der Lizenzrechte allenfalls zu entnehmen gewesen wäre.

Art. 12 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. November 1969, BGBl. Nr. 24/1971, in welchem das Besteuerungsrecht für Lizenzgebühren dem Empfängerstaat zugewiesen und dem Quellenstaat nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht belassen werde, sei nicht anzuwenden, weil diese Bestimmung voraussetze, dass Lizenzgebühren die aus einem Vertragsstaat stammen, an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden. Dem OECD-Kommentar zum Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zu Art. 12 sei zu entnehmen, dass der Begriff "gezahlt" in dieser Bestimmung eine Zahlung an den im anderen Vertragsstaat ansässigen Gläubiger der Lizenzgebühren bedeute. Da im Beschwerdefall die Zahlungen nur über Liechtenstein umgeleitet worden seien, komme die Anwendung des Art. 12 leg. cit. nicht in Betracht.

Art. 12 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuern und Grundsteuern vom 29. Dezember 1971, BGBl. Nr. 415/1973, welcher die Besteuerung von Lizenzgebühren regle, sei ebenfalls nicht anwendbar. Gemäß dieser Bestimmung dürften Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem anderen Staat besteuert werden. Der Kommentierung des Art. 12 OECD-Musterabkommen sei

zu entnehmen, dass die Befreiung von der im Quellenstaat erhobenen Steuer nicht gelte, wenn zwischen Gläubiger und Schuldner ein Dritter wie z.B. ein Vertreter oder sonstiger Beauftragter eingeschaltet sei, es sei denn, der Nutzungsberechtigte sei im anderen Vertragsstaat ansässig.

Im Beschwerdefall sei bei der Zahlung der Lizenzgebühren von dem im Quellenstaat Österreich ansässigen Schuldner, der Beschwerdeführerin, an den im anderen Staat ansässigen Gläubiger, der E., Belgien, ein Dritter, nämlich die im Fürstentum Liechtenstein ansässige C-Consulting AG eingeschaltet worden. Daher wäre die Voraussetzung für eine Entlastung der Lizenzgebühren von der Abzugsteuer im Quellenstaat Österreich zwar gegeben, jedoch fehle es an der Erbringung eines Nachweises über das Vorliegen der abkommensgemäßen Steuerentlastungsvoraussetzungen. Die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. März 1974, BGBl. Nr. 216/1974, zur Durchführung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen einschließlich der Gewerbesteuern und der Grundsteuern treffe keine Regelung für das Verfahren zur Entlastung von Lizenzgebühren im Quellenstaat Österreich. Da kein besonderes Verfahren für eine Steuerentlastung vorgeschrieben sei, würden die allgemeinen Grundsätze für die Herbeiführung einer der Abkommensbestimmung entsprechenden Steuerfreistellung gelten und müsse der Steuerabzugsverpflichtete den Nachweis über das Vorliegen der abkommensgemäßen Steuerentlastungsvoraussetzungen erbringen. Insbesondere müsse nachgewiesen werden, dass die freigestellten Einkünfte einer Person zugeflossen seien, die im anderen Vertragsstaat im Sinne der Abkommensbestimmungen ansässig sei. Der Ansässigkeitsnachweis könne durch eine amtliche Ansässigkeitsbescheinigung erbracht werden, wenn "diese innerhalb angemessener Zeit vor oder nach dem Bezug der Einkünfte von den Abgabenbehörden des Ansässigkeitsstaates ausgestellt wurde". Da von der Beschwerdeführerin kein Nachweis über das Vorliegen der abkommensgemäßen Steuerentlastungsvoraussetzungen erbracht worden sei, sei die Abzugsteuer nach innerstaatlichem Recht gemäß § 99 Abs. 1 Z 2 EStG 1972 bzw. § 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu erheben. Allerdings habe die Betriebsprüfung die Abzugsteuer zu Unrecht mit 25% festgesetzt. Gemäß § 99 Abs. 2 EStG 1972 und gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 betrage der Steuersatz (lediglich) 20% des vollen Betrages der Einnahmen, sodass die vorgeschriebene Abzugsteuer entsprechend herabzusetzen gewesen sei.

Mit dem zur Zl. 2002/13/0192 angefochtenen Bescheid wurde die Berufung betreffend die Geltendmachung der Haftung für Kapitalertragsteuer hinsichtlich des Zeitraumes 1. Jänner 1985 bis 31. Dezember 1991 unter Hinweis auf die Ausführungen im zur Zl. 2002/13/0190 angefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Mit dem zur Zl. 2002/13/0233 angefochtenen Bescheid berichtigte die belangte Behörde die Berufungsentscheidung vom 4. Juni 2002, GZ. RV/135-11/20/97, betreffend Umsatzsteuer 1985, 1987 bis 1991 und 1994 gemäß § 293 BAO insoweit, als der Betrag an abziehbarer Einfuhrumsatzsteuer erhöht, und damit für die Jahre 1985 und 1994 höhere Umsatzsteuergutschriften sowie für die Jahre 1987 bis 1991 niedrigere Umsatzsteuerzahllasten zur Vorschreibung gelangten.

Mit ihren zu den Zlen. 2002/13/0190 bis 0192 und 2002/13/0233 protokollierten Beschwerden bekämpft die beschwerdeführende GmbH zum einen die Feststellung der belangten Behörde, es lägen verdeckte Ausschüttungen an die C-Consulting AG vor. Zum anderen wendet sie sich - für den Fall des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen - gegen die umsatzsteuerliche Behandlung der Gummimehliefierungen durch die belangte Behörde und gegen die in diesem Zusammenhang erfolgte Bescheidberichtigung. Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1972 und 1988 habe schon auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Belgien nicht vorgeschrieben werden dürfen.

Im Mittelpunkt der Beschwerdeausführungen zu allen angefochtenen Bescheiden steht - wie schon im Verwaltungsverfahren - das Vorbringen der Beschwerdeführerin zum Vorliegen eines Verstoßes gegen den vom Fürstentum Liechtenstein gemachten Fiskalvorbehalt, der dazu führen müsse, auch die aus dem Rechtshilfeverfahren mit den Niederlanden gewonnenen Erkenntnisse nicht in die Beweiswürdigung mit einfließen zu lassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

#### 1. Bescheidberichtigung

Mit dem zur Zl. 2002/13/0233 angefochtenen Berichtigungsbescheid hat die belangte Behörde den Betrag an abziehbarer Einfuhrumsatzsteuer für die Jahre 1985, 1987 bis 1991 und 1994 erhöht. Dieser Bescheid wirkte sich damit ausschließlich zu Gunsten der Beschwerdeführerin aus. Durch die Festsetzung höherer Gutschriften an Umsatzsteuer

bzw. niedriger Umsatzsteuerzahllasten kann die Beschwerdeführerin - ungeachtet der Frage, ob die gesetzlichen Voraussetzungen einer Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO im Beschwerdefall vorlagen - in einem subjektiv-öffentlichen Recht nicht verletzt werden (vgl. das ebenfalls den Fall einer Bescheidberichtigung betreffende hg. Erkenntnis vom 21. Juli 1993, 91/13/0240).

Die dagegen erhobene Beschwerde war daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG mangels Beschwerdeberechtigung durch einen nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

## 2. Beweisverwertungsverbot

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. Jänner 1992, 90/13/0237, Slg. N.F. Nr. 6.647/F, ausgeführt hat, ist dem Verfahren zur Abgabenerhebung ein Beweisverwertungsverbot zwar grundsätzlich fremd (vgl. § 166 BAO), doch kann sich der Bestand eines auch für das Verfahren zur Abgabenfestsetzung nach der Bundesabgabenordnung wirksamen Beweisverwertungsverbotes aus zwischenstaatlichen Vereinbarungen gesetzesergänzenden Inhaltes im Sinne des Art. 50 B-VG ergeben.

Dem von Österreich am 31. Juli 1968 ratifizierten europäischen Übereinkommen vom 20. April 1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen samt Vorbehalten und Erklärungen, BGBl. Nr. 41/1969, ist das Fürstentum Liechtenstein mit dem in Art. 5 Abs. 1 lit. a des Übereinkommens vorgesehenen Vorbehalt beigetreten, die Erledigung von Rechtshilfeersuchen um Durchsuchung oder Beschlagnahme von Gegenständen davon abhängig zu machen, dass die dem Rechtshilfeersuchen zugrundeliegende strafbare Handlung sowohl nach dem Recht des ersuchenden Staates als auch nach dem des ersuchten Staates strafbar ist (Kundmachung BGBl. Nr. 25/1970). Das Bundesgesetz vom 4. Dezember 1979 über die Auslieferung und die Rechtshilfe in Strafsachen, BGBl. Nr. 529/1979, ARHG, ordnet in seinem § 4 an, dass Bedingungen, die ein anderer Staat u.a. anlässlich der Leistung von Rechtshilfe gestellt hat und die nicht zurückgewiesen wurden, einzuhalten sind.

In der Beschwerde wird ausgeführt, das Fürstentum Liechtenstein habe im Rahmen der konkreten Rechtshilfeleistungen "die Auskünfte und Handlungen jeweils unter Vorbehalt gewährt", wobei folgende Formulierung gewählt worden sei:

"..., dass die Ergebnisse der in Liechtenstein durchgeführten Erhebungen und in herausgegebenen Akten und Schriftstücken enthaltenen Auskünfte in keinem bei irgendeiner österreichischen Behörde anhängigen oder anhängig werdenden Verfahren, gegen wen auch immer sich ein solches Verfahren richten mag, verwendet werden, dessen Gegenstand in der Verletzung von Vorschriften der Abgaben-, Gebühren-, Steuer-, Zoll-, Monopol-, Außenhandels- oder Warenbewirtschaftungsgesetzgebung besteht."

Der Vorbehalt sei damit sehr umfassend und weitreichend gehalten und verbiete jede Verwendung der Unterlagen durch die Abgabenbehörden. Das gesamte Rechtshilfeverfahren mit den Niederlanden gehe ursächlich auf Kenntnisse aus dem Rechtshilfeverfahren mit Liechtenstein zurück. Damit liege auch in der Verwendung der im Zusammenhang mit dem "Rechtshilfeersuchen Niederlanden" gewonnenen Erkenntnisse ein Verstoß gegen den von Liechtenstein gemachten und von Österreich auch akzeptierten Fiskalvorbehalt vor.

Dass sich der angefochtene Bescheid unmittelbar auf Ergebnisse von Rechtshilfeerhebungen im Fürstentum Liechtenstein stützt, behauptet auch die Beschwerdeführerin nicht. Aber auch eine bloß mittelbare Verwendung von Beweisergebnissen, die der Abgabenbehörde im Rechtshilfeweg aus Liechtenstein zugegangen sind, zeigt die Beschwerde mit ihren hypothetischen Vorbringen nicht auf, dass in Liechtenstein gewonnene Informationen herangezogen werden könnten, um bei "den aufgedeckten Geschäftspartnern" die ohnehin schon bekannten Beweise "anderweitig zu besorgen". Insbesondere ist nicht zu erkennen (und nach den insofern unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde sogar auszuschließen), dass die Geschäftsbeziehung der Beschwerdeführerin zu dem niederländischen Lieferanten Vr. erst durch die Erhebungen im Fürstentum Liechtenstein hervorgekommen wäre.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid schlüssig begründet, dass die von ihr verwerteten Beweismittel, vor allem die aus den Niederlanden erhaltenen Beweisergebnisse, nicht auf Beweismitteln beruhen, die ihrerseits dem Beweisverwertungsverbot unterliegen. Weder dem Vorbringen, es habe eine enge Zusammenarbeit zwischen Untersuchungsrichter und Prüfungsorganen der Abgabenbehörde gegeben, noch der Behauptung, Prüfungsorgane hätten im Zuge von Akteneinsichten auch Kenntnis von den in Liechtenstein gewonnenen Beweisergebnissen erlangen

können, lässt sich Gegenteiliges entnehmen. Dass die in den Niederlanden durchgeführten Erhebungen auf Ergebnissen beruhen, die aus dem Rechtshilfeverfahren mit dem Fürstentum Liechtenstein gewonnen wurden, stellt sich solcherart als Beschwerdevorbringen dar, das sich mangels jeglicher Konkretisierung einer Nachvollziehbarkeit durch den Verwaltungsgerichtshof entzieht.

### 3. Vorliegen verdeckter Ausschüttungen

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 23. April 2002, 2000/13/0208).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus.

Die belangte Behörde hat im erstgenannten Bescheid die Feststellung getroffen, zwischen der C-Consulting AG und der Beschwerdeführerin bestehe eine so genannte "Mutter-Tochter-Beziehung", sodass die zwischen der C-Consulting AG als Muttergesellschaft und der Beschwerdeführerin als Tochtergesellschaft vorgefundenen Geschäftsbeziehungen auf ihre Fremdüblichkeit zu prüfen seien.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Soweit es um die Beurteilung der Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen geht, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof kann im Beschwerdefall nicht finden, dass die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung unschlüssige Erwägungen angestellt oder sonst wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt hätte:

Die belangte Behörde konnte sich bei ihrer Feststellung zur Gesellschafterstellung der C-Consulting AG auf die Auskunft des Rechtsanwaltes Dr. P. stützen, der in seinem Schreiben vom 15. September 1992 erklärt hatte, die Anteile an der Beschwerdeführerin als Treuhänder für die C-Consulting AG zu halten, sowie auf die damit übereinstimmende Zeugenaussage des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin DI Tibor N. vor dem Landesgericht Innsbruck. Sie hat auch begründet, warum auf Grund der Erklärungen von Dr.

**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)