jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/9/13 2003/13/0025

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 13.09.2006

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §22;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §289;
BAO §93 Abs3 lita;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3;

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 Beschwerde des Y in L, vertreten durch Schuppich, Sporn & Winischhofer, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Falkestraße 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 11. Dezember 2002, Zl. RV/245-16/10/2001, betreffend Einkommensteuer und einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1992, 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 Beschwerdeführer war durch seine erfolgreiche Tätigkeit als Rennfahrer im Motorsport und durch ein seinen Namen tragendes Luftverkehrsunternehmen auch im Streitjahr 1992 eine Person mit hohem Bekanntheitsgrad in der Öffentlichkeit. Daher war mit seinem Namen eine vermarktbare Werbewirksamkeit verbunden. Im Streitjahr 1992 war der Beschwerdeführer zu 99,91 % an der X. GmbH beteiligt und deren Alleingeschäftsführer.

In seinem Bericht vom 23. August 1995 über eine beim Beschwerdeführer durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung über die Jahre 1990 bis 1992 hielt der Prüfer unter Tz 14 "Erlöse aus Vermarktungsleistungen" fest, dass die vom Beschwerdeführer "als Werbeträger bzw. auf Grund von Werbetätigkeiten für u.a. Firmen erzielten Erlöse bei der X. GmbH als solche erfasst" worden seien.

Nachdem keinerlei Vereinbarungen (Verträge) zwischen dem Beschwerdeführer und der X. GmbH bestünden, entspreche diese Vorgangsweise nicht dem "Fremdverhaltensgrundsatz". Die Erlöse in näher angeführter Höhe seien daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Dabei handle es sich um Erlöse aus der für die Y. Luftfahrt AG entfalteten Werbetätigkeit, aus dem S.-Vertrag und von der P. Racing AG, Schweiz.

Das Finanzamt S. folgte dem Prüfer und setzte mit Bescheiden vom 6. Dezember 1995 die Einkommensteuer für das Streitjahr 1992 nach Wiederaufnahme des Verfahrens und die Gewerbesteuer für das Streitjahr 1992 geändert fest.

Dagegen berief der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 21. Dezember 1995. Nach seinem Rückzug aus dem aktiven Motorrennsport habe er ein international tätiges Luftfahrtunternehmen gegründet und erfolgreich geführt und besitze einen erheblichen Marktwert als Werbeträger. Die kommerzielle Auswertung dieses Persönlichkeitsrechtes würde Kontakte mit Werbemittlern, Sponsoren und der Öffentlichkeit erfordern. Als geschäftsführender Gesellschafter der Y. Luftfahrt AG sei er zeitlich nicht in der Lage gewesen, die Werbemöglichkeiten persönlich zu vermarkten. Er habe dies unter Einschaltung der X. GmbH durchgeführt, wobei in schriftlichen Werbeverträgen mit den Werbemittlern und Sponsoren folgende Aufteilung der Vermarktungsleistung vereinbart gewesen sei: In den vor dem Streitjahr gelegenen Jahren 1990 und 1991 sei über die X. GmbH der S. Werbevertrag abgewickelt worden; alle nicht mit dem Rennsport im Zusammenhang stehenden Leistungen, die nicht die Fluglinie berührten, würden persönlich abgewickelt, wie z.B. Werbung für näher angeführte Unternehmen. Ab dem Sommer 1992 stelle sich die Situation wie folgt dar: Die Formel I werde seit 1989 nicht mehr in Österreich gefahren. Es sei daher vornehmlich um die Auswertung einer nur im Ausland stattfindenden Promotion-Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Rennsport gegangen. Für diese Promotion-Tätigkeit, die von den Begriffen Sportlichkeit, Gesundheit und Erfolg dominiert werden sollte, habe das Schweizer Werbeunternehmen S. AG mit seiner Tochtergesellschaft P. Racing AG das günstigste Angebot gestellt. Im Hinblick darauf, dass die dort zu vermarktende Promotion-Tätigkeit mit dem Formel I-Rennen im Zusammenhang stehe, aus österreichischer Sicht im Ausland erfolge und die Luftfahrtaktivitäten nicht berühre, sei diese Vermarktungstätigkeit der X. GmbH zuzurechnen, die diese aus administrativen und finanziellen Gründen in die Vertragsvereinbarung mit der P. Racing AG einbezogen habe. Diese Überlegung habe zum Abschluss des Lizenzvertrages vom 12. September 1992 geführt. Die Marketing- und Public Relation-Tätigkeit sei somit nach außen sichtbar und in schriftlichen Vereinbarungen mit den Sponsoren und Werbemittlern den entsprechenden Bereichen logisch und systematisch zugeordnet. Sämtliche Einnahmen aus Aktivitäten, die im Zusammenhang mit der ehemaligen Rennfahrertätigkeit stünden, also die Aktivitäten mit der S. und die Werbetätigkeit für die Y. Luftfahrt AG, würden ebenfalls in der X. GmbH erfasst werden. Daher seien die in Rede stehenden Erlöse richtigerweise bei der X. GmbH zu erfassen. Die X. GmbH sei für das Jahr 1992 auch bereits rechtskräftig veranlagt worden. Eine weitere Erfassung derselben Erlöse beim Beschwerdeführer würde somit zu einer materiellen Doppelbelastung führen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2000 hob das Finanzamt S. die bekämpften Bescheide vom 6. Dezember 1995 auf, weil sie von einer unzuständigen Behörde erlassen worden seien. Die örtliche Zuständigkeit sei auf das Finanzamt W. übergegangen, weil am 19. September 1995 beim Finanzamt in W. die Verständigung von der Wohnsitzverlegung des Beschwerdeführers in den Bereich des Finanzamtes W. eingelangt sei.

Das Finanzamt W. setzte mit Bescheid vom 2. Oktober 2000 die Einkommensteuer 1992 in selber Höhe fest wie das Finanzamt S. in seinem Bescheid vom 6. Dezember 1995 und verwies ebenso auf den Prüferbericht.

Mit Schriftsatz vom 20. Oktober 2000 berief der Beschwerdeführer gegen den Einkommensteuerbescheid und trug vor, das Vorgehen der Betriebsprüfung unterstelle, dass die Vermarktung einer natürlichen Person auf Bild- und Tonträgern dieser zukommen müsse und die Zwischenschaltung einer juristischen Person nicht zulässig wäre. Durch die Steuerreform 1988 habe der Gesetzgeber ab 1. Jänner 1989 für das Einkommen ab einer bestimmten Größenordnung die Erfolgsneutralität der Ertragsbesteuerung zwischen den einzelnen Rechtsformen festgelegt. Damit habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass die Form, in welcher sich ein Steuerpflichtiger betätige, zweitrangig sei. Das aus der betrieblichen Sphäre in die Privatsphäre transferierte Einkommen sei unabhängig von der Rechtsform, in der es erzielt werde, mit rund 50 % belastet. Habe sich der Steuerpflichtige für die Wahl einer Kapitalgesellschaft als Rechtsform entschieden, könnte diese, worauf der Verwaltungsgerichtshof mehrfach hingewiesen habe, nicht als Steuersubjekt negiert und die Unternehmenstätigkeit einer natürlichen Person fingiert werden. Dem Gedanken, dass der Steuerpflichtige bei der Wahl der Rechtsform frei sei, in welcher er seine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben möchte, sei von der Finanzverwaltung bisher auch dadurch Rechnung getragen worden, dass Leistungen, die der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft unentgeltlich erbringe, steuerlich als

unbeachtlich angesehen würden. Auch in Einkommensteuererlässen sei festgelegt, dass die Nutzungseinlage für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Arbeitskraft des Anteilsinhabers in der Körperschaft keine steuerliche Einlagewirkung auslöse. Würden demnach von einem Gesellschafter einer Körperschaft unentgeltliche Leistungen (z.B. Werbeleistungen) erbracht, so würden diese steuerlich nicht zu einer Gewinnerhöhung bei der begünstigten Körperschaft führen. Anders als bei Sacheinlagen, welche mit dem gemeinen Wert zu aktivieren seien, seien Einlagen in der Form unentgeltlicher oder verbilligter Nutzungen (unentgeltliche Werbemaßnahmen) auf der Ebene der Körperschaft weder als Aktivum zu bilanzieren, noch als fiktive Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen; ebenso lägen beim "Einliegenden" keine fiktiven Einnahmen vor. Das Finanzamt unterstelle jedoch "in wirtschaftlicher Betrachtung", dass die aus der Verwertung der Nutzungseinlage der Vermarktungs- und Werberechte entstehenden Einnahmen in gleicher Höhe wieder Ausgaben der Körperschaft darstellen würden, die als Einnahmen beim Beschwerdeführer zur Einkommensversteuerung angesetzt würden. Würde man dieser Ansicht folgen, wäre etwa eine Rechtsanwälte GmbH verpflichtet, für die Bereitstellung der berufsrechtlichen Voraussetzungen dem in der Liste der Rechtsanwälte eingetragenen Anwalt eine Vorabvergütung zu leisten, weil die Ausbildung ein persönlicher Aufwand gewesen sei, der zu einem immateriellen Wirtschaftsgut geführt habe und die juristische Person in die Lage versetze, das gesamte Tätigkeitsgebiet eines Rechtsanwaltes abzudecken. Es wäre widersinnig, auch hier eine Nutzungseinlage in das Betriebsvermögen anzusehen, die zu Betriebsausgaben in der GmbH und zu fiktiven Einnahmen beim Berufsberechtigten führte. Abgesehen von diesen Gesichtspunkten sei es unstrittig, dass die X. GmbH die in Rede stehenden Einnahmen in näher angeführter Höhe in ihrem körperschaftsteuerpflichtigen Ergebnis verarbeitet habe und somit insoweit eine Doppelbesteuerung ein und derselben Bezüge vorläge.

Mit Bescheid vom 15. November 2000 setzte das Finanzamt W. den Gewerbesteuermessbetrag vorläufig für 1992 in derselben Höhe fest, den das Finanzamt S. bei der Festsetzung der Gewerbesteuer im Bescheid vom 6. Dezember 1995 angenommen hatte.

Mit Schriftsatz vom 22. November 2000 berief der Beschwerdeführer dagegen und verwies im Wesentlichen auf seine Berufung vom 20. Oktober 2000 gegen den Einkommensteuerbescheid.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen ab und erklärte die vorläufige Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für endgültig. Bei der Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde aus, eine Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 19. Jänner 1996 zur Berufung des Beschwerdeführers gegen die Bescheide vom 6. Dezember 1995 sei diesem zur Gegenäußerung nicht vorgehalten worden. Demnach sei im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommen, dass der Beschwerdeführer neben der kommerziellen Auswertung seines Persönlichkeitsrechtes als Werbeträger in Form bestimmter persönlich erbrachter Werbeleistungen auch weitere Werbeleistungen erbracht habe, deren Erlöse er nicht zur Einkommensteuer erklärt habe und die "in der X. GmbH verbucht und steuerlich erfasst worden seien". Den diesem Leistungsbereich zu Grunde liegenden Verträgen der X. GmbH mit Dritten sei zu entnehmen, dass jeweils die Person des Beschwerdeführers bzw. sein Name Gegenstand der Werbeleistungen sei. Der Vertragspartner X. GmbH besitze dem Wortlaut dieser Verträge zufolge auch das Recht, die Werbewirksamkeit des Beschwerdeführers zu verwerten. Zwischen der X. GmbH und dem Beschwerdeführer bestünden hinsichtlich dieser seiner Vermarktungsleistung keinerlei Vereinbarungen. Bei der X. GmbH - einer Holding, welche Beteiligungen an der Y. Luftfahrt AG, an Touristikunternehmen und an der P. Racing AG halte - würden auf Grund von Verlustvorträgen kaum Ertragsteuern anfallen. Der Beschwerdeführer habe als alleiniger Geschäftsführer der X. GmbH für diese die Verträge betreffend Vermarktung seiner Person bzw. seines Namens mit der Y. Luftfahrt AG, mit S. und der P. Racing AG abgeschlossen und unterzeichnet. Mit der X. GmbH habe er als deren beherrschender Gesellschafter jedoch keine Vereinbarung über die kommerzielle Verwertung seiner Persönlichkeitsrechte getroffen. Sämtliche weder die Fluglinie noch den Rennsport berührenden Werbeleistungserlöse seien beim Beschwerdeführer selbst erfasst, die in Rede stehenden strittigen Erlöse jedoch der X. GmbH zugeordnet worden; eine Begründung dieser Vorgangsweise könne der Berufung nicht entnommen werden. In der schriftlichen Vereinbarung der X. GmbH mit der Y. Luftfahrt AG heiße es, dass die X. GmbH im Besitz des Rechtes sei, die Piloten-Dienstleistung und die Werbewirksamkeit des Beschwerdeführers zu verwerten. Bei der S.-Vereinbarung handle es sich um eine schriftliche Bestätigung einer Besprechung, laut welcher die X. GmbH die Verwendung der Person und des Beschwerdeführers in Wort, Bild und Ton für Werbezwecke gestatte. Im Lizenzvertrag vom 12. September 1992 vergebe die X. GmbH als Lizenzgeberin an die

P. Racing AG als Lizenznehmerin das Recht, den Namen des Beschwerdeführers für Public Relation und Marketing-Aktivitäten sowie dessen Know-how im Motorrennsport auszuwerten. Insbesondere übertrage sie darin das Recht, den Namen des Beschwerdeführers durch Bild, Wort und Schrift sowie durch persönliche Public Relation-Auftritte auszuwerten.

Strittig sei nach Ansicht der belangten Behörde, ob die auf den verwirklichten Sachverhalt anzuwendenden Rechtsvorschriften einen Durchgriff auf die natürliche Person des Beschwerdeführers hinsichtlich der entfalteten Werbetätigkeit und die ertragsteuerliche Zurechnung der daraus erzielten Erträge an ihn geböten oder ob die zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft jene Abschirmwirkung entfalte, die der Beschwerdeführer für maßgeblich erachte.

Zum verwirklichten Sachverhalt nehme die belangte Behörde an, dass der Beschwerdeführer als klar beherrschender Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der X. GmbH dieser im Wege eines sogenannten In-Sich-Geschäftes für Werbeverträge mit bestimmten Vertragspartnern (Y. Luftfahrt AG, S. und P. Racing AG) den Vertragsabschluss überlassen und den daraus resultierenden wirtschaftlichen Erfolg zugewiesen habe, für zahlreiche wertmäßig erhebliche Werbeverträge wesensgleichen Inhaltes mit anderen Wertvertragspartnern jedoch nicht. In den vertraglichen Vereinbarungen mit der Y. Luftfahrt AG und der P. Racing AG würden die Vertragspartner ausdrücklich, in jener mit der S. stillschweigend, davon ausgehen, dass die X. GmbH als "Lizenzgeberin" über das "Recht" verfüge, die Persönlichkeit und den Namen des Beschwerdeführers zu verwerten. Unbestritten sei, dass keinerlei zivilrechtlicher Auslegung zugängliche Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer (Gesellschafter der X. GmbH) und der X. GmbH existierten. Die Zuordnung der strittigen Geschäftsvorfälle an die X. GmbH werde vom Beschwerdeführer lediglich damit begründet, dass er wegen berufsbedingten Zeitmangels diese den Rennsport und die Luftfahrt berührenden Werbeleistungen nicht persönlich habe managen können und dass die Einschaltung der X. GmbH in den Lizenzvertrag mit der P. Racing AG aus administrativen und finanziellen Gründen erfolgt sei.

Die belangte Behörde nehme "beweiswürdigend an", dass der behauptete Zeitmangel für die gewählte Vorgangsweise des Beschwerdeführers "denkunmöglich" habe ausschlaggebend gewesen sein können. Habe der Beschwerdeführer doch als Geschäftsführer der X. GmbH bei Verhandlung, Abschluss und Erfüllung der Lizenzverträge bzw. Vereinbarungen genau jene Leistungen persönlich erbringen müssen, für welche er als Einzelunternehmer wegen seiner zeitlichen Inanspruchnahme durch die Betätigung als Pilot, Luftfahrtunternehmer und Rennsportpromotor angeblich nicht persönlich zur Verfügung habe stehen können. Dass zivilrechtliche Gründe oder andauernde Ortsabwesenheit des Beschwerdeführers vom Sitz der X. GmbH maßgeblich gewesen wären, sei nach dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren aus dem übrigen Akteninhalt nicht zu erkennen. Dass der Beschwerdeführer durch seine anderweitige berufliche Tätigkeit im In- und Ausland an den lizenzvertraglich vereinbarten Werbeauftritten und an seiner Mitwirkung bei verschiedenen Medienproduktionen als Werbeträger persönlich nicht verhindert gewesen sei, liege auf der Hand.

Was die "administrativen und finanziellen" Gründe für die Zwischenschaltung der X. GmbH anlange, sei hinsichtlich administrativer Gründe auf das soeben Gesagte zu verweisen und hinsichtlich finanzieller Gründe anzumerken, dass finanzierungstechnische oder kreditpolitische Überlegungen des Beschwerdeführers weder vorgebracht worden, noch erkennbar seien. Dies überrasche nicht, habe doch seine durch ihn allein vertretene Ein-Mann-GmbH (X. GmbH) bei Vertragspartnern oder Kreditgebern keine bessere Bonität genießen können als er selbst.

Anhaltspunkte dafür, dass auch nur einer der in Rede stehenden Vertragspartner die Zwischenschaltung der X. GmbH jemals verlangt oder das Zustandekommen der Lizenzverträge davon abhängig gemacht hätte, seien aus dem Verfahren keine zu gewinnen gewesen. Die Entscheidung darüber, wer die Verträge habe abschließen sollen, sei allein am Beschwerdeführer gelegen.

Hinter der gewählten Vorgangsweise sei nur das steuerliche Gestaltungsmotiv erkennbar. Die mit verwertbaren Verlustvorträgen ausgestattete X. GmbH sei - wie schon in den rechtskräftig veranlagten Vorjahren 1990 und 1991 - mit der nach Verlustabzug verbleibenden Bemessungsgrundlage durch eine darauf entfallende Körperschaftsteuer zum Satz von 34 % wesentlich geringer belastet als die natürliche Person des Beschwerdeführers, der keine Verluste habe vortragen können, mit 50 %, zumal die Kapitalertragsteuerbelastung der X. GmbH durch offene Ausschüttungen zu einem frei wählbaren späteren Zeitpunkt habe weit hinaus geschoben werden können und tatsächlich bis nach 2000 hinausgeschoben worden sei. Ähnliches gelte hinsichtlich der Bemessungsgrundlage auch für die Gewerbesteuer.

Die aus dem Firmenbuch entnommenen Urkunden betreffend die Errichtung der X. GmbH sowie die nachträglichen Änderungen zum Gesellschaftsvertrag würden über den aus den Erfolgsrechnungen der X. GmbH nur schlüssig ableitbaren angeblichen weiteren Unternehmensgegenstand der Verwertung von Urheberrechten (Persönlichkeitsrechten) des Beschwerdeführers und dessen rechtliche Grundlage nichts aussagen.

Die belangte Behörde nehme als entscheidungswesentlich verwirklichten Sachverhalt an, dass der Beschwerdeführer "seiner"

X. GmbH im Streitzeitraum kein inhaltlich gefasstes, zivilrechtlich bedeutsames und der Auslegung zugängliches Recht auf Verwertung seiner Person und seines Namens in bestimmten oder unbestimmten Geschäftsbereichen jemals dauernd übertragen, auf Zeit eingeräumt oder auch nur dessen zeitweilige Nutzung mit fremdüblichem Vereinbarungsinhalt überlassen (in die X. GmbH eingelegt) habe. Ohne erkennbaren außersteuerlichen Grund habe er nach Gutdünken für bestimmte Geschäftsvorfälle, und zwar im Streitjahr für Werbelizenzverträge mit drei Firmen aus der Öl-, Luftfahrt- und Public Relation-Branche (zwei davon im "Angehörigenverhältnis" zur X. GmbH), seine X. GmbH zwischengeschaltet, um so den sich bei Anerkennung daraus ergebenden Vorteil einer Steuerersparnis zu erzielen. Als mögliche Folge eines Ergebnisses wirtschaftlich betrachtender Beweiswürdigung (§ 21 BAO) im Sinne der Prüferfeststellung komme in Betracht

a) die Zurechnung der Geschäftsvorfälle und daraus erzielten Erfolge an den Beschwerdeführer als natürliche Person wegen des engen wirtschaftlichen Zusammenhanges seiner bloß formal und willkürlich getrennten Werbetätigkeiten, oder

b) die Würdigung dieses Vorgehens als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, oder

c) die Annahme von Scheingeschäften der bloß vorgeschobenen

X. GmbH und Zurechnung von Geschäftsfall und Erfolg beim dahinterstehenden wahren Willensträger, dem Beschwerdeführer.

Die nach außen zwischengeschaltete X. GmbH bestehe firmenbuchrechtlich seit 1978, sei von Anbeginn an mit Stammkapital ausgestattet gewesen und habe, soweit ersichtlich, neben der inzwischen aufgegebenen Tätigkeit eines Luftfahrtunternehmens einen im Halten von Beteiligungen, im Verkauf von Fan-Artikeln und in Form entgeltlich erworbener Markenlizenzen bestehenden keineswegs fiktiven Betrieb entfaltet. Hinsichtlich der Vermarktung von Persönlichkeit und Namen des Beschwerdeführers habe sie allerdings keinen anderen Funktionszweck als den eines Mantels zur Verwertung von vorgetragenen Verlusten besessen. Könne der X. GmbH der Charakter eines bloßen Scheingebildes nicht unterstellt werden, stellten sich bei Beurteilung der vom Alleingeschäftsführer mit sich selbst als zu 99,91 % Gesellschafter stillschweigend "vereinbarten" Vorgangsweise, bestimmte Werbelizenzverträge und die daraus erwirtschafteten Erträge über die X. GmbH laufen zu lassen, folgende Fragen:

Stelle die nach außen als eigentümliches "Recht" bezeichnete, in Wahrheit aber bloß faktische Möglichkeit der X. GmbH, den Werbeträger zu vermarkten, angesichts der im Innenverhältnis vertragslosen, zivilrechtlich nicht fassbaren "Duldung" dieses Vorganges ein auf den bloß fingierten Rechtstitel gestütztes Formalhandeln (einen Missbrauch) oder ein auf den behaupteten, aber inexistenten Rechtstitel aufgebautes Scheinhandeln der X. GmbH (Scheingeschäft) dar? Oder erzeuge die X. GmbH auf Grund ihrer rechtlichen Existenz und für andere Geschäftsbereiche angenommenen tatsächlichen Beteiligung am Wirtschaftsleben die vom Beschwerdeführer gewünschte Abschirmwirkung auch für den Bereich der hier strittigen Geschäftsvorfälle?

Die belangte Behörde vertrete die Auffassung, dass eine tatsächliche Beteiligung der X. GmbH als Holding GmbH im Wirtschaftsleben in anderen Bereichen die aufgeworfene Frage noch nicht zu Gunsten des Beschwerdeführers entscheide. Den Leistungen der X. GmbH stünden fremdüblich vereinbarte Bedingungen zu Grunde, während dies bei den in Rede stehenden Rechts- und Leistungsbeziehungen eindeutig nicht der Fall gewesen sei. Weiters sei zu bedenken, dass die Vertragspartner der X. GmbH die Innehabung von Vermarktungsrechten bezüglich der Person und des Namens des Beschwerdeführers durch die X. GmbH weder verlangt noch sich dafür jemals interessiert hätten. Der Beschwerdeführer sei für sie naheliegender Weise ein und derselbe gewesen, habe er nun als Alleingeschäftsführer seiner Ein-Mann-GmbH oder als Einzelunternehmer die Lizenzverträge abgeschlossen, auf Grund deren er als persönlicher Werbeträger tätig geworden sei. Die belangte Behörde hege keinen Zweifel, dass zumindest den

kapitalmäßig verflochtenen Partnern Y.-Luftfahrt AG und P. Racing AG die Rechtsposition der X. GmbH als vom Beschwerdeführer beliebig vor oder beiseite geschobenes Gestaltungsinstrument wohl bekannt, aber gleichgültig gewesen sei. In den Lizenzverträgen finde sich keine dem Gläubigerschutzinteresse der Partner dienende Klausel, welche ihre etwaigen Ansprüche gegen das Risiko eines verfrühten Auslaufens, Verkaufes oder der Rückübertragung des angeblich inne gehabten Vermarktungsrechtes hätte sichern sollen.

Bei Rechtsgestaltungen und wirtschaftlichen Vorgängen im Naheverhältnis zwischen einer natürlichen Person und der von ihr allein beherrschten Kapitalgesellschaft würden die Beurteilungskriterien der "Angehörigen-Judikatur" sinngemäß Anwendung finden. Eine Änderung oder Ausweitung des gesellschaftsvertraglich festgelegten Unternehmensgegenstandes zu gestatten und erstmalig und ohne inhaltlich bestimmte Vereinbarung darüber ein im Persönlichkeitsrecht des Geschäftsführers wurzelndes Verwertungsrecht in willkürlich zugewiesenen Geschäftsfällen der GmbH zur Nutzung zu überlassen und sodann dieses in Wahrheit inexistente Recht in Lizenzverträgen mit Dritten als ein fiktiv der GmbH zugerechnetes Wirtschaftsgut zum Gegenstand von Leistungsvereinbarungen zu machen, halte die belangte Behörde für fremdunüblich.

Ein Scheingeschäft nach § 23 Abs. 1 BAO liege nicht vor, weil zwischen dem Beschwerdeführer und der X. GmbH eben keine Vereinbarung getroffen worden sei. Vielmehr habe der Beschwerdeführer versucht, die zutreffende steuerliche Zurechnung des von ihm verwirklichten Sachverhaltes bei seinem Einzelunternehmen durch missbräuchliche Zwischenschaltung seiner X. GmbH zu umgehen (§ 22 Abs. 1 BAO). Zur Vermeidung der einzig naheliegenden - in anderen Fällen auch so gehandhabten - Geschäftsabschlüsse zwischen ihm selbst und den Lizenznehmern, mit welcher eine höhere sofort wirksame Steuerbelastung verbunden gewesen wäre, habe der Beschwerdeführer namens seiner X. GmbH im Streitjahr 1992 drei auf fingierte Rechtspositionen der X. GmbH gestützte Rechtsgeschäfte mit Dritten abgeschlossen, die bei Wegdenken des damit angestrebten Steuervorteils unverständlich blieben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 leg. cit. die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 10. August 2005, 2001/13/0018 und 0019, und vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0176, mwN). Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. September 2005, 2001/14/0188).

Die belangte Behörde geht im angefochtenen Bescheid ausdrücklich davon aus, dass die X. GmbH die den Gegenstand dreier Verträge bildenden Verwertungsrechte hinsichtlich des Namens und der Person des Beschwerdeführers nicht besessen habe. Dies hätte zur Folge, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der X. GmbH eine Vereinbarung mit Dritten geschlossen hätte, die die X. GmbH nicht hätte erfüllen können und die Dritten dennoch zur Zahlung an die X. GmbH veranlasst hätte. Andererseits führt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, sie nehme an, der Beschwerdeführer habe der X. GmbH im Wege eines sogenannten In-Sich-Geschäftes für die in Rede stehenden Werbeverträge der X. GmbH den Vertragsabschluss überlassen und den daraus resultierenden wirtschaftlichen Erfolg zugewiesen. Damit unterstellt die belangte Behörde im Widerspruch zu ihrer Annahme, die X. GmbH habe über die Vermarktungsrechte nicht verfügt, dass der Beschwerdeführer durch diese In-Sich-Geschäfte die X. GmbH zur Verfügung über die Vermarktungsrechte ermächtigt habe. Bereits mit diesem Widerspruch belastet die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, wie der Beschwerdeführer zutreffend rügt.

Unter der Annahme, dass die X. GmbH über die Vermarktungsrechte rechtlich habe verfügen können und diese Rechte zivilrechtlich durchsetzbar den drei in Rede stehenden Vertragspartnern der X. GmbH übertragen habe, lässt der angefochtene Bescheid im Übrigen eine Erläuterung dafür vermissen, weshalb der eingeschlagene Weg ungewöhnlich

sein sollte. Das Vermarkten von Werberechten durch eigene Unternehmen (namens des Werbeträgers oder denen die Rechte vom Werbeträger entgeltlich überlassen wurden) ist doch im Wirtschaftsleben geradezu der Regelfall gegenüber der Vermarktung durch den Werbeträger selbst.

Da den vorgelegten Akten zufolge die Bescheide sowohl des Finanzamtes S. wie auch des Finanzamtes W. lediglich auf den Prüferbericht verwiesen und dessen Begründung keinen Hinweis auf die Annahme eines Missbrauchs im Sinne des § 22 BAO enthält, war der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren darüber hinaus nicht zu einem Vorbringen gehalten, mit dem er den von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid in Abrede gestellten außersteuerlichen Grund für die gewählte Vorgangsweise hätte darlegen können. Insoweit kann die belangte Behörde dem Beschwerdeführer in der Gegenschrift daher nicht das Neuerungsverbot entgegenhalten. Sie hat mit der auf § 22 BAO gestützten Begründung im angefochtenen Bescheid selbst gegen das Überraschungsverbot verstoßen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 11. Mai 2005, 2002/13/0142, und vom 22. Dezember 2005, 2002/15/0169) und auch dadurch Verfahrensvorschriften verletzt.

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

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

Wien, am 13. September 2006

Schlagworte

Sachverhalt Neuerungsverbot Allgemein (siehe auch Angenommener Sachverhalt)

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2003130025.X00

Im RIS seit

23.10.2006

Zuletzt aktualisiert am

10.08.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at