

TE Vwgh Erkenntnis 2005/6/30 2001/15/0218

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.06.2005

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §22 Abs1;
BAO §22 Abs2;
EStG 1988 §4 Abs4;
VwGG §42 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde 1. des I in B, USA, und 2. der R GmbH in K, beide vertreten durch Singer Fössl Rechtsanwälte, 1030 Wien, Apostelgasse 23, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat I) vom 16. Oktober 2001, GZ. RV 247/1-8/99, betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1996,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin wird zurückgewiesen.

2. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde des Erstbeschwerdeführers wird abgewiesen.

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

Begründung

Die Beschwerdeführer sind ehemalige Gesellschafter der R. GmbH & Co KG (in weiterer Folge: R. KG), wobei der Zweitbeschwerdeführerin als Komplementärin ohne Kapitalanteil ein fester Gewinnanteil von 75.000 S jährlich für die Geschäftsführungstätigkeit und dem Erstbeschwerdeführer als zu 100 % am Kapital beteiligten Kommanditistem ein Gewinnanteil von 100 % (abzüglich des festen Gewinnanteiles der Zweitbeschwerdeführerin) zustand. Die R. KG

betrieb einen Handel mit pharmazeutischen Produkten und Arzneimitteln und wurde 1999 durch Geschäftsübernahme durch die Komplementärin (gemäß § 142 HGB iVm Art. 7 Nr. 15 Abs. 1 EVHGB) beendet und am 2. August 2000 im Firmenbuch gelöscht.

In der Erklärung der Einkünfte der Personengesellschaft für das Jahr 1996 gab die R. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 165.052 S und davon Anteile in Höhe von 90.052 S für den Erstbeschwerdeführer bzw. 75.000 S für die Zweitbeschwerdeführerin an.

Im Zuge einer Buch- und Betriebsprüfung unter anderem über das Streitjahr 1996 stellten die Prüfer eine "Gewinnverlagerung in die Schweiz" in Höhe von 5,302.716 S fest. Im Februar 1996 sei in der Schweiz die R. AG gegründet worden. Die Gründer dieser Gesellschaft seien S., W. und N. gewesen. Während S. und W. in der Gesellschaft "funktionslos" gewesen seien, gehe aus einem Treuhandvertrag hervor, dass N. die Aktien treuhändig für den Erstbeschwerdeführer halte. Die Verwaltung der R. AG erfolge durch die T. AG, mit der ein Dienstleistungsvertrag abgeschlossen worden sei. Das Honorar dafür habe 777,45 SFR monatlich betragen. Die Miete für die Geschäftsräumlichkeiten betrage 150 SFR im Monat. Die Anschrift der Geschäftsräume der R. AG sei der Sitz der T. AG. Seit dem 23. April 1997 sei der Erstbeschwerdeführer als Geschäftsführer der R. AG im Handelsregister eingetragen. Mit 1. Juli 1997 habe die R. AG die Angestellte M.R. beschäftigt, welche für 4,5 Stunden Arbeitszeit 1.700 SFR erhalten habe, was einem Stundenlohn von 377,78 SFR entspreche. Das Kapital der R. AG entspreche mit 100.000 SFR dem Mindestkapital. Von 100 Aktien besäßen S. 98 Aktien, W. eine Aktie und "E. und K." eine Aktie. Über ein eigenes Warenlager habe die R. AG im Jahre 1996 nicht verfügt. Das "Bundesamt für Finanzen (IZA)" habe die R. AG am 21. Mai 1996 als "funktionslose Domizilgesellschaft" beurteilt, weil sie über keinen eigenen Geschäftsbetrieb verfüge. Das kantonale Steueramt Nidwalden habe bestätigt, dass die R. AG im Steuerregister eingetragen sei und "den ordentlichen Tarifen der Steuerpflicht" unterliege. Das Finanzamt Konstanz habe mitgeteilt, dass der einzige Lieferant der R. AG die M. GmbH in Berlin sei und ihr einziger Kunde die R. KG. Aus den Fakturen der R. AG gehe hervor, dass die Waren direkt von Berlin nach Österreich befördert würden. Nach Angaben einer Gesellschafterin der Zweitbeschwerdeführerin sei der Zweck der Firmengründung darin gelegen gewesen, dass ab dem 1. April 1995 (aufgrund des Preisgesetzes 1992) vom Bundesministerium für Gesundheit und Konsumentenschutz eine Verordnung über Höchstaufschläge im Arzneimittelgroßhandel auf Grundlage des Fabriksabgabepreises oder Depotabgabepreises "herausgegeben" worden sei.

Die Höhe der "Gewinnverlagerung in die Schweiz" ermittelten die Prüfer aus der Differenz der Umsätze der R. AG mit der R. KG in Höhe von 10,182.173 S und dem Wareneinkauf der R. AG bei der M. GmbH (Berlin) in Höhe von 4,879.457 S mit 5,302.716 S. Sie gelangten damit zu Einkünften der R. KG in Höhe von 5,467.768 S und errechneten nach Abzug des festen Gewinnanteils der Zweitbeschwerdeführerin in Höhe von 75.000 S (Geschäftsführungsvergütung) den Gewinnanteil des Erstbeschwerdeführers mit 5,392.768 S. Aufgrund des Ermittlungsergebnisses der Betriebsprüfung habe es sich bei der R. AG im Jahre 1996 um eine Domizilgesellschaft gehandelt, die nicht in der Lage gewesen sei, die behaupteten Leistungen zu erbringen. Würden Geschäftsfälle wie ein Wareneinkauf durch Einschalten einer Sitzgesellschaft abgewickelt, so bedeute dies, dass die Überfakturierungen dieser Gesellschaft ein relatives Scheingeschäft darstellten (Hinweis auf § 23 BAO) und hinsichtlich des überhöhten Betrages für die Abgabenerhebung ohne Bedeutung seien. Nach Ansicht der Betriebsprüfer habe die R. AG in der Schweiz ("zumindest im Jahre 1996") keinerlei Funktion gehabt und ausschließlich der Gewinnverschiebung in ein Niedrigsteuerland gedient.

Die Ermittlungen der Prüfer führten zu einem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, mit welchem das Finanzamt die Einkünfte für 1996 in der von den Betriebsprüfern ermittelten Höhe feststellte.

Gegen diesen Bescheid erhab die R. KG Berufung. Sie gab an, von der M. GmbH (Berlin) erzeugte Arzneimittel seit 1996 ausschließlich von der R. AG bezogen zu haben. Die R. AG habe die Waren bei der M. GmbH gekauft und sie direkt an ihren Vertragspartner und Käufer, die R. KG, liefern lassen. Da sich die R. AG zu diesem Zeitpunkt im Aufbau befunden habe und die Akquisitionsbemühungen um weitere Lieferanten noch nicht zum Erfolg geführt hätten, sei im Jahr 1996 in der Schweiz noch kein eigenes Lager eingerichtet worden. Die Belieferung der R. KG sei im Wege eines Streckengeschäftes erfolgt. Ab 1. Jänner 1997 habe die R. AG über eigene Lagerräumlichkeiten verfügt, weshalb die für die R. KG bestimmten Waren nunmehr in die Schweiz transportiert worden seien. Erst bei Abschluss eines konkreten Kaufvertrages zwischen der R. AG und der R. KG seien diese Arzneimittel an die R. KG nach Österreich ausgeführt worden. Die Gewinnverlagerung in die Schweiz sei zu Unrecht behauptet worden, weil kein Scheingeschäft im Sinne

des § 23 BAO vorliege. Ein solches setze voraus, dass Willenserklärungen bloß zum Schein abgegeben würden. Die Behörde habe in ihrem Betriebsprüfungsbericht keine Ausführungen dazu gemacht, worin angebliche Scheingeschäfte bestanden hätten. Es könne keinerlei Zweifel an der Absicht der Parteien bestehen, tatsächlich in eine ständige Geschäftsbeziehung treten und Warenkäufe abwickeln zu wollen. Ohne Nennung der Rechtsgrundlage stütze sich das Finanzamt offenbar auf einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO). Nicht jede Form und Gestaltungsmöglichkeit, die zu einer Verringerung der Abgabenschuld führe, sei jedoch missbräuchlich. Ein Missbrauch liege erst dann vor, wenn die rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen und von der Absicht getragen sei, eine Steuerminderung zu erreichen. Das Finanzamt habe sich ohne weitere Prüfung ausschließlich auf Informationen der deutschen Finanzbehörden gestützt und sei zu dem unrichtigen Schluss gelangt, dass die R. AG im Jahre 1996 eine Domizilgesellschaft gewesen sei. Die entscheidungserheblichen Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes seien teilweise unrichtig und unvollständig. Es sei etwa nicht richtig, dass die T. AG und die R. AG ihren Sitz unter der gleichen Adresse gehabt hätten. Dass an der Gründung der R. AG mehrere Schweizer Staatsbürger beteiligt gewesen seien, entspreche der zulässigen Praxis, sich inländischer Staatsbürger als Gründungshelfer zu bedienen. Die beauftragten Personen seien nur im Zeitpunkt der Gründung an der Gesellschaft beteiligt gewesen. Unmittelbar nach der Gründung seien die Aktien auf den Erstbeschwerdeführer übertragen worden. Da sich dieser häufig auf Geschäftsreisen befindet, sei N., einem Mitarbeiter der T. AG, Einzelvertretungsbefugnis eingeräumt worden. Ein am Sitz der Gesellschaft ansässiger Vertreter sei üblich und für die Abwicklung von Formalitäten erforderlich. Dass N. mehrere solche Mandate innegehabt habe, spreche nicht für das Vorliegen eines Scheingeschäfts. Nach einem Beschluss vom 27. November 1996 sei am 23. April 1997 der Erstbeschwerdeführer als Geschäftsführer der R. AG in das Handelsregister eingetragen worden. Richtig sei, dass die R. AG bereits sechs Wochen nach ihrer Eintragung in das Handelsregister über eigene Geschäftsräumlichkeiten, einen eigenen Telefonanschluss und ein Geschäftskonto verfügt habe. Für die Verwaltung habe die T. AG aber nicht, wie unrichtig festgestellt, 777,45 SFR monatlich, sondern 2.000 SFR monatlich in Rechnung gestellt. Die Normalarbeitszeit der Angestellten M.R. betrage 4,25 Stunden pro Tag und 21,25 Stunden pro Woche. Das Arbeitsentgelt bemasse sich mit 1.700 SFR monatlich und nicht, wie unter Tz 16.7 des Betriebsprüfungsberichtes festgestellt, 377,78 SFR pro Stunde.

Es sei richtig, dass die R. AG zunächst über kein Warenlager verfügt habe. 1996 sei zunächst erfolglos nach einem solchen gesucht worden. Deshalb seien die Lieferungen der R. AG an die R. KG in Form eines Streckengeschäftes abgewickelt worden. Seit 1. Jänner 1997 verfüge die R. AG über ein eigenes Warenlager. Richtig sei auch, dass die M. GmbH der einzige Lieferant und die R. KG der einzige Kunde der R. AG gewesen seien. Der Erstbeschwerdeführer sei aber schon im Frühjahr 1996 mit mehreren anderen pharmazeutischen Unternehmen in Verbindung getreten, um Exklusivvertriebsrechte für Arzneimittel in der Schweiz zu erhalten. Diese Bemühungen hätten 1997 zum Abschluss eines Vertriebsvertrages mit der L. B.V. Holland geführt. Zum Beweis legte die R. KG eine Abschrift des Vertrages zwischen der R. AG und der L. B.V. Holland vor.

Die Funktionen der R. AG seien seit 1996 Einkauf von Arzneimitteln, Erfüllung von Logistikaufgaben, Führung von Preisverhandlungen mit Herstellern, Erstellung von Marktanalysen und wissenschaftliche Information von Ärzten gewesen. Im Jahre 1996 sei die R. AG ein "Jungunternehmen" gewesen, das seit seiner Gründung bemüht gewesen sei, die Geschäftstätigkeit voll aufzunehmen. Sie habe im Laufe der Zeit immer umfangreichere Funktionen wahrgenommen, die vor 1996 teilweise von der R. KG wahrgenommen worden seien. Dies zeige sich an den sinkenden Personal- und Werbekosten der R. KG bei gleichzeitiger Zunahme dieser Kosten bei der R. AG. Von einem bloßen Dazwischenschalten einer funktionslosen Kapitalgesellschaft könne keine Rede sein. Sowohl die deutschen als auch die schweizerischen Finanzbehörden hätten die R. AG als eigenständiges, am Erwerbsleben teilnehmendes Unternehmen anerkannt. Die Feststellung des Betriebsprüfungsberichtes, das Bundesamt für Finanzen beurteile die R. AG als funktionslose Domizilgesellschaft, entspreche nicht den Tatsachen. Erstens spreche das Bundesamt für Finanzen nur davon, dass die R. AG "wahrscheinlich" eine Domizilgesellschaft sei, und zweitens sei die R. AG letztlich auch von den deutschen Finanzbehörden als eigenständiges Unternehmen und Träger der Geschäftstätigkeit anerkannt worden. Diese abschließende Beurteilung sei unberücksichtigt geblieben. Auch im Handelsregister des Kantons Nidwalden befindet sich bei der R. AG kein für Domizilgesellschaften vorgesehener Vermerk "(CO)". Die R. AG habe die von den Schweizer Behörden vorgeschriebenen Steuern bezahlt.

Gründe dafür, dass die R. KG bei der R. AG in der Schweiz und nicht direkt bei der M. GmbH in Berlin eingekauft habe, seien folgende:

Zunächst habe die R. KG die Arzneimittel bei der M. GmbH in Berlin gekauft. Aufgrund der Marktsituation hätten diese Arzneimittel in Österreich mit einem Aufschlag abgesetzt werden können, der deutlich über der nach dem PreisG und den ergangenen Bescheiden zulässigen Aufschlagsquote von 16,5 % liege. Um dem PreisG zu genügen, hätte die R. KG ihre Preise deutlich senken müssen. Schon die in den Jahren vor 1996 gültigen Verkaufspreise der R. KG seien "mit einem nach dem PreisG für die Beibehaltung der Preise notwendigen Importpreis unterlegt" worden. Um die bisher erzielbaren Preise rechtmäßig beibehalten zu können, sei ab 1996 bei der R. AG in der Schweiz gekauft worden. Diese habe auf den von der M. GmbH in Rechnung gestellten Preis einen Aufschlag von etwa 100 % vornehmen können und zu diesem höheren Preis an die R. KG weiterverkaufen können. Aufgrund des höheren Importpreises habe die R. KG die von ihr bis zu diesem Zeitpunkt ihren Kunden verrechneten Preise beibehalten können. Selbstverständlich sei auf diese Weise der Gewinn der R. KG gemindert worden. Dies habe aber den Grund nicht in einer beabsichtigten Abgabenminderung gehabt. Vielmehr sei den Anforderungen des Preisgesetzes unter Beibehaltung der bisherigen Verrechnungspreise entsprochen worden, um vor allem auch den gewerberechtlichen Strafsanktionen zu entgehen. Somit lägen mehrere außersteuerliche Gründe für den Bezug der Arzneimittel von der R. AG vor: Beweggrund sei einerseits die Rechtslage nach dem Preisgesetz gewesen, andererseits sei der Bezug durch die in der Zwischenzeit mit mehreren Lieferanten in Geschäftsverbindung stehende R. AG als auf Arzneimittel spezialisierter internationaler Großhändler erfolgt. Die meisten der in Österreich vertriebenen Arzneimittel würden über im Ausland ansässige Mutter- oder Tochtergesellschaften eingeführt werden, um einen nach dem Preisgesetz erlaubten und den Bestand der Vertriebsunternehmen in Österreich sichernden Depotabgabepreis (Verkaufspreis der Großhändler an die Apotheken) zu erzielen. Die Anwendung des § 22 BAO komme nicht in Betracht, weil die Vorgangsweise weder ausschließlich auf eine Abgabenersparnis ausgerichtet gewesen sei noch eine unübliche Vorgangsweise vorliege.

Zum "Drittvergleich" brachte die R. KG vor, die Geschäftsbeziehungen der R. AG und der R. KG seien stets in einer Weise gestaltet worden, die einem Drittvergleich standhalte. Dies zeige ein Vergleich mit Angeboten über Distributionsverträge, welche die R. AG von österreichischen Konkurrenten der R. KG eingeholt habe. Sowohl die H. GmbH als auch die Sch. GmbH wären bereit gewesen, noch höhere Preise als die R. KG zu bezahlen. Zum Beweis legte die R. KG ihrer Berufung eine Abschrift des Anbotes der H. GmbH an die R. AG vor.

Abschließend stellte die R. KG in ihrer Berufung die errechnete Höhe der Gewinnverlagerung in Frage. Die Berechnung, welche die Betriebsprüfer vorgenommen habe, sei unzulässig. Sollte entgegen der Meinung der R. KG überhaupt eine der R. KG zuzurechnende Gewinnverlagerung stattgefunden haben, so seien dabei auch die in der Schweiz getätigten Aufwendungen zu berücksichtigen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Die R. KG hätte auch die Möglichkeit gehabt, die Waren direkt von der M. GmbH zu beziehen, einen "Depositoraufschlag" aus dem Betriebsabrechnungsbogen zu ermitteln und einen Gemeinkostenzuschlag zwischen 60 % und 90 % vorzunehmen. Es sei nicht richtig, dass der zulässige Aufschlag nur 16,5 % betragen hätte, weil dieser Zuschlagsatz nur bei verbundenen Unternehmen anzuwenden sei. Die M. GmbH sei kein verbundenes Unternehmen der R. KG. Aus diesen Gründen könne der Behauptung, die R. KG hätte ihre Verkaufspreise bei unveränderten Fabriksabgabepreisen der M. GmbH deutlich senken müssen, keine Bedeutung beigemessen werden. Den Ausführungen der R. KG zum Drittvergleich entgegnete das Finanzamt, das Angebot der H. GmbH vom 3. Juni 1998 sei für die Behörde ohne Belang, weil davon ausgegangen werden könne, dass die Waren direkt von der M. GmbH in Berlin bezogen worden seien. Ein relatives Scheingeschäft liege dann vor, wenn ein Rechtsgeschäft der selben Art, aber unter vorgetäuschten Bedingungen bewerkstelligt werden solle. Würden Geschäftsfälle unter Einschaltung einer Sitzgesellschaft abgewickelt, so bedeute dies, dass Überfakturierungen dieser Gesellschaft ein relatives Scheingeschäft darstellten. Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit Domizilgesellschaften würden Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Scheingeschäfts bieten. Das (deutsche) Bundesamt für Finanzen habe am 11. September 1996 nochmals erklärt, es sehe keine Veranlassung, die Auffassung zu revidieren, dass es sich bei der R. AG um eine reine Domizilgesellschaft handle.

Die Tätigkeiten, welche die R. AG nach Angaben der R. KG durchgeführt habe, hätten ohne firmeneigenes Personal durchgeführt worden sein müssen. Der Erstbeschwerdeführer habe seinen Wohnsitz in Florida gehabt und sei für zwei amerikanische Gesellschaften tätig gewesen und N., ein Mitarbeiter der T. AG, habe im streitgegenständlichen Zeitraum noch sieben weitere Aufsichtsratsmandate innegehabt. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens

erscheine die Bewältigung der behaupteten Funktionen denkunmöglich. Da die R. AG im Jahre 1996 keine Funktionen zu erfüllen gehabt habe, seien bei der Ermittlung der Gewinnverlagerung auch die Ausgaben der R. AG in der Schweiz nicht anerkannt worden. Der von den Schweizer Behörden ermittelte Reingewinn sei für die direkte Abgabenerhebung in Österreich nicht relevant.

Die R. KG beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein Aufschlag von 90 % auf die von der M. GmbH verrechneten Preise wäre jedenfalls unzulässig gewesen, weil dieser insbesondere nach Auslagerung wesentlicher Marketing- und Werbefunktionen von der R. KG an die R. AG ab 1996 keine Deckung in der betriebswirtschaftlichen Kalkulation hätte finden können. Zum Beweis lege die R. KG einen Aktenvermerk über ein Telefonat mit Mag. S. (Bundesministerium für Arbeit, Gesundheit und Soziales) vor und beantragte dessen Zeugeneinvernahme. Der Wareneinkauf bei der R. AG habe nicht der Umgehung der österreichischen Preisbestimmungen, sondern vielmehr der Einhaltung dieser Normen gedient. Ein Scheingeschäft liege nur dann vor, wenn von den Partnern ein Rechtsgeschäft vorgetäuscht werde, welches nicht bestehe oder ein anderes Geschäft verdecken solle. Es werde nicht erläutert, worin die Scheinhandlungen bestünden. Die erinstanzliche Behörde habe die Geschäftsbeziehungen zwischen der R. AG und der R. KG ab 1997 steuerlich voll anerkannt, obwohl sich diese gegenüber 1996 inhaltlich nicht verändert hätten. Die Behörde vermute, der Erstbeschwerdeführer sei nicht in der Lage gewesen, 1996 ein operative Gesellschaft zu leiten. Ihm sei es aber möglich gewesen, bei seiner Tätigkeit für die amerikanischen Gesellschaften, etwa im Zuge von Kunden- und Lieferantenbesuchen, auch Interessen der R. AG wahrzunehmen. Die R. AG habe im Jahr 1996 ein typisches "Jungunternehmen" dargestellt, das erst nach Erreichen eines gewissen Geschäftsumfanges Geschäftsführer oder Mitarbeiter benötige. Die Zunahme der von der R. AG wahrzunehmenden Funktionen, die zuvor durch die R. KG erfüllt worden seien, lasse sich an den von 1995 auf 1996 gesunkenen Personalkosten der R. KG ersehen. Die R. KG habe am 31. Dezember 1995 nicht, wie von der Behörde behauptet, 14, sondern elf Mitarbeiter gehabt. Der Personalstand sei im Jahre 1996 auf acht reduziert worden. Auf das Vorbringen der Berufung, wonach andere Großhändler sogar noch höhere Kaufpreise als die R. KG an die R. AG zu zahlen bereit gewesen wären, sei nicht eingegangen worden. Die Feststellung, dass mit der Geschäftsbeziehung zwischen der R. KG und der R. AG gegen den Fremdverhaltensgrundsatz verstoßen worden sei, sei unrichtig. Selbst wenn Gewinne in die Schweiz verlagert worden wären, errechneten sich diese nicht als Differenz zwischen den Umsätzen der R. KG und den Umsätzen der R. AG. Würde man die in der Schweiz getätigten Aufwendungen abziehen, so ergäbe sich der angeblich verlagerte Gewinn mit dem von der Schweizer Finanzverwaltung ermittelten Betrag von 132.400 SFR.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts könne die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Eine ungewöhnliche Gestaltung sei kein Missbrauch, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe vorlägen. Es sei Sache des Abgabepflichtigen dies darzutun. Die R. AG sei unstrittig von der T. AG aufgrund eines Dienstleistungsvertrages verwaltet worden und habe 1996 keine Dienstnehmer beschäftigt. Einziger Lieferant der R. AG sei 1996 die M. GmbH, einziger Abnehmer die R. KG gewesen. Die Lieferungen seien vom deutschen Lieferanten, der M. GmbH, im Wege eines Reihengeschäftes durchgeführt, jedoch "im Umweg über ein in einer Steueroase gegründetes verbundenes Unternehmen der R. KG" fakturiert worden. Der dabei durch Höherfakturierung der R. KG erwachsende Aufwand stelle einen zum Zwecke einer nicht betrieblich veranlassten Gewinnverlagerung in die Schweiz fingierten Aufwand dar, der nicht als Betriebsausgabe abziehbar sei. Betrieblich veranlasst sei nur der von der M. GmbH der R. AG in Rechnung gestellte Aufwand. Die Bereitschaft der R. KG, einen gegenüber dem Verkaufspreis der M. GmbH erhöhten Kaufpreis zu zahlen, sei aus der Nahebeziehung zwischen der R. KG und der R. AG zu erklären (der Erstbeschwerdeführer halte sämtliche Aktien der R. AG).

Die Besonderheiten der Preisbildung bei Arzneimitteln könnten daran nichts ändern. Die Behauptung der R. KG, wonach ein Zuschlag von 90 % auf den Importpreis insbesondere nach der Auslagerung wesentlicher Marketing- und Werbefunktionen von der R. KG an die R. AG ab 1996 jedenfalls unzulässig gewesen wäre und in der betriebswirtschaftlichen Kalkulation keine Deckung gefunden hätte, überzeuge die belangte Behörde nicht. Bei Bezug der Arzneimittel direkt vom deutschen Lieferanten wäre nach dem Preisgesetz ein Gemeinkostenzuschlag gerechtfertigt gewesen. Die mit der Gründung der R. AG behauptete Auslagerung wesentlicher, vorher im Unternehmen der R. KG bewerkstelligter Marketing- und Werbefunktionen sei im Wege der Festsetzung des Apothekeneinstandspreises durch das Bundesministerium für Gesundheit, Sport und Konsumentenschutz

entsprechend berücksichtigt worden. Denn aus der Begründung der vorgelegten Genehmigungsbescheide (vgl. einen Bescheid vom 20. März 1992 betr. ein näher genanntes Arzneimittel) sei ersichtlich, dass der Apothekeneinstandspreis unter Berücksichtigung der von der R. KG bekannt gegebenen betriebswirtschaftlichen Daten und gesamtwirtschaftlicher Aspekte festgesetzt worden sei. Aus welchen betriebswirtschaftlichen Gründen die behauptete Auslagerung wesentlicher Marketing- und Werbefunktionen erforderlich gewesen sei, habe die R. KG nicht einmal ansatzweise bekannt gegeben. Daraus erhole, dass auch die Bestimmungen des Preisgesetzes keinen außersteuerlichen Grund für die gewählte Gestaltung darstellten. Da auch kein anderer beachtlicher außersteuerlicher Grund für die Gründung der R. AG ins Treffen geführt worden sei und die gewählte Gestaltung nicht sinnvoll erscheine, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, sei der Tatbestand des § 22 BAO erfüllt.

Die Tatsache, dass die R. AG seit 1. Jänner 1997 über eigene Lagerräumlichkeiten in der Schweiz verfüge, sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht geeignet, den Rechtsstandpunkt der R. KG zu stützen. Abgesehen davon, dass diese Ausführungen nicht das Streitjahr beträfen, sei für die "Verwerfung" der strittigen Gestaltung ausschließlich die Tatsache maßgebend, dass hinter der R. AG die Person des Erstbeschwerdeführers stehe und damit das Motiv für die ungewöhnliche Gestaltung, nämlich die Verlagerung des Gewinnes in ein Niedrigsteuerland, deutlich und verständlich werde.

Aus dem von der R. KG ins Treffen geführten Drittvergleich, wonach zwei inländische Großhändler bereit gewesen wären, sogar höhere Kaufpreise an die R. AG zu zahlen, könne für den Standpunkt der R. KG nichts gewonnen werden. Es dürfe nicht übersehen werden, dass die R. KG die Arzneimittel vor der Gründung der R. AG direkt vom deutschen Lieferanten bezogen habe und zwischen den inländischen Großhändlern und der R. AG nicht die Nahebeziehung wie zwischen der R. AG und der R. KG bestehe.

Auch dem Eventualantrag auf Ermittlung des in die Schweiz verlagerten Gewinnes mit 132.400 SFR gab die belangte Behörde nicht Folge. Weshalb im Rahmen der Beurteilung des Aufwandes der R. KG die Betriebsausgaben der R. AG Berücksichtigung finden sollten, sei der belangten Behörde "völlig unerfindlich". Es habe der Ansatz des von der R. AG an den deutschen Lieferanten bezahlten Einkaufspreises zu erfolgen, weil die gewählte Gestaltung aus den angeführten Gründen "zu verwerfen" sei.

Der Behauptung, die Geschäftsbeziehungen zwischen der R. KG und der R. AG seien ab 1997 steuerlich voll anerkannt worden, sei zu entgegnen, dass der Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1997 erklärungsgemäß und ohne Prüfung im Wege einer Soforteingabeerledigung ergangen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Zweitbeschwerdeführerin konnte in keinem Recht verletzt sein. Mit dem angefochtenen Bescheid stellte die belangte Behörde im Instanzenzug den auf die Zweitbeschwerdeführerin entfallenden Anteil der Einkünfte mit jener, dem festen Gewinnanteil entsprechenden Höhe fest, die in der Erklärung der Einkünfte der Personengesellschaft angegeben worden war. Aus diesem Grund war die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin mangels Berechtigung gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG durch einen gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 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.

Der angefochtene Bescheid versagt die Abziehbarkeit der in Rede stehenden Zahlungen der R. KG an die R. AG einerseits wegen Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes. In einer alternativen Begründung geht er andererseits davon aus, dass den Zahlungen die betriebliche Veranlassung fehle: Die R. AG mit Sitz in der Schweiz habe im Streitjahr 1996 weder Lagerräume gehabt noch Dienstnehmer beschäftigt, Lieferungen im Wege eines Reihengeschäftes durchgeführt, jedoch über eine Steueroase fakturiert, und die Geschäftsführung der T. AG übertragen. Ihr einziger Lieferant sei die M. GmbH, ihr einziger Kunde die R. KG gewesen. Die Bereitschaft der R. KG, einen gegenüber dem Verkaufspreis der M. GmbH an die R. AG höheren Preis an den Zwischenhändler, die R. AG, zu bezahlen, sei nur aus der Nahebeziehung zwischen der R. KG und der R. AG

wirtschaftlich verständlich, weil der Erstbeschwerdeführer der Alleinaktionär der R. AG gewesen sei. Der Aufwand, welcher der R. KG durch die "Höherfakturierung der R. AG" erwachsen sei, sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht betrieblich veranlasst, weil die R. KG eben von der M. GmbH (weiter) zu niedrigeren Einstandspreisen hätte kaufen können.

Beschwerdefallbezogen können somit die Zahlungen der R. KG durch deren Betrieb oder durch das Gesellschaftsverhältnis des Erstbeschwerdeführers bei der R. AG veranlasst sein. Die R. KG hat an die (Schweizer) R. AG ihres Gesellschafters für Waren einen bei weitem höheren Preis gezahlt als dieser bei Einkauf von einem fremden Dritten (der M. GmbH) gezahlt werden musste. Wenn die belangte Behörde bei diesem Sachverhalt davon ausgegangen ist, dass der übersteigende Teil der Zahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, kann ihr nicht entgegengetreten werden. Daran ändert auch nichts, dass die R. AG im Jahr 1996 Akquisitionstätigkeiten gesetzt haben soll. Diese sollen nämlich, wie in der Beschwerde ausgeführt, lediglich darin bestanden haben, dass sich die R. AG um das Vertriebsrecht anderer Arzneimittel bemüht habe. Es ist nicht zu erkennen, dass diese Tätigkeit im Interesse der R. KG gelegen gewesen wäre.

Welche Tätigkeit die R. AG im Streitjahr 1996 über den in Rede stehenden Arzneimittelkauf und -verkauf hinaus für die R. KG konkret ausgeübt hätte, lässt die Beschwerde offen, wenn sie allgemein von einer Auslagerung von Marketing- und Werbefunktionen aus der R. KG spricht, ohne darzulegen welche konkrete diesbezügliche Tätigkeiten die R. AG im Streitjahr übernommen hätte.

Damit erübrigt es sich, auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerde hinsichtlich eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes sowie auf die diese Frage berührende Verfahrensrüge einzugehen, ein beantragter Zeuge sei nicht einvernommen worden.

Die Beschwerde des Erstbeschwerdeführers war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 30. Juni 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001150218.X00

Im RIS seit

26.08.2005

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at