

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/7/7 99/13/0215

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 07.07.2004

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §114;

BAO §115 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs4;

KStG 1988 §8 Abs2;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 99/13/0216

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerden der T HandelsgmbH in W, vertreten durch Dr. Stephan Petzer, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Am Heumarkt 7, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 25. August 1999, Zl. RV/342-11/07/98, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1991 bis 1994 sowie Gewerbesteuer 1991 bis 1993 und 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. August 1999, Zl. RV/343-11/07/98, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1991 bis 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der erstangefochtenen Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung, somit hinsichtlich Körperschaftsteuer 1991 bis 1994 sowie Gewerbesteuer 1991 bis 1993, und der zweitangefochtene Bescheid in vollem Umfang jeweils wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.982,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht fest, dass die beschwerdeführende Gesellschaft mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Dezember 1987 gegründet worden sei. Gesellschafter bei Gründung seien Silvia S. und Dr. Martin M. gewesen, seit den am 16. September 1988 abgeschlossenen Abtretungsverträgen Silvia S. und Dr. Robert St. und - laut Angaben der Beschwerdeführerin - ab 1992 Silvia S. und Marina H. In dem

anlässlich der Gründung der Gesellschaft eingereichten Fragebogen sei vermerkt gewesen, dass Silvia S. die Anteile an der Gesellschaft für Dr. Christoph M. gehalten habe. In den Steuererklärungen der Jahre 1987 bis 1989 sei ebenfalls Dr. Christoph M. als Anteilseigner angegeben gewesen. Die für spätere Jahre eingereichten Abgabenerklärungen hätten keine Angaben hinsichtlich der Gesellschafter der Beschwerdeführerin enthalten.

Weitere Feststellungen bezogen sich auf geltend gemachte Vorsteuern und Betriebsausgaben für bauliche Investitionen und Anschaffungen von Inventar betreffend eine näher genannte Liegenschaft. Eigentümer der Liegenschaft sei Dr. Christoph M. gewesen. Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin habe es sich bei den Anschaffungen um die Ausstattung eines Tonstudios gehandelt. Weiters habe die geprüfte Gesellschaft zusätzliche Aufwendungen verbucht, wobei entsprechende Vorsteuerbeträge abgezogen worden seien. Es habe sich hiebei um den Mietzins für die Liegenschaft bzw. sonstige Aufwendungen gehandelt, wobei sich diese nahezu ausschließlich aus Lebensmittel- und Getränkekäufen zusammengesetzt hätten. Die Beschwerdeführerin habe in den Jahren 1993 und 1994 Erlöse aus dem gegenständlichen Tonstudio erklärt, wobei Ausgangsrechnungen an zwei Unternehmen gelegt worden seien. Dies sei einerseits die T. GmbH und andererseits die D. GmbH gewesen. Seitens der T. GmbH sei eine Selbstanzeige eingebracht worden, in welcher angegeben worden sei, dass Dr. Christoph M. Rechtsanwaltsleistungen nicht als solche an die T. GmbH verrechnet, sondern über die Beschwerdeführerin "die Nutzung ihres Tonstudios" fakturiert habe. Eine tatsächliche Nutzung des Tonstudios durch die T. GmbH habe niemals stattgefunden. Man habe die Rechnungen der Beschwerdeführerin vorerst gefälligkeitshalber akzeptiert, im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 1994 die entsprechende Vorgangsweise jedoch als unstatthaft und als Beihilfe bzw. Vorschubleistung zu einem Steuervergehen erkannt. Über Befragung seien seitens der T. GmbH folgende ergänzende Angaben gemacht worden: Der für die T. GmbH tätige Rechtsanwalt Dr. Christoph M. habe vorgeschlagen, einen Teil seiner Rechtsanwaltshonorare über die Beschwerdeführerin abzurechnen. Als Begründung dafür sei angeführt worden, dass ihm diese Vorgangsweise helfe, sein Privathaus gewerblich zu nutzen und er diesbezüglich Einnahmen benötige. Von der T. GmbH seien Zahlungen an die Beschwerdeführerin getätigt worden, da dies als Abgeltung der erbrachten Rechtsanwaltsleistungen vereinbart gewesen sei. Der Geschäftsführer der T. GmbH habe angegeben, im Jahr 1993 auf dem Anwesen des Dr. Christoph M. gewesen zu sein. Es handle sich dabei um eine romantisch gelegene alte Mühle, in welcher sich zum damaligen Zeitpunkt einige Musikinstrumente und Aufnahmegeräte befunden hätten. Nach seinen Erfahrungen aus Geschäftsbeziehungen zu anderen Tonstudios sei die kommerzielle Nutzung mit der vorhandenen Ausstattung nicht möglich gewesen. Die durch die T. GmbH erstattete Selbstanzeige sei nicht als Revancheakt infolge der Auseinandersetzung mit Dr. Christoph M. zu sehen, sondern sei von der damaligen Steuerberaterin der T. GmbH gefordert worden, ohne dass diese vom gegenständlichen Zerwürfnis mit Dr. Christoph M. gewusst habe. Weiters sei darauf hingewiesen worden, dass die T. GmbH in dem auf der Rechnung der Beschwerdeführerin angegebenen Zeitraum kein Filmprojekt abgewickelt, sondern lediglich Vorbereitungsarbeiten für eine Fernsehserie durchgeführt habe, die Arbeiten in einem Tonstudio jedoch immer den Abschluss einer Produktion darstellten. Zum Nachweis der Richtigkeit der eigenen Angaben seien Rechnungen der Tonstudios vorgelegt worden, an Hand derer die entsprechenden Leistungen für die T. GmbH bestimmt und den einzelnen Produktionen hätten zugeordnet werden können und welche die Nutzung des Tonstudios der Beschwerdeführerin durch die T. GmbH hätten überflüssig erscheinen lassen. Seitens der D. GmbH sei ausgesagt worden, da diese zum damaligen Zeitpunkt am österreichischen Markt erst langsam Fuß gefasst habe, sei der mehrmaligen Bitte des für die österreichische Musikbranche bedeutenden Anwalts Dr. Christoph M. um Anmietung des Tonstudios der Beschwerdeführerin "unkritisch nachgegeben" worden. Dr. Christoph M. habe als Eigentümer und Vermieter der Liegenschaft Interesse daran gehabt, dass sein Mieter und Ausstatter des Tonstudios, die Beschwerdeführerin, Umsätze erwirtschafte. Das Tonstudio sei inklusive verschiedener Nebenleistungen pauschal für 60 Tage angemietet worden. Bei der ersten im gegenständlichen Tonstudio abgehaltenen Aufnahme habe sich herausgestellt, dass das Tonstudio für die Zwecke der D. GmbH ungeeignet gewesen sei. Deshalb seien nur zwei statt der vereinbarten 60 Tage "konsumiert" worden. Auf die "Konsumation" der restlichen Tage sei verzichtet und pauschal 28 Tage als "Abschlag" bezahlt worden. Unterlagen oder Belege irgendwelcher Art hätten hiezu nicht vorgelegt werden können. Da es sich bei den entsprechend aktivierten Anlagen zum überwiegenden Teil um Produkte der Marke Sony gehandelt habe, sei dieses Unternehmen zu Art und Nutzbarkeit der entsprechenden Anlagen befragt worden. Danach habe es sich um Geräte aus dem Sortiment der "Consumer Produkte", somit um Produkte für den Privatbereich gehandelt. Der Einsatz der TV-Geräte und der HiFi-Anlagen sei bedingt auch in einem Tonstudio möglich (zum Abhören bzw. für Kundenvorführungen). Seitens der Beschwerdeführerin sei angegeben worden, dass die Durchführung der

Tonaufnahmen unter Einbeziehung und Verwendung der Anlagen des Anthony M. erfolgt seien. Anthony M., ein amerikanischer Staatsbürger, sei Arrangeur und Komponist, habe die entsprechende Liegenschaft bewohnt und sei mit der Abwicklung der Tonaufnahmen befasst gewesen. Betreffend das verwendete Equipment, ein digitales Tonstudio, seien zollrechtliche Verfahren abgewickelt worden. Durch die Betriebsprüfung sei das zollrechtliche Verfahren geprüft bzw. in die hierzu vorgelegten Unterlagen Einsicht genommen worden. Danach seien die gegenständlichen Anlagen für die Verwendung nach Österreich verbracht worden (Anmeldung am 19. November 1992 beim Zollamt Flughafen Wien), im November 1995 sei die Anmeldung der Ausfuhr und die Verbringung in das Zollfreilager des beauftragten Spediteurs erfolgt. Der Wert der Anlagen sei mit rund S 300.000,-- angegeben worden. Laut Auskunft der zuständigen Behörde habe keine gewerberechtliche Genehmigung für den Betrieb eines Tonstudios bestanden. Als Ergebnis der Sachverhaltsermittlung sei daher, so der Prüfer in seinem Bericht weiter, festzustellen, dass die Nutzung des Tonstudios durch die T. GmbH auf Grund der vorhandenen Anlagen nicht möglich gewesen sei und der Rechnung der Beschwerdeführerin keine dem Rechnungsinhalt entsprechende Leistung zu Grunde liege. Auch die D. GmbH habe das Tonstudio mit der vorhandenen Ausstattung nicht nutzen können, der Rechnung der geprüften Gesellschaft liege nicht die dem Rechnungsinhalt entsprechende Leistung zu Grunde, die geleistete Zahlung sei als Abschlusszahlung zu betrachten. Laut den Angaben des Dr. Christoph M. sollte die Beschwerdeführerin mit den von Anthony M. zur Verfügung gestellten Anlagen die Tonstudioleistungen laut Ausgangsrechnungen erbracht haben. Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin habe hierzu jedoch keine näheren Angaben über Art und Zustand dieser Tonaanlagen machen können. Auf Grund des im Zollverfahren bekannt gegebenen Wertes dieser Anlagen erscheine eine kommerzielle Nutzung jedoch nicht möglich, weil die Anschaffungskosten für derartige Anlagen wesentlich höher seien, insbesondere in der Filmindustrie verwendete Anlagen teurer seien. Gerade solche Tonaufnahmen seien aber laut einem von Dr. Christoph M. erstellten Aktenvermerk mit der T. GmbH vereinbart (und verrechnet) worden.

In der Folge vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die auf der Liegenschaft des Dr. Christoph M. getätigten Investitionen einzig und allein auf dessen Stellung als Gesellschafter der Beschwerdeführerin zurückzuführen seien. Die Umbauten sowie die Anschaffungen von Inventar seien nicht für das Unternehmen der Beschwerdeführerin erfolgt, sondern auf Veranlassung und zum Nutzen des Gesellschafters Dr. Christoph M. Da die dem Vorsteuerabzug zugrundeliegenden Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht für das Unternehmen ausgeführt worden seien, stehe ein Vorsteuerabzug nicht zu. Die auf den Rechnungen der Beschwerdeführerin an die T. GmbH und die D. GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs. 14 UStG geschuldet. Ertragsteuerlich gelangte der Prüfer zur Ansicht, dass vor dem Hintergrund der angeführten Feststellungen ein Investitionsfreibetrag nicht zustehe und die entsprechenden Aufwendungen als verdeckte Ausschüttung an Dr. Christoph M. zu qualifizieren seien.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, erließ entsprechende Abgabenbescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1991 bis 1994 sowie Gewerbesteuer 1991 bis 1993 und zog die Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer 1991 bis 1994 heran.

In einer gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wurde insbesondere vorgebracht, dass Dr. Christoph M. zum Zeitpunkt der Investitionen nicht Gesellschafter der Beschwerdeführerin gewesen sei. Diese Aussage lasse sich durch die Vernehmung der Zeugen Marina H. und Silvia S. jederzeit untermauern. Entgegen dem entsprechenden Hinweis im Prüfungsbericht stehe die Selbstanzeige der T. GmbH im Zusammenhang mit einem umfangreichen Honorarprozess, welchen Dr. Christoph M. gegen die T. GmbH geführt habe. Die T. GmbH bediene sich aller Mittel, sich der eingeklagten Honoraransprüche des Dr. Christoph M. zu entziehen. Von der D. GmbH sei das Tonstudio ungeachtet ihrer hohen Qualitätsanforderungen für einige Tage benutzt worden. Die Befragung der Firma Sony habe ergeben, dass der Einsatz der TV-Geräte und HiFi-Anlagen bedingt auch für ein Tonstudio möglich sei. In Kombination mit den von Anthony M. mitgebrachten Anlagen sei die Nutzung des Tonstudios sehr wohl möglich gewesen. Der Prüfer habe auf Grund der vorgelegten Verzollungsliste feststellen können, dass es sich bei diesen Geräten tatsächlich um spezielle Ton- und Aufnahmegeräte gehandelt habe, die in keiner Weise mit privat zu verwendenden Geräten verglichen werden könnten. Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung unter Ladung von Marina H., Dr. Christoph M., dem Geschäftsführer der Gesellschaft und der "steuerlichen Vertretung" beantragt.

Mit dem zu Zl. 99/13/0215 angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1991 bis 1994 sowie Gewerbesteuer 1991 bis 1993 ab. Außer Streit stehe, dass die Beschwerdeführerin im Fragebogen anlässlich der Vergabe der Steuernummer beim Finanzamt als ihre

Gesellschafter die Rechtsanwälte Dr. Robert St. und Dr. Christoph M. mit dem Hinweis angeführt habe, dass Silvia S. Treuhänderin für Dr. Christoph M. sei. Die angeführten Rechtsanwälte hätten zu diesem Zeitpunkt auch als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin fungiert. Das Finanzamt habe somit von der Richtigkeit dieser Erklärung ausgehen können. Die Judikatur messe Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an den Kriterien, die für Familienverträge entwickelt worden seien. Danach müssten Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bzw. diesem nahe stehenden Personen, um steuerlich anerkannt zu werden, klar und eindeutig sein, nach außen in Erscheinung treten und fremdüblichen Bedingungen entsprechen. Das Treuhandverhältnis zwischen Dr. Christoph M. und Silvia S. sei im Fragebogen bei Vergabe der Steuernummer klar und eindeutig nach außen dem Finanzamt gegenüber bekannt gegeben worden. Eine Änderung dieser vertraglichen Gestaltung sei weder dem Finanzamt für Körperschaften noch dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern vor Ablauf des Prüfungszeitraumes (1991 bis 1994) angezeigt worden. Gemäß der oben angeführten Judikatur habe daher eine allfällige Beendigung dieses Treuhandverhältnisses für den Bereich des Steuerrechts im Prüfungszeitraum 1991 bis 1994 keine Wirksamkeit entfalten können, sodass zumindest für den streitgegenständlichen Zeitraum 1991 bis 1994 Dr. Christoph M. weiterhin als Gesellschafter der Beschwerdeführerin zu betrachten gewesen sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien rückwirkende Parteienvereinbarungen (für die Vergangenheit) nicht zu beachten. Da das Vorliegen des Treuhandvertrages erst im Berufungsschriftsatz im August 1997 nach außen hin (dem Finanzamt gegenüber) klar und eindeutig bestritten worden sei, könne die Beendigung des Treuhandverhältnisses für den Bereich des Steuerrechts erst ab diesem Zeitpunkt, d.h. für Abgabenzeiträume nach August 1997, Wirksamkeit entfalten, nicht aber rückwirkend für die von der streitgegenständlichen Berufung betroffenen Abgabenzeiträume. Deshalb vermöge auch das von der Beschwerdeführerin in der mündlichen Berufungsverhandlung als Beweis vorgelegte mit 17. März 1999 datierte Schriftstück, in welchem Silvia S. nunmehr behaupte, Dr. Christoph M. sei niemals Gesellschafter der Beschwerdeführerin gewesen, für den Erfolg der gegenständlichen Berufung keinen Beitrag zu leisten. Dies auch im Hinblick auf die widersprüchlichen Angaben der Beschwerdeführerin bezüglich der "Gesellschaftsentwicklung". So behaupte die Beschwerdeführerin in ihrer am 12. März 1997 beim Finanzamt eingelangten Vorhaltsbeantwortung vom 11. März 1997 unter Hinweis auf bei ihr aufliegende Notariatsakte, ab dem Jahr 1992 seien Silvia S. und Marina H. zu je 50 % beteiligt gewesen, während in der Berufungsverhandlung vorgebracht worden sei, dass Marina H. niemals Gesellschafterin der Beschwerdeführerin gewesen sei, wobei als Beweis hiefür ein mit 7. Mai 1999 (drei Tage vor der Verhandlung) erstelltes Schriftstück der angeblich derzeit in Peru lebenden Luz K. hätte dartun sollen, dass sie die wahre Gesellschafterin der Beschwerdeführerin gewesen sei, während laut einer Bleistiftnotiz des Betriebsprüfers über ein mit Dr. Christoph M. am 15. Oktober 1996 geführtes Telefongespräch Frau Arissa E., Peru, die Gesellschafterin der Beschwerdeführerin gewesen sein solle. Schon auf Grund dieser widersprüchlichen Aussagen der Beschwerdeführerin gehe die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung davon aus, dass den in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten, von Silvia S. am 17. März 1999 und von Luz K. am 7. Mai 1999 abgefassten Schriftstücken kein Beweiswert beizumessen sei. Darüber hinaus sei laut im Akt aufliegender Firmenbuchabfrage vom 13. Mai 1996 unter Hinweis darauf, dass der Gesellschaftsvertrag zuletzt mit Beschluss der Generalversammlung vom 22. März 1999 geändert worden sei, seit diesem Zeitpunkt die ehemalige Kanzleileiterin des Dr. Christoph M., Silvia S., als einzige Gesellschafterin an der Beschwerdeführerin mit einer Stammeinlage von S 500.000,- beteiligt. Dass Silvia S. die Geschäftsanteile als Treuhänderin für Dr. Christoph M. gehalten habe, sei - wie bereits erwähnt - dem Finanzamt gegenüber offen gelegt worden. Eine zeugenschaftliche Einvernahme der Silvia S. hätte daher im Hinblick auf die aufgezeigten Widersprüchlichkeiten und die daraus resultierende Unglaubwürdigkeit der im Schreiben vom 17. März 1999 aufgestellten Behauptung, Dr. Christoph M. sei nicht Gesellschafter der Beschwerdeführerin gewesen, keinen Beitrag leisten können. Auf Grund der widersprüchlichen Vorbringen habe sich auch eine zeugenschaftliche Einvernahme von Marina H. erübrigt, die nach Angabe der Beschwerdeführerin zunächst als Gesellschafterin angeführt worden sei, laut Vorbringen in der Berufungsverhandlung jedoch niemals Gesellschafterin der Beschwerdeführerin gewesen sein solle.

Dr. Christoph M. sei aber auch als Machthaber im Sinne der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Juni 1990, 90/14/0054, vom 15. März 1988, 87/14/0072, sowie vom 23. November 1977, 410, 618/77, zu betrachten. Nach diesen Erkenntnissen müsse der Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht notwendig Gesellschafter des ausschüttenden Unternehmens sein, es genüge die Möglichkeit einer unmittelbaren Einflussnahme oder eines mittelbaren, aber entscheidenden Einflusses. Laut Angaben der T. GmbH habe der für dieses Unternehmen tätige Rechtsanwalt Dr. Christoph M. ihr gegenüber vorgeschlagen, einen Teil seiner Rechtsanwalts honorare über die

Beschwerdeführerin abzurechnen, weil ihm diese Vorgangsweise helfe, sein Privathaus gewerblich zu nutzen, und er diesbezüglich Einnahmen benötige. Daraus folge klar und eindeutig, dass Dr. Christoph M. in Gebarungs- und Verrechnungsangelegenheiten zumindest mittelbar entscheidenden Einfluss auf die Beschwerdeführerin haben können, zumal es in der Folge tatsächlich zur Verrechnung von Honoraren gegenüber der T. GmbH gekommen sei. Dass die Beschwerdeführerin die von ihr in Rechnung gestellten Leistungen samt den von Anthony M. beigestellten Anlagen im Wert von rund S 300.000,-- nicht habe erbringen können, sei durch die Auskunft des zuständigen Fachverbandes der Kammer der gewerblichen Wirtschaft klar erwiesen, wonach die Anschaffungskosten für ein digitales Tonstudio, mit welchem die Beschwerdeführerin die von ihr genannten und in Rechnung gestellten Leistungen hätte erbringen können, ca. S 6 Mio. bis S 10 Mio. betrügen. Der Berufungssenat gelange zur Ansicht, dass mit den getätigten Investitionen kein Tonstudio eingerichtet worden sei, sondern die Beschwerdeführerin vielmehr Kosten für die Adaptierung der Liegenschaft des Gesellschafters und Machthabers Dr. Christoph M. getragen bzw. einen Vorsteuerabzug getätigt habe, welcher Dr. Christoph M. als Privatperson nicht möglich gewesen wäre. Diese Vorteilszuwendung hätte die Beschwerdeführerin an eine ihr fremd gegenüberstehende Person nicht gewährt, sodass sich diese Vorteilszuwendung nur aus der Gesellschafter- bzw. Machthaberstellung des Dr. Christoph M. erklären lasse. Der von der Judikatur für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung geforderte, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentschluss der Körperschaft könne bereits aus den objektiven Umständen des betreffenden Falles erschlossen werden.

Mit dem zu Zl. 99/13/0216 angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen den Bescheid über die Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer 1991 bis 1994 ab. Begründend verwies die belangte Behörde auf den erstangefochtenen Bescheid und die darin angeführten Entscheidungsgründe.

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

Nach dem jeweils ausdrücklich angeführten Beschwerdepunkt erachtet sich die Beschwerdeführerin durch die angefochtenen Bescheide in ihrem "Recht auf rechtsrichtige Anwendung des KStG 1988, insbesondere des § 8 des genannten Gesetzes", erkennbar somit ausschließlich durch die Annahme verdeckter Ausschüttungen durch die angefochtenen Bescheide verletzt. Eine Rechtsverletzung auf umsatzsteuerrechtlichem Gebiet wird von der Beschwerdeführerin hinsichtlich des auch über Umsatzsteuer absprechenden erstangefochtenen Bescheides im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes (aber auch im Rahmen der Beschwerdegründe) nicht geltend gemacht. Durch den Beschwerdepunkt wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Bescheides gebunden ist (vgl. das hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 19. Dezember 1984, VwSlg. 11.525/A). Der Verwaltungsgerichtshof geht daher davon aus, dass der Abspruch über die Umsatzsteuer unangefochten geblieben ist.

Für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist u.a. Voraussetzung, dass einem Anteilsinhaber ein Vermögensvorteil aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zugewendet wird (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juli 1998, 96/13/0039).

Von einer solchen Zuwendung an einen Anteilsinhaber und einer daraus folgenden verdeckten Ausschüttung ging die belangte Behörde insofern aus, als sie als erwiesen annahm, dass Dr. Christoph M. (im Streitzeitraum) als Treugeber Gesellschafter der Beschwerdeführerin war. Die Gründe für diese Annahme erschöpfen sich letztlich aber lediglich in der unbestrittenen Tatsache, dass die Beschwerdeführerin in einem Fragebogen anlässlich der Vergabe der Steuernummer angegeben hatte, dass Silvia S.

Gesellschaftsanteile treuhändig für Dr. Christoph M. halte. Auf das dem entgegenstehende Vorbringen der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren, Dr. Christoph M. sei nicht ihr Gesellschafter, ging die belangte Behörde vor dem Hintergrund ihrer Auffassung, dass das im Fragebogen behauptete Treuhandverhältnis den Kriterien entsprochen habe, die für Familienverträge entwickelt wurden, und von diesem Treuhandverhältnis insbesondere unter Berücksichtigung des Grundsatzes, dass rückwirkende Parteienvereinbarungen steuerlich unwirksam seien, für den Streitzeitraum nicht abgewichen werden könne, nicht ein.

Unabhängig von der Frage, ob die Angaben bezüglich des im Fragebogen angeführten Treuhandverhältnisses klar und eindeutig waren, nach außen in Erscheinung traten und fremdüblichen Bedingungen entsprachen und insofern den

für Familienverträge entwickelten Kriterien entsprachen, war die belangte Behörde keineswegs an die Sachverhaltsbehauptungen im angeführten Fragebogen in einer ergänzende Sachverhaltsermittlungen ausschließenden Weise gebunden, weil die Sachverhaltsbehauptung in der Berufung, Dr. Christoph M. sei nicht Gesellschafter der Beschwerdeführerin, keine "Parteienvereinbarung", daher schon gar keine solche rückwirkender Art war. Daran ändert der Umstand, dass das im Fragebogen behauptete Treuhandverhältnis "erst im Berufungsschriftsatz vom 21. August 1997 nach außen hin klar und eindeutig bestritten" wurde, nichts. Wenngleich das entsprechende Berufungsvorbringen unsubstanziiert bloß darin bestand, das bis dahin behauptete Treuhandverhältnis ohne Angabe der tatsächlichen Verhältnisse in Abrede zu stellen, wäre die belangte Behörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nach § 115 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen, die zur abschließenden Beurteilung erforderlichen, ergänzenden Sachverhaltsermittlungen vorzunehmen, in welche allerdings auch die Beschwerdeführerin entsprechend ihrer Mitwirkungspflicht einzubinden gewesen wäre. Der Umstand, dass eine Partei zu verschiedenen Zeiten allenfalls widersprüchliche Angaben macht, rechtfertigt es nicht, Ermittlungen zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes zu unterlassen, sondern lässt solche Ermittlungen gerade geboten erscheinen. In Verkennung der Rechtslage unterließ es die belangte Behörde, den hinsichtlich der angefochtenen Bescheide entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ergänzen und die dabei aufgenommenen Beweise zu würdigen (vgl das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Aber auch die Begründung, die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sei unabhängig davon, ob Dr. Christoph M. als Gesellschafter anzusehen ist, gerechtfertigt, weil er auch als Machthaber im Sinne der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Juni 1990, 90/14/0054, vom 15. März 1988, 87/14/0072, sowie vom 23. November 1977, 410,618/77, anzusehen sei, trägt die Sprüche der angefochtenen Bescheide nicht. Abgesehen davon, dass diese Erkenntnisse auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. April 1965, 2325/63, Slg. 3266/F, zurückgehen, bei welchem vor dem Hintergrund des KStG 1934 eine verdeckte Gewinnausschüttung einer eigentümerlosen Sparkasse zu beurteilen war, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0114, ausgesprochen, dass (offene wie verdeckte) Gewinnausschüttungen diesen Steuertatbestand nur im Hinblick auf den Gesellschafter erfüllen. Soweit sich ein Nichtgesellschafter - insbesondere auf Grund seiner Möglichkeit, auf die Gesellschaft Einfluss zu nehmen - gegen den Willen der Gesellschaft und zu deren Lasten widerrechtlich bereichert, liegen in der Regel Betriebsausgaben der Gesellschaft vor. Der zu aktivierende Rückforderungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem Nichtgesellschafter wirkt sich in diesem Zusammenhang allerdings aufwandneutralisierend aus. Im zitierten Erkenntnis wird zwar darauf hingewiesen, dass im Ergebnis durch solche Vorgänge der Gewinn der Gesellschaft - wie bei verdeckten Gewinnausschüttungen -

nicht gemindert wird, ein solches Ergebnis setzt aber in Ansehung des zu Zl. 99/13/0215 angefochtenen Bescheides entsprechende in Verkennung der Rechtslage nicht angestellte Ermittlungen zur Feststellung des eine abschließende Beurteilung ermöglichenden entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus.

Aus den genannten Gründen ist auch die durch den zu Zl. 99/13/0216 angefochtenen Bescheid erfolgte Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Die angefochtenen Bescheide waren daher im Umfang der Anfechtung gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 7. Juli 2004

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:1999130215.X00

**Im RIS seit**

31.08.2004

**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)