jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/2/26 99/15/0053

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.02.2004

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
KStG 1988 §8 Abs2;
UStG 1972 §16 Abs1;
UStG 1994 §16 Abs1;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der Dr. Ilse Korenjak, Rechtsanwältin in 1010 Wien, Fichtegasse 2A, als Masseverwalterin im Konkurs über das Vermögen der I GmbH i. L. in S, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IX, vom 5. Februar 1999, Zl. RV/60-06/09/98, betreffend ua Umsatzsteuer 1993 bis 1995 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 und 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 181,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die im Dezember 1992 gegründete I GmbH war auf dem Gebiet der Infrarottechnologie tätig. Bis zum 31. Oktober 1994 war Axel F Alleingesellschafter (Stammeinlage S 500.000) und vertretungsbefugter Geschäftsführer. Dieser war auch Alleingesellschafter von Gesellschaften in Deutschland (S GmbH und S GmbH & Co KG) und in der Schweiz (S AG). Betriebsgegenstand dieser Gesellschaften war die Verwertung von Infrarottechnologie. Bei der S AG

handelte es sich um eine Schweizerische Gesellschaft, die als Patenthalterin fungierte und mit der I GmbH, deren Betriebsgegenstand der Handel mit Infrarottelefonen war, 1993 einen Vertrag über die Überlassung von Nutzungsrechten für Datenübertragung auf Infrarotbasis schloss. Ein Konkursverfahren über das Vermögen der S AG wurde mangels Aktiva eingestellt. Die S GmbH & Co KG befindet sich seit April 1994 in Liquidation. Im Oktober 1994 wurde der Konkurs über ihr Vermögen eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom 21. Oktober 1997 wurde der Konkurs über das Vermögen der I GmbH eröffnet. Die Beschwerdeführerin ist Masseverwalterin der I GmbH.

Axel F hatte versucht, die Finanzierung seines Projektes, Infrarottechnologie zur kabellosen Datenübertragung einzusetzen, durch ein Finanzierungsmodell der I GmbH am freien Kapitalmarkt sicherzustellen. Bereits 1992 beteiligten sich 15 atypisch stille Gesellschafter mit einer Gesellschaftereinlage von insgesamt rund S 1,8 Mio an der I GmbH. Im Mai 1993 beteiligte sich Franz H mit einer Einlage von S 1 Mio persönlich und mit Einlagen in Höhe von S 40 Mio als Treuhänder für insgesamt 111 Treugeber als atypisch stiller Gesellschafter. Anfang 1994 beteiligte sich weiters die B AG mit einer stillen Einlage von rund S 8,7 Mio, für die ebenfalls Franz H als Treuhänder fungierte.

1993 schloss die S AG mit der I GmbH einen Nutzungsvertrag, der der I GmbH ein Nutzungsrecht an dem von der S AG im Zusammenhang mit der Infrarottechnologie entwickelten Know-how einräumte. Von Oktober bis Dezember 1993 wurden die von der I GmbH vertriebenen Schnurlostelefone in den inländischen Medien intensiv beworben. Auf Grund technischer Mängel konnten sie sich jedoch auf dem Markt nicht behaupten, weshalb statt der geplanten

177.500 Stück insgesamt weniger als 1.000 Stück verkauft wurden und die I GmbH den Verkauf im März 1994 einstellte. Als im Juli 1994 die von den Banken eingeräumten Kreditrahmen ausgeschöpft und die von den atypischen stillen Gesellschaftern geleisteten Einlagen aufgebraucht waren und darüber hinaus hohe offene Verbindlichkeiten aushafteten, trat für die I GmbH Zahlungsunfähigkeit ein. Im August 1994 erklärte das Personal infolge ausstehender Lohn- und Gehaltszahlungen den Austritt aus den Dienstverhältnissen. Am 31. Oktober 1994 wurde das Stammkapital durch Aufnahme von Mag. Franz H und der ILT GmbH als Gesellschafter auf S 1 Mio erhöht. Mit 30. November 1994 stellte die I GmbH ihren Geschäftsbetrieb ein. Gegen den geschäftsführenden Gesellschafter Axel F wurde ein Strafverfahren wegen Verdachtes der Untreue und betrügerischer Krida eingeleitet. Er wurde am 16. November 1995 vom Landesgericht für Strafsachen Wien der fahrlässigen Krida schuldig gesprochen, weil er grob und bewusst fahrlässig die Zahlungsunfähigkeit der I GmbH herbeigeführt habe.

Im Zuge einer 1997 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung bei der I GmbH stellte der Prüfer ua fest, dass die geltend gemachte Vorsteuer für Jänner bis Dezember 1995 um jene Beträge zu berichtigen sei, die in den offenen Verbindlichkeiten enthalten seien. Aufwendungen im Zusammenhang mit behaupteten Leistungen der S AG in den Jahren 1992 (rund S 2,1 Mio für Personalkosten) und 1993 (rund S 42,3 Mio für Entwicklungskosten und fixe Nutzungsgebühr) sowie der S GmbH & Co KG iHv rund S 2,9 Mio wurden nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ die entsprechenden Sachbescheide.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Vorsteuerberichtigung

Der Prüfer stellte fest (Tz 20 des Berichtes), dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 16. März 1995 ein Konkursantrag über das Vermögen der I GmbH mangels Vermögens abgewiesen worden sei. Die in den offenen Verbindlichkeiten enthaltenen und geltend gemachten Vorsteuern seien daher zu berichtigen. Eine genaue Aufstellung über die Höhe der offenen Verbindlichkeiten, ihre Zusammensetzung sowie die Höhe der darin enthaltenen Vorsteuerbeträge liege nicht vor. Ausgehend von Verbindlichkeiten von rund S 17 Mio, die in einer Saldenliste der I GmbH zum 30. November 1994 ausgewiesen worden seien, schätzte der Prüfer die sich daraus ergebende Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1972 mit rund S 2,2 Mio. Dabei seien die Verbindlichkeiten gegenüber der S AG nicht einbezogen worden. Da er die verbliebenen Verbindlichkeiten den jeweiligen Gläubigern nicht habe zuordnen können und weiters davon auszugehen sei, dass in einem Teil der offenen Verbindlichkeiten keine

Umsatzsteuer enthalten gewesen bzw ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Begebung von Beteiligungen zu versagen sei, kürzte der Prüfer diese Verbindlichkeiten um 20 %. Von dem sich daraus ergebenden Betrag setzte er eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1972 im Ausmaß von 20 % des Nettobetrages an.

In der Berufung gegen die entsprechend den Prüferfeststellungen erlassenen Sachbescheide brachte die Beschwerdeführerin vor, die zu kürzenden Vorsteuerbeträge hätten anhand der Konten ermittelt werden müssen. Weiters wäre die Verbindlichkeitensituation der Gemeinschuldnerin mit Hilfe des Anmeldeverzeichnisses zum Konkursverfahren zu prüfen gewesen. Es seien rund S 38 Mio als Verbindlichkeiten angemeldet worden, wovon nur rund S 9 Mio anerkannt worden seien. Von den angemeldeten Forderungen hätten sich jedoch nur solche von insgesamt S 5 Mio auf Lieferungen und Leistungen bezogen, sodass ein Betrag von höchstens rund S 870.000 zu berichtigen gewesen wäre.

Im angefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde zum Vorwurf der willkürlichen Schätzung aus, in Ermangelung anderer geeigneter Schätzungsunterlagen seien für die Schätzung die Konten der Buchhaltung der I GmbH "Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen" (Kto 330-000) in Höhe von rund S 16 Mio und "Sonstige Verbindlichkeiten" (Kto 360-000) in Höhe von rund S 870.000, in Summe rund S 16,87 Mio, per 30. November 1994 herangezogen worden. Da ab diesem Tag keine Zahlungen mehr geleistet worden seien, habe davon ausgegangen werden können, dass diese Verbindlichkeiten auch zum Zeitpunkt des Konkurses noch bestanden hätten. Eine genauere Feststellung der Höhe der darin enthaltenen Vorsteuerbeträge hätte nur mit einem unverhältnismäßig hohen Mehraufwand erfolgen können. Verbindlichkeiten gegenüber der S AG und den Banken seien nicht einbezogen worden. Es habe davon ausgegangen werden können, dass es sich großteils um Forderungen inländischer Gläubiger handle, denen umsatzsteuerpflichtige Umsätze zu Grunde gelegen seien. Dem Umstand, dass auch Verbindlichkeiten gegenüber ausländischen Geschäftspartnern oder gegenüber inländischen Geschäftspartnern ohne Umsatzsteuerfakturierung enthalten sein könnten, sei durch Berücksichtigung eines Sicherheitsabschlages von 20 % Rechnung getragen worden.

§ 16 Abs 1 UStG 1972 bzw. UStG 1994 lautet:

"§ 16. (1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen

steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 und 2

geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat,

den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und

2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt

worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist."

Gemäß Abs 3 leg. cit. gilt Abs 1 sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist.

Im Fall der Uneinbringlichkeit darf einerseits der Gläubiger seine Umsatzsteuerschuld korrigieren, andererseits hat der Schuldner den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu korrigieren. Das Gesetz erläutert nicht, wann das Entgelt uneinbringlich geworden ist. Ob und wann Uneinbringlichkeit anzunehmen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden, wobei auf ertragsteuerliche Grundsätze zurückgegriffen werden kann (vgl das hg Erkenntnis vom 12. Mai 1986, 85/15/0338). Bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners wird jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein (vgl Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Rz 64 zu § 16; Ruppe, UStG 19942, Tz 77 zu § 16).

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung abgewiesen und festgestellt, im Juli 1994 seien der von den Banken der I GmbH eingeräumte Kreditrahmen ausgeschöpft und die Einlagen der atypischen stillen Gesellschafter aufgebraucht gewesen. Da darüber hinaus noch hohe Verbindlichkeiten ausgehaftet seien, sei bei der I GmbH Zahlungsunfähigkeit eingetreten. Im August desselben Jahres habe das Personal den Austritt aus den Dienstverhältnissen erklärt.

Aus diesen Feststellungen - denen die Beschwerdeführerin auch nicht entgegentritt - ergibt sich, dass die

Uneinbringlichkeit im Juli 1994 eingetreten ist. Die belangte Behörde hat allerdings - ohne dies in irgendeiner Form zu begründen - die Feststellung getroffen, dass die entsprechende Berichtigung für das Jahr 1995 durchzuführen gewesen wäre und für dieses Jahr die zu berichtigende Umsatzsteuer (Vorsteuer) festgesetzt. Der aufgezeigte Begründungsmangel belastet den angefochtenen Bescheid somit mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Verdeckte Gewinnausschüttungen iZm mit der Überlassung von Know-how durch die S AG (Schweiz) und die S GmbH & Co KG (Deutschland)

Der Prüfer stellte in Tz 27 des Berichtes fest, die I GmbH habe 1992 rund S 2,145.000 auf Grund von Rechnungen der S AG (Schweiz) über Personalkosten uä als "Vorkosten für Projekt Infraphone (Betrag exkl. 14 % deutscher MwSt)" als Betriebsausgaben geltend gemacht.

1993 habe die I GmbH rund S 674.000 auf Grund von Rechnungen über Messekosten für Produktpräsentation in Deutschland, Postzulassung in Österreich und Deutschland sowie Prototypenfertigung und rund S 42 Mio gemäß eines Nutzungsvertrages vom 23. April 1993 als Betriebsausgaben geltend gemacht. In diesem Vertrag über die Nutzung von Know-how auf dem Gebiete der drahtlosen Sprach- und Datenübertragung auf Infrarotbasis habe sich die I GmbH verpflichtet, jährliche fixe Nutzungsgebühren in Höhe von DM 5 Mio, variable Nutzungsgebühren (jeweils DM 15 für die ersten 100.000 Stück, DM 10 für weitere 100.000 Stück und für alle weiteren Stücke DM 7) und in den ersten drei Jahren einen jährlichen Entwicklungskostenbeitrag in Höhe von je DM 1 Mio zu entrichten. Axel F habe den Vertrag als Generalbevollmächtigter der S AG unterfertigt. Der Inhalt dieses Vertrages sei nur durch die Stellung des Axel F erklärbar und halte einem Fremdvergleich nicht stand. Am 11. März 1993 habe Axel F nämlich mit einem fremden Unternehmen, der Schweizer Gesellschaft ST eine "Absichtserklärung" über die Gründung der gemeinsamen Aktiengesellschaft I AG zur kommerziellen Nutzung der Infrarot-Technologie im Telekommunikationsbereich geschlossen. In dieser wären der zu gründenden I AG wesentlich günstigere Bedingungen eingeräumt worden als der I GmbH. Letztere hätte beispielsweise den Nutzungsvertrag erst nach Ablauf des achten Kalenderjahres nach Vertragsabschluss kündigen können, sodass bis zu diesem Zeitpunkt jedenfalls DM 40 Mio (fixe Nutzungsgebühr) und DM 3 Mio Entwicklungskostenpauschale angefallen wären, selbst wenn kein einziges Telefon verkauft worden wäre. Im Hinblick darauf, dass laut der Absichtserklärung der I AG neben wesentlich geringeren umsatzabhängigen Lizenzgebühren (maximal 6 % des Verkaufserlöses) sogar eine Option auf den Erwerb des Patentes zu einem Preis von DM 15 Mio eingeräumt worden sei, erscheine die Höhe des Nutzungsentgeltes, welche die I GmbH zu zahlen gehabt habe, wirtschaftlich nicht begründbar. Darüber hinaus hätte die ebenfalls im Eigentum des Axel F stehende S GmbH & Co KG sich verpflichtet, Schnurlostelefone produktionsreif zu entwickeln und die Kosten dafür selbst zu tragen. Im Gegensatz dazu habe die S GmbH & Co KG der I GmbH Entwicklungskosten in Höhe von rund DM 273.000 verrechnet. Bei erfolgreicher Anfechtung des Patentrechtes hätten durch die I AG keine Lizenzgebühren bezahlt werden müssen. Eine derartige Regelung fehle im Vertrag mit der I GmbH. Insgesamt sei daher für die als Betriebsausgaben geltend gemachten fixen Nutzungsgebühren in Höhe von rund S 35 Mio bzw für den Entwicklungskostenbeitrag in Höhe von rund S 7 Mio kein Nachweis der betrieblichen Veranlassung bzw Fremdüblichkeit erbracht worden bzw dies auch nicht glaubhaft gemacht worden.

Die S AG, eine Schweizer Domizilgesellschaft mit einem Entwicklungsbüro in Deutschland, habe entsprechend einer Mitteilung der deutschen Finanzverwaltung ab (einschließlich) 1992 keine Körperschaftsteuererklärungen bzw Bilanzen mehr eingereicht. Für Jänner bis September 1993 seien auch keine Umsätze erklärt worden. Die 1992 der I GmbH unter der Bezeichnung "Vorkosten für das Projekt Infraphone" fakturierten DM 306.000 zuzüglich 14 % Umsatzsteuer seien in den gemeldeten Umsätzen nicht enthalten, sodass die betriebliche Veranlassung bzw Fremdüblichkeit nicht habe glaubhaft gemacht werden können.

Die Beschwerdeführerin habe am 11. März 1993 eine Anfrage an das Finanzamt für Körperschaften in Wien gerichtet und um Bestätigung der Rechtsansicht ersucht, dass die Nutzungsgebühren als laufender Aufwand zu betrachten seien, weil sie primär umsatzabhängig seien. Das Finanzamt habe am 30. März 1993 die Auskunft erteilt, dass gegen diese Rechtsauffassung "unter dem Vorbehalt der zutreffenden und vollinhaltlichen Darstellung des Sachverhaltes" keine Bedenken bestünden. Der Prüfer könne jedoch von keiner zutreffenden und vollinhaltlichen Darstellung des Sachverhaltes ausgehen, weil in der Anfrage beispielsweise nicht erwähnt worden sei, dass es sich bei der S AG um eine Gesellschaft handle, die zu 100 % im Eigentum des Alleingesellschafters der Beschwerdeführerin stehe. Weiters sei in der Anfrage mitgeteilt worden, dass Marketingunternehmen mit der Evaluierung der zu erwartenden Nachfrage

beauftragt worden seien. Solche Marketingunternehmen seien dem Prüfer auf Nachfrage jedoch nicht genannt worden. Die Beschwerdeführerin habe dem Finanzamt Prognoserechnungen von 11.000 Stück (1993), 166.500 Stück (1994) und 867.500 Stück (1993 bis 1997) verkaufter Telefone vorgelegt. Tatsächlich seien bis zur Einstellung des Betriebes insgesamt lediglich rund 1.000 Stück abgesetzt worden. Aus dem Vertrag ergebe sich, dass erst ab einer jährlich verkauften Menge von

533.334 Stück die variablen Nutzungsgebühren höher seien als die fixe Nutzungsgebühr und somit erst ab diesem Zeitpunkt die Nutzungsgebühr überwiegend umsatzabhängig wäre. Die vorgelegte Prognoserechnung habe jedoch in keinem Jahr eine derartige Verkaufsmenge enthalten. Es sei in der Anfrage weiters angegeben worden, dass der Anteil der Nutzungsgebühren am Umsatz 1993 und 1994 über 10 % betragen würden. Tatsächlich habe die Nutzungsgebühr einschließlich des Entwicklungskostenbeitrages mehr als "10.000 %" betragen. Da die Anfragenbeantwortung des Finanzamtes von einem anderen Sachverhalt ausgegangen sei, könne sie den Feststellungen des Prüfers nicht zu Grunde gelegt werden.

Der Prüfer kam zum Schluss, die 1992 als Betriebsausgaben geltend gemachten Personalkosten in Höhe von rund S 2,145.000 sowie die 1993 geltend gemachten fixen Nutzungsgebühren in Höhe von rund S 35 Mio und der Entwicklungs- und Forschungsfreibetrag von rund S 7 Mio seien - da nicht fremdüblich - mangels betrieblicher Veranlassung nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Da der Gewinnverteilung bei der I GmbH und den atypischen stillen Gesellschaftern der von der I GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes erwirtschaftete Gewinn bzw. Verlust zu Grunde zu legen sei, wäre der zu verteilende Verlust auf Ebene der I GmbH und stillen Gesellschafter grundsätzlich um die gesamten nicht als Betriebsausgaben anerkannten Aufwendungen der GmbH zu kürzen. Auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung der I GmbH und des Umstandes, dass Axel F als Gesellschafter und Geschäftsführer nicht greifbar sei, sei davon auszugehen, dass die atypisch stillen Gesellschafter um die an die S AG bzw deren einzigen Gesellschafter Axel F geflossenen Beträge geschädigt worden seien und allfällige Rückforderungsansprüche ins Leere gingen. Daher werde jener Teil der nicht anerkannten Betriebsausgaben, dem Zahlungen an die S AG zu Grunde lägen, als verdeckte Gewinnausschüttung an den einzigen Gesellschafter der I GmbH, der zugleich auch einziger Gesellschafter der S AG gewesen sei, angesehen, während die darüber hinausgehenden Beträge die Verbindlichkeiten gegenüber der S AG verringern würden.

Der Prüfer stellte in Tz 28 des Berichtes fest, dass die S GmbH & Co KG (Deutschland) 1993 an die I GmbH Rechnungen ua über "anteilige Entwicklungskosten Formensatz" (rund S 980.000) und für "pauschale Verrechnung für geleistete Entwicklungsarbeiten gemäß Nutzungsvertrag" (rund S 950.000) gelegt hat. Es sei keine Glaubhaftmachung der betrieblichen Veranlassung bzw Fremdüblichkeit dieser Positionen erbracht worden. Es sei insbesondere nicht ersichtlich, aus welchem Grunde die I GmbH zusätzlich zu den von der S AG verrechneten Beträgen mit diesen Aufwendungen belastet worden sei, während Axel F in einer Absichtserklärung gegenüber einem fremden Dritten, nämlich der ST in der Schweiz angeboten habe, dass die S GmbH & Co KG die Kosten für die Entwicklung der Schnurlostelefone bis zu ihrer Serienreife tragen würde. Als Betriebsausgaben hätten sie den zu verteilenden Gewinn der I GmbH und der atypisch stillen Gesellschafter gekürzt. Da diesbezügliche Rückforderungsansprüche der stillen Gesellschafter ins Leere gehen würden, würden die genannten Zahlungen als verdeckte Ausschüttung an den einzigen Gesellschafter der I GmbH, der zugleich auch der einzige Kommanditist der S GmbH & Co KG sei, angesehen. Darüber hinaus seien auch Zahlungen an die S GmbH & Co KG in Höhe von S 4,8 Mio geleistet worden (Tz 31c des Berichtes), welche die S AG beträfen und nicht als betrieblich veranlasst, sondern als verdeckte Ausschüttungen anzusehen seien.

In der Berufung gegen die den Feststellungen des Prüfers folgenden Sachbescheide wurde ua ausgeführt, dass die Infrarottechnologie beim deutschen Militär erfolgreich zum Einsatz gelangt und nach Ablauf einer gewissen Sperrfrist zur Vermarktung freigegeben worden sei. Die durch die Entwicklung entstandenen Kosten sollten durch eine Nutzungsvereinbarung mit einer "Vertriebsfirma", nämlich der I GmbH, wieder hereingebracht werden. Es sei aber auch überlegt worden, in Österreich zusammen mit Investoren eine Gesellschaft zur Vermarktung dieser Technologie zu errichten, beispielsweise zusammen mit der ST und der K Bank. Es sei aber kurzfristig nicht möglich gewesen, einen Investor in dieser Größenordnung zu finden, weshalb die Finanzierung schließlich mittels atypisch stillen Gesellschaftern erfolgt sei.

Das Finanzamt habe mit Schreiben vom 30. März 1993 die geltend gemachten Betriebsausgaben anerkannt. Weiters ergebe sich aus der rechtskräftigen Verurteilung des Axel F wegen fahrlässiger (und nicht wegen betrügerischer) Krida,

die betriebliche Veranlassung der Nutzungsgebühren. Es sei unzulässig, den Nutzungsvertrag der I GmbH mit der S AG mit der Absichtserklärung zwischen Axel F und der ST zu vergleichen, weil letzterer die Errichtung einer gemeinsamen Gesellschaft sowie den Verkauf, nicht aber die Nutzung von Rechten, zum Inhalt gehabt habe. Ein Drittvergleich sei am ehesten mit der "Vertreibung von Mobilnetzen" vorzunehmen. Die Vereinbarung der I GmbH mit der S AG halte einem Drittvergleich stand. Bei Zugrundelegung einer Prognose, wie sie auch der ST und der K Bank, welche sich für ein Konsortium mit der I GmbH interessiert hätten, vorgelegt worden sei, wären von 1993 bis 1997 an die S AG S 178 Mio (fixe Nutzungsgebühr und Forschungsbeitrag) bezahlt worden. Dabei sei von der dem Prüfer genannten Verkaufsmenge ausgegangen worden. Nach einer Studie, die 1992 von einem Mitarbeiter der Technischen Universität im Auftrag der K Bank erstellt worden sei, sei das Produkt prinzipiell marktfähig gewesen. Die Stücklizenzen hätten S 73,580.000 betragen. Nach dem Modell ST wäre im selben Zeitraum insgesamt ein Betrag von S 192,444.000 ("Kaufpreis" DM 105 Mio und 6 % umsatzabhängige "Lizenzgebühr") bezahlt worden. Unter der Annahme, dass ab 1995 höherwertige Telefone hätten verkauft werden können, sodass der Verkaufspreis auf S 2.500 und dann auf S 3.500 und S 4.000 gestiegen wäre, wäre im Zeitraum 1993 bis 1997 ein Gesamtbetrag von S 260.892.000 an die S AG zu bezahlen gewesen, weil weiterhin eine Lizenzgebühr von 6 % des Verkaufswertes zu entrichten gewesen wäre. Es sei die vertragliche Regelung der I GmbH mit der S AG auch insofern günstiger gewesen als jene mit der S GmbH, weil die I GmbH den Kaufpreis von DM 15 Mio nicht hätte aufbringen können.

Im angefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde aus, dass die fixen Nutzungsgebühren von 35 Mio keinem Fremdvergleich standhielten, denn nur primär umsatzabhängige Nutzungsgebühren seien als laufender Aufwand zu betrachten. Diese Rechtsauffassung sei der Gemeinschuldnerin bereits in einer Rechtsauskunft des Finanzamtes für Körperschaften zur Kenntnis gebracht worden, aus welcher sich ergebe, dass vor dem Hintergrund des tatsächlichen Sachverhaltes die Nutzungsgebühren keinen laufenden Aufwand darstellten und daher nicht abzugsfähig seien. Es handle sich nicht um primär umsatzabhängige Nutzungsgebühren, weil die variablen Nutzungsgebühren erst ab einer jährlichen Verkaufsmenge von 533.334 Stück höher als der fixe Nutzungsgebührenanteil wären und die Nutzungsgebühren somit erst ab dieser Verkaufsmenge primär umsatzabhängig wären. Derart hohe Verkaufszahlen seien auch mangels technischer Möglichkeiten (fehlende Produktreife etc) vollkommen unrealistisch gewesen. Von einer Anerkennung derartiger Ausgaben seitens des Finanzamtes habe daher keine Rede sein können. Es sei zu beachten, dass die in der Absichtserklärung zur Zusammenarbeit mit der ST erörterten Nutzungsgebühren nur dann zur Auszahlung gekommen wären, wenn die in Prognose angeführten Verkaufszahlen tatsächlich realisiert worden wären. Es sei hinsichtlich der Prognoserechnung nach dem "ST-Modell" nicht erkennbar, warum die Beschwerdeführerin in ihren Berechnungen neben dem Kaufpreis des Patentes zusätzlich variable Nutzungsgebühren angesetzt habe, weil die Nutzung des Optionsrechtes weitere Nutzungsgebühren hinfällig machen würde.

Bei der Beurteilung, ob und inwieweit die strittigen Betriebsausgaben angemessen seien, komme es keineswegs darauf an, ob eine gerichtliche Verurteilung wegen des Tatbestandes der betrügerischen Krida erfolgt sei oder nicht. Dem Abgabenverfahren liege eine gänzlich andere Beweissituation als einem gerichtlichen Strafverfahren zu Grunde, wobei bei Auslandssachverhalten, bei denen die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörden nur in eingeschränktem Maße gegeben sind, sogar eine Beweislastumkehr zum Zuge komme. Zum Einwand, dass ein Drittvergleich mit Mobilnetzen erfolgen müsse, werde darauf hingewiesen, dass das gegenständliche Produkt bei ausreichender Funktionsfähigkeit lediglich für eine Verwendung innerhalb von Räumen mit bis zu 7 Metern Entfernung vorgesehen gewesen sei und daher mit dem Betreiben von Mobilnetzen nicht verglichen werden könne. Einem Fremdvergleich halte auch nicht stand, dass die Beschwerdeführerin den Nutzungsvertrag erstmals nach Ablauf des achten Kalenderjahres nach Abschluss des Vertrages hätte kündigen können, sodass bis zu diesem Zeitpunkt fixe Nutzungsgebühren von DM 40 Mio zuzüglich einer einmaligen Entwicklungskostenpauschale von DM 3 Mio angefallen wären, und zwar auch dann, wenn kein einziges Telefon verkauft worden wäre.

Die von der S GmbH & Co KG verrechneten Entwicklungskosten für den Formensatz sowie die pauschal verrechneten Entwicklungsarbeiten seien ebenso wie die von der S AG in Rechnung gestellten Nutzungsgebühren aus den dargestellten Gründen als nicht betrieblich veranlasst zu beurteilen.

Schuldrechtliche Beziehungen zwischen zwei Gesellschaften, die jeweils im Eigentum desselben Alleingesellschafters stehen, können grundsätzlich mit steuerlicher Wirkung anerkannt werden. Anderes gilt allerdings, wenn im Rahmen solcher Vertragsbeziehungen Vermögensvorteile zugewendet werden, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis zum gemeinsamen Gesellschafter haben (verdeckte Ausschüttung). Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird

dabei an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt. Entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem Nichtgesellschafter ebenfalls gewährt hätte (vgl die bei Doralt/Ruppe, Steuerrecht I7, 325f zitierte hg Rechtsprechung). Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten (und honorierten) Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der Gesellschaft geleistet worden ist. Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (zB Überlassung von Know-how) besteht (vgl das hg Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, 99/14/0100).

Die Begründung eines Abgabenbescheides muss erkennen lassen können, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Sie muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist somit die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, also die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (vgl das hg Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Im Beschwerdefall hatte die belangte Behörde zunächst zu prüfen, ob erbrachte (und honorierte) Leistungen, für welche Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, durch die vertragliche Gestaltung im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt wurden. Dies setzte aber Feststellungen zu den Leistungen voraus. Solche Feststellungen sind dem angefochtenen Bescheid aber nicht zu entnehmen. So lässt der angefochtene Bescheid beispielsweise jegliche Feststellungen zu den 1992 von der S AG in Rechnung gestellten Personalkosten vermissen. Dem angefochtenen Bescheid sind diesbezüglich Feststellungen weder über die vertragliche Grundlage noch über die tatsächliche Leistungserbringung durch die S AG zu entnehmen. Auch hinsichtlich des Entgelts aus dem "Nutzungsvertrag" bleibt die belangte Behörde Feststellungen dahingehend, um welche Leistungen es sich dabei konkret handelte und ob sie auch tatsächlich erbracht wurden, schuldig. Ohne solche Feststellungen konnte die Durchführung eines Fremdvergleich aber nur mangelhaft bleiben. Auch fehlen im angefochtenen Bescheid Feststellungen, die eine Beurteilung dahingehend erlauben würden, ob im Beschwerdefall ein unangemessen hohes Entgelt vereinbart wurde, was zur Folge gehabt hätte, dass lediglich die Differenz zum angemessenen Entgelt aus den Betriebsausgaben auszuscheiden gewesen wäre.

Die belangte Behörde begründete ihren Schluss, die vorliegende Leistungsbeziehung halte einem Fremdvergleich nicht stand, ua damit, dass die von der I GmbH prognostizierten Verkaufszahlen schon zu Beginn der Betätigung unrealistisch gewesen seien. Die Beschwerdeführerin hatte aber bereits im verwaltungsgerichtlichen Verfahren darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer Axel F nicht wegen betrügerischer Krida, sondern wegen fahrlässiger Krida verurteilt worden sei, woraus abgeleitet werden könne, "dass die Betriebsausgaben in Form von Nutzungsgebühren aber nicht in betrügerischer Form veranlasst sind, sondern eben einfach ein riskantes Geschäft waren, was sich aber erst später herausstellte". Auch wenn dieser strafrechtlichen Verurteilung im hier relevanten Zusammenhang keine Bindungswirkung im Abgabenverfahren zukommt und das Urteil keineswegs zwingend zu den von der Beschwerdeführerin daraus gezogenen Schlussfolgerungen führt, so lässt der angefochtene Bescheid doch jegliche Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin bzw dem genannten strafrechtlichen Urteil vermissen.

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

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003. Gemäß § 49 Abs 1 VwGG idF BGBl. 88/1997 gebührt der Schriftsatzaufwand nur dann, wenn der Beschwerdeführer tatsächlich durch einen Rechtsanwalt vertreten war.

Wien, am 26. Februar 2004

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:1999150053.X00

Im RIS seit

07.04.2004

Zuletzt aktualisiert am

25.07.2018

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at