

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/18 99/15/0262

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 18.09.2003

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §150;  
BAO §183;  
BAO §303 Abs4;  
BAO §93 Abs3 lita;  
B-VG Art130 Abs2;  
EStG 1988 §27 Abs1 Z1 lita;  
EStG 1988 §93 Abs2 Z1 lita;  
VwRallg;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 99/15/0263

## 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 Beschwerden der S HandelsgmbH in W, vertreten durch Dr. Rainer Kornfeld, Rechtsanwalt in 1060 Wien, Mariahilfer Straße 1d, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 20. Oktober 1999, Zl. RV/458- 06/09/99, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1992, Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Feststellung und Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für die Jahre 1990 bis 1993 (hg. Zl. 99/15/0263), und 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 20. Oktober 1999, Zl. RV/457-06/09/99, betreffend Kapitalertragsteuer 1990 bis 1993 (hg. Zl. 99/15/0262), zu Recht erkannt:

## Spruch

Der erstangefochtene Bescheid wird, soweit er die Wiederaufnahme der Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992, und die Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Feststellung und Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für das Jahr 1992 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 790,98 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Die Beschwerdeführerin betreibt einen Sanitärmöbel-Großhandel. Ihr Geschäftsführer Alfred H hält 1 % am Stammkapital. Die restlichen 99 % werden von Wilhelmine H gehalten.

1998 fand bei der Beschwerdeführerin eine Buch- und Betriebsprüfung über die Jahre 1990 bis 1993 statt. Dabei stellte der Prüfer ua fest, dass in den Jahren 1990 bis 1992 auf dem Konto Rechts- und Beratungsaufwand vier Rechnungen der C SAS, Campione (Italien), in Höhe von insgesamt S 2,570.000,-- aufwandswirksam verbucht worden seien.

Am 14. Juli 1993 seien bei Jürgen E und Michael N Hausdurchsuchungen durchgeführt worden. Dabei seien bei Michael N drei Disketten beschlagnahmt worden, auf denen sich eine Vielzahl von Rechnungen befunden hätten. Solche Rechnungen der C SAS seien im Zuge der Betriebsprüfung auch bei der Beschwerdeführerin vorgefunden worden. Bei den genannten Hausdurchsuchungen sei auch ein Schreiben der B SAS aufgefunden worden, in welchem jene ihre Beratungstätigkeit zur Reduktion der Steuerbelastung angeboten habe. Weiters sei ein Schreiben der E SAS, Campione, beschlagnahmt worden, in welchem diese ihre Dienste angeboten habe, "Gelder steuerschonend nach Campione fließen zu lassen und sie in der Folge steuerfrei wieder rückzuführen, zur geschäftlichen oder privaten Weiterverwendung". Im Prüfungsbericht wurde auch ein Schreiben der G & D, ebenfalls in Campione, angeführt, dem zu entnehmen sei, dass sie als Scientology-Firma das Problem der ethischen Handhabung von Steuern und die Abschreibung der Scientology-Dienstleistungen, kennen würde und dafür Lösungen anböte. Im Bericht wurde weiters ausgeführt, in einem weiteren Prüfungsverfahren sei der Geldrückfluss des im Ausland erzielten Rohgewinns in das Privatvermögen des Gesellschafter-Geschäftsführers des geprüften Unternehmens nachgewiesen worden. Dabei sei der für den inländischen Gesellschafter-Geschäftsführer anteilige Rohgewinn laut Anweisung des Jürgen E vom 14. August 1987 auf ein "Überbringer-Sparbuch" transferiert worden. Der Prüfer zog daraus den Schluss, dass die in den Rechnungen der C SAS aufscheinenden Beträge zuzüglich der Kapitalertragssteuern verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer Alfred H darstellten, denen keine tatsächlichen Gegenleistungen gegenüberstünden.

Weiters stellte der Prüfer fest, die Beschwerdeführerin habe am 20. Dezember 1993 an ein Unternehmen namens F Kft in Sopron (Ungarn) eine "Abstandszahlung" in Höhe von S 1 Mio geleistet. Die Beschwerdeführerin habe angegeben, das genannte Unternehmen beauftragt zu haben, ein ungarisches Unternehmen, an dem sie sich beteiligen oder welches sie hätte übernehmen können, ausfindig zu machen. Die S GmbH in Deutschland, für welche die Beschwerdeführerin Generalrepräsentantin in Österreich sei, habe sich zunächst daran beteiligen wollen, später aber eine entsprechende Vereinbarung storniert. Durch den Ausstieg der S GmbH habe das Projekt nicht verwirklicht werden können, da die Beschwerdeführerin sich allein außer Stande gesehen habe, die erforderlichen Geldmittel aufzubringen. Die Abstandszahlung sei erst nach einer Prüfung durch einen Wiener Rechtsanwalt erfolgt. Trotz wiederholter Aufforderungen sei von der Beschwerdeführerin weder eine von beiden Vertragspartnern unterschriebene Vereinbarung noch der schriftliche Auftrag an die F Kft vorgelegt worden. Alle von der F Kft stammenden Schriftstücke wiesen einen mit EDV hergestellten Briefkopf auf. In keinem einzigen Fall sei ein Briefkopf in gedruckter oder gestempelter Form verwendet worden, wie dies im Geschäftsleben üblich sei. Zwei Anrufe unter der Telefonnummer der F Kft hätten keinerlei Hinweis auf dieses Unternehmen ergeben. Ein namentlich genannter Wirtschaftsdienst habe die Auskunft erteilt, ein Unternehmen namens F Kft scheine in keinen Registern, Nachschlagewerken oder Telefonbüchern auf. An der Adresse der F Kft in Sopron befinde sich ein Wohnhaus ohne Geschäfte und Firmensitze. Weder Briefkästen noch Tür- oder Hausaufschriften ließen erkennen, dass an dieser Stelle jemals unternehmerische Tätigkeit entfaltet worden sei. Aus den Aussagen mehrerer Hausbewohner gehe auch hervor, dass an dieser Adresse niemals ein Unternehmen namens F Kft tätig geworden sei. Der Prüfer zog daraus den Schluss, dass es sich bei der F Kft um eine Scheinfirma handle, die nie existiert habe und von Alfred H zu dem Zweck erfunden worden sei, Zahlungen gewinnmindernd geltend zu machen, während in Wirklichkeit diese Beträge ihm selbst zugeflossen seien. Es sei unverständlich, dass gegen die S GmbH, welche angeblich die Vertragsverletzung verursacht habe, keine Forderungen geltend gemacht worden seien. Der in der Gewinn- und Verlustrechnung 1993 auf dem Konto "Schadensfälle" ausgewiesene Betrag von S 1 Mio zuzüglich der Kapitalertragsteuer stelle eine verdeckte Ausschüttung dar und sei dem Gesellschafter-Geschäftsführer Alfred H zuzurechnen.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens Bescheide über die

Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie die Feststellung und Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages. Mit Haftungs- und Abgabenbescheiden für die Streitjahre wurde die Beschwerdeführerin mit Hinweis auf den Prüfungsbericht zur Haftung für die Kapitalertragsteuer samt Säumniszuschlag herangezogen.

Im Berufungsverfahren führte die Beschwerdeführerin zu den nicht anerkannten Beratungsleistungen durch die C SAS aus, dass die gesamte Begründung für die Aberkennung der betrieblichen Veranlassung der fakturierten Leistungen und für die Bewertung als verdeckte Ausschüttung auf außerhalb des betrieblichen Einflussbereiches gelegene Indizien aufgebaut sei. Es sei ausschließlich von Feststellungen in anderen Prüfungsverfahren die Rede. Die Durchführung einer Hausdurchsuchung lasse zusammen mit den Andeutungen während der Betriebsprüfung den Schluss zu, dass Jürgen E und Michael N im begründeten Verdacht gestanden seien, in finanzstrafrechtlich relevante Vorgänge verwickelt zu sein. Aus dem Umstand, dass sich die gegenständlichen Rechnungen auf bei Hausdurchsuchungen beschlagnahmten Disketten befunden haben sollten, sei nichts Negatives für die Beschwerdeführerin zu erkennen. Auch sei nicht erkennbar, ob die Verfahren gegen Michael N und Jürgen E bereits mit "Schulderkenntnissen" beendet worden seien. Mit der E SAS und der G & D hätten keine Kontakte bestanden. Die Zusammenarbeit zwischen Michael N und Alfred H sei aus einer langjährigen familiären Bekanntschaft und nicht auf diverse Schreiben oder Vermittlung Dritter zurückzuführen. Für Gewinnverteilungen und Geldrückflüsse aus dem Ausland könne es nicht den geringsten Hinweis geben. Es sei auch überraschend, dass sich laut Bericht des Prüfers nun doch alle vier Rechnungen in den Unterlagen aus den Hausdurchsuchungen gefunden haben sollen, weil laut Auskunft des Prüfers eine der Rechnungen (datiert mit 2. November 1992) dem Prüfer bis zu ihrer Vorlage durch die Beschwerdeführerin nicht bekannt gewesen sei. Für 1992 liege kein Wiederaufnahmegrund vor, weil in diesem Jahr die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Gewerbe- und Körperschaftsteuer von der Behörde im Schätzungsweg vorgenommen worden sei. Es sei keine Begründung dafür genannt worden, warum die Ermittlung des Betriebsergebnisses durch die eigene Behörde um genau jenen Betrag der gegenständlichen Faktura nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen haben sollte.

Hinsichtlich der F Kft gab die Beschwerdeführerin an, nie eine von beiden Vertragspartnern unterfertigte Vereinbarung besessen zu haben. Sie habe ein von Alfred H unterfertigtes Exemplar an die F Kft versandt. Die in Österreich verbliebene Zweitschrift sei nur von den beiden als Manager der F Kft auftretenden Herren gefertigt worden. Eine Gegenzeichnung schien nicht notwendig. Möglicherweise sei der von der Beschwerdeführerin gefertigte Vertrag erst am 11. Februar 1993 von der F Kft oder der Nachfolge- oder Ersatzfirma gegengezeichnet worden. Dass die F Kft offensichtlich nie irgendwo eingetragen gewesen sei, könne ein Grund für diese verzögerte Gegenzeichnung gewesen sein. Möglicherweise habe sich auch der Briefverfasser im Datum geirrt. Von einem zweiten schriftlichen Auftrag sei der Beschwerdeführerin nichts bekannt. Die Erstellung eines Briefkopfes mittels EDV sei gerade in der Gründungsphase eines Unternehmens der Normalfall, da Änderungen hinsichtlich der Betriebsadresse, der Telefonnummer und sogar des Firmennamens jederzeit möglich sein würden. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe Anfang August 1993 das letzte Mal mit einem der beiden Manager der F Kft unter der der Betriebsprüfung bekannt gegebenen Nummer telefoniert. Dass das Unternehmen drei Jahre später nicht mehr unter dieser Nummer auffindbar sei, erscheine nicht ungewöhnlich. Dass die F Kft nicht in die zuständigen Register eingetragen sei, könne beispielsweise in einer Namensänderung wegen Unzulässigkeit des gewählten Erstnamens, aber auch in der Auflösung vor Eintragung wegen Erfolgslosigkeit gelegen sein. Die von der Beschwerdeführerin angestellten Nachforschungen hätten Anhaltspunkte in beide Richtungen ergeben. Ein 1993 auf Vermittlung der F Kft kontaktierter Unternehmensberater habe lediglich an ein Unternehmen namens A-I in Győr verwiesen, wo angeblich einer der beiden damaligen Manager der F Kft tätig gewesen sein soll. Die Einholung weiterer Auskünfte sei aber an mangelnden Fremdsprachenkenntnissen und am offensichtlichen Unwillen der Befragten gescheitert. Für die Anerkennung eines Unternehmens sei weder die Kenntlichmachung eines Firmensitzes durch Tafeln, Tür- oder Hausaufschriften noch der Bekanntheitsgrad des Unternehmens bei anderen Hausbewohnern Voraussetzung. Es sei auch nicht entscheidend, ob die Eintragung in entsprechende Register vorgenommen oder ob eine Steuernummer vergeben worden sei. Entscheidend sei allein die Entfaltung der unternehmerischen Tätigkeit. Der Prüfer sei mehrmals darauf hingewiesen worden, dass mit der S GmbH in Deutschland Verhandlungen über eine Abdeckung des erlittenen Schadens im Gange gewesen seien. Im Dezember 1996 habe die S GmbH ein diesbezügliches Anbot gelegt, das in Kopie beigelegt werde. Da der angebotene Betrag zu niedrig gewesen sei, wären die Verhandlungen bis vor kurzem noch nicht abgeschlossen gewesen. Inzwischen sei "dieses Thema erledigt". Es bleibe bei dem genannten Anbot.

Hinsichtlich der Beurteilung als verdeckte Ausschüttung stelle sich die Frage nach dem Rückfluss des durch die Beschwerdeführerin nach Ungarn überwiesenen Betrages an Alfred H. Es verwundere, dass von der Behörde die Bankverbindung nicht überprüft worden sei, um den Zahlungsempfänger auszuforschen. Für sie sei es unmöglich, derartige Informationen zu erhalten. Selbst die besten Verbindungen seien in dem Moment eingefroren, als bekannt geworden sei, dass es "Probleme mit der österreichischen Finanz" gebe.

In seiner Stellungnahme zur Berufung beanstandete der Prüfer, die Berufungen enthielten nicht einmal die Behauptung, dass den von der C SAS in Rechnung gestellten Beträgen konkret erbrachte Leistungen zu Grunde liegen würden. Mittlerweile sei auch dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. November 1998, 97/15/0010, zu entnehmen, dass von den im Einflussbereich des Jürgen E befindlichen Gesellschaften fingierte Leistungen in Rechnung gestellt würden, um Abgaben hinterziehen zu können. Dies sei auch dem Steuerberater der Beschwerdeführerin bekannt, weil diese keineswegs seine einzige Mandantschaft sei, bei der fingierte Rechnungen von Unternehmen des Jürgen E geltend gemacht worden seien. Zum Vorbringen, für 1992 sei eine Schätzung erfolgt und damit läge kein Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens vor, führte der Prüfer aus, die Beantwortung der Frage, ob der Abzug eines Betrages von S 840.000,- als Betriebsausgabe zu Recht oder zu Unrecht erfolgt sei, hänge nicht davon ab, ob eine Schätzung erfolgt sei, sondern lediglich davon, ob dieser Betrag in der Summe der geltend gemachten Betriebsausgaben enthalten sei. Die Beschwerdeführerin habe im Berufungsverfahren nicht einmal behauptet, dass der Betrag von S 840.000,- entweder von Anfang an nicht in den Betriebsausgaben enthalten gewesen sei oder aber anlässlich der Schätzung durch das Finanzamt aus den Betriebsausgaben ausgeschieden worden sei.

Hinsichtlich der Zahlung an die F Kft führte der Prüfer aus, dass die Beschwerdeführerin weder den Namen eines Geschäftsführers noch eines Angestellten der F Kft angegeben habe. Der Nachweis des Rückflusses der erfolgten Zahlungen an eine bestimmte Person sei nicht erforderlich.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide sowie die Feststellung und Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages abgewiesen. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde ausgeführt, im Beschwerdefall sei unbestritten, dass die näheren Umstände erst durch die abgabenbehördliche Prüfung (Ergebnisse der Hausdurchsuchungen bei Jürgen E und Michael N sowie der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Rechnung vom 2. November 1992) bekannt geworden seien und nicht von bloß geringfügiger steuerlicher Auswirkung seien. Tatsache sei, dass die gegenständlichen Rechnungen von der Beschwerdeführerin erfolgswirksam geltend gemacht worden seien. Der Prüfer habe den Ermessensgebrauch in Form der Erläuterungen bei den im Prüfungsbericht angeführten Textziffern begründet, weshalb von einer gleichmäßigen Besteuerung, ohne der entsprechenden Betriebsprüfungsergebnisse, im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden könne.

Hinsichtlich der Zahlungen an die C SAS wurden im erstangefochtenen Bescheid folgende Rechnungen als strittig angeführt:

Datum

Leistung

Betrag

24. 5. 1990

Beratungstätigkeit betr. Produktpartnergesellschaften in der CSFR

450.000,-

20. 11. 1990

Weiterbearbeitung der Geschäftskontakte, Vorbereitung notwendiger Vorbedingungen eines Kaufes

150.000,-

24. 7. 1991

Führung der entscheidenden Kaufverhandlungen, Vorbereitung der distributiven Kanäle

130.000,-

2. 11. 1992

Provision für die Vermittlung der Fa. W

840.000,--

Bei der Zahlungsempfängerin handle es sich um eines jener Unternehmen, "die den ausschließlichen Zweck hatten, durch Gefälligkeitsrechnungen, entweder Scientologyausgaben steuerlich absetzbar zu machen, oder die Ertragsteuern der Kunden zu minimieren". Auch im Beschwerdefall liege ein Scheingeschäft vor. Aus der der Rechnung vom 24. Mai 1990 zu Grunde liegenden Konsumentenvereinbarung seien die Leistung und der Leistungszeitraum nicht ersichtlich. Derart unbestimmte Vereinbarungen seien nicht fremdüblich. Die in der genannten Rechnung ausgewiesene Leistung habe von der Beschwerdeführerin auch nicht nachgewiesen werden können. Die Bezahlung hätte erst nach Übermittlung von Leistungsaufzeichnungen durch die C SAS erfolgen dürfen. Solche seien jedoch im Verwaltungsverfahren nicht vorgelegt worden. Der vereinbarte Pauschalsatz von 450.000 S sei von Jänner bis Mai 1990 aufgebraucht worden. Die Beschwerdeführerin habe nicht erläutern können, weshalb sie für Juli bis November 1990 nochmals 150.000 S (Rechnung von 20. November 1990) entrichtet habe. Auch aus den vorgelegten Unterlagen habe dies nicht nachvollzogen werden können, sodass die Ernsthaftigkeit des Vertragswillens in Zweifel zu ziehen gewesen sei. Auch die Rechnung vom 24. Juli 1991 über 130.000 S enthalte nur allgemeine, trotz Vorhalt nicht nachvollziehbare Angaben zum Leistungsgegenstand:

"Wesentliche Arbeiten bei den zuständigen Ministerien, Anwälten und Notaren, Führung der entscheidenden Kaufverhandlungen, durch die der Kaufpreis wesentlich reduziert werden konnte, Vorbereitung der distributiven Kanäle bei der Inbetriebnahme der Produktion."

Trotz Aufforderung seien von der Beschwerdeführerin weder die genannten Ministerien, Anwälte und Notare namhaft gemacht noch entsprechende Unterlagen vorgelegt worden, sodass auch hier ein steuerlich unbeachtliches Scheingeschäft anzunehmen sei. Die Provisionsvereinbarung vom 14. Jänner 1992 sei ebenfalls so allgemein gehalten, dass sie einem Fremdvergleich nicht standhalte, weil sich aus ihr nicht einmal der Umfang der Vermittlungstätigkeit abschätzen lasse. So werde nicht einmal eine Mindestbetriebsgröße der zu vermittelnden Betriebe angegeben. Kein sorgfältiger Kaufmann verpflichte sich zu derart hohen Provisionszahlungen, ohne sich genau über Umfang, Marktstudien etc. abzusichern. Von der Beschwerdeführerin sei 1992 eine Jahresprovision von 840.000 S für die Vermittlung der Vertretung eines Unternehmens W entrichtet worden, ohne dass sich der Umfang der Vermittlungstätigkeit abschätzen lassen könnte, der eine derart hohe Provision rechtfertigen würde. Mangels nachvollziehbarer Unterlagen liege auch hier ein Scheingeschäft vor.

Hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin am 20. Dezember 1993 an die F Kft in Sopron geleisteten "Abstandszahlung" für den von ihr vermittelten Kauf der S Kft von 1.000.000 S sei es der Betriebsprüfung nicht möglich gewesen, von der Beschwerdeführerin Informationen zu erhalten, wie sich das Honorar von 1.271.000 S (reduziert auf 1.000.000 S) zusammengesetzt habe. Der Hinweis "für unsere monatelange Tätigkeit" reiche im ordentlichen Geschäftsverkehr als Begründung nicht aus, um ein Honorar von einer Million Schilling einzufordern. Ein namentlich genannter Wirtschaftsdienst habe die Auskunft erteilt, dass eine F Kft weder in einem Register noch einem Telefonbuch aufscheine. Bei der angegebenen Geschäftsadresse handle es sich um ein Wohnhaus ohne Hinweis auf eine geschäftliche Tätigkeit. Auch die von der Beschwerdeführerin bekannt gegebene Telefonnummer habe keinen Hinweis auf eine F Kft erbracht.

Weiters existiere keine beidseitig unterfertigte Vereinbarung über die Vermittlungstätigkeit. Der von der Beschwerdeführerin angeblich am 11. Februar 1993 erteilte Auftrag habe trotz Aufforderung von der Beschwerdeführerin nicht vorgelegt werden können. Es sei nicht nachvollziehbar, warum im ordentlichen Geschäftsverkehr eine Abstandszahlung für einen Nichtkauf eines Unternehmens hätte gezahlt werden müssen, wo doch die Beschwerdeführerin stets behauptet habe, keinerlei Verpflichtungen eingegangen zu sein, weswegen Schadenersatzansprüche nicht vorliegen könnten. Weshalb sich die Beschwerdeführerin durch "Klagsandrohungen" trotzdem habe "einschüchtern" lassen, sei unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehbar. Unbestritten sei, dass die Zahlungsvorgänge stattgefunden hätten.

Die belangte Behörde zog den Schluss, dass es sich sowohl bei den Geschäften mit der C SAS als auch mit der F Kft um Scheingeschäfte gehandelt habe. Da deren Abwicklung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer Alfred H erfolgt sei, müsse davon ausgegangen werden, dass an diesen eine verdeckte Ausschüttung in dem vom Prüfer festgesetzten

Ausmaß erfolgt sei.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid als unbegründet abgewiesen und hinsichtlich der Feststellungen von Scheingeschäften auf den erstangefochtenen Bescheid verwiesen. Es sei von verdeckten Ausschüttungen an Alfred H auszugehen, weil die Scheingeschäfte von ihm abgewickelt worden seien. Es gäbe weder einen Anhaltspunkt für eine betriebliche Veranlassung des Abflusses noch dafür, dass ein anderer Gesellschafter als Alfred H einen Vorteil aus den gegenständlichen Geschäften gezogen hätte. Die Beschwerdeführerin habe dazu kein Vorbringen erstattet. Dass die Rückflüsse im Beschwerdefall nicht stattgefunden hätten, sei den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen. Es habe daher davon ausgegangen werden können, dass sich die nachgewiesenen Rückflussmodalitäten der Herren Jürgen E und Michael N auch im Beschwerdefall nicht geändert hätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung - erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin rügt, dass entscheidungsrelevante Tatsachen und Beweismittel der belangten Behörde schon vor der Betriebsprüfung, nämlich durch die Hausdurchsuchung bei Jürgen E und Michael N am 14. Juli 1993, bekannt gewesen seien. Folglich hätten sie bereits in der jeweils danach erfolgten Veranlagung vom 15. Februar 1994, 14. September 1998, 8. März 1995 und 7. Februar 1996 Berücksichtigung finden können.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs. 4 BAO nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte. Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (vgl. wieder das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 1995, 94/15/0003, mwN).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO ist nicht aus der Sicht der Behörde als Gesamtorganisation, sondern aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Tatsachen und Beweismittel kommen iSd § 303 Abs. 4 BAO neu hervor, wenn sie der für die zur Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufenen Organisationseinheit der Behörde noch nicht bekannt gewesen sind (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 1997, 97/15/0040, mwN).

Die Hausdurchsuchungen bei Jürgen E und Michael N sind unstrittig im Zuge eines anderen Verfahrens durchgeführt worden. Der belangten Behörde ist daher darin zu folgen, dass die Beschwerdeführerin im Erstverfahren nicht alle für eine richtige rechtliche Subsumtion maßgeblichen Umstände des Sachverhalts bekannt gegeben hatte und diese - wie aus den Verwaltungsakten ersichtlich - der Abgabenbehörde erst durch die abgabenbehördliche Prüfung vollständig bekannt wurden. Denn aus den im Erstverfahren allein vorliegenden Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin (inklusive der Bilanzen) waren die Sachverhaltselemente hinsichtlich der Zahlungen an die C SAS in den Jahren 1990 bis 1992 bzw. der F Kft, die zur Wiederaufnahme der Verfahren führten, nicht erkennbar.

Weiters rügt die Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe sich in ihrer Ermessensentscheidung unzulässigerweise auf den Hinweis auf die Begründung der Betriebsprüfung (Tz 40 und 41 des Berichtes) beschränkt, weil letztere sich in inhaltsleeren Floskeln bzw. Gesetzesziten erschöpfe. Die belangte Behörde habe sich überdies nicht mit dem diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin auseinander gesetzt. Dazu ist zu sagen, dass ein bloßer Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht dann rechtlich hinreichend ist, wenn aus diesem die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. November 1998, 97/15/0010). Hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe wird im Bericht des Prüfers auf die dort enthaltenen Tz 16 ("Körperschaftsteueraktivierung") und Tz 21 ("Verdeckte Ausschüttungen") verwiesen. Zur Ermessensübung wird unter Tz 41 des Berichtes auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem der Rechtsbeständigkeit hingewiesen. Im angefochtenen Bescheid

wird ergänzend ausgeführt, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig seien. Die Beschwerde lässt nicht erkennen, warum diese Begründung nicht geeignet wäre, den Wiederaufnahmebescheid zu tragen, und auf welche Einwände die Behörde konkret hätte eingehen sollen.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, es hätte begründet werden müssen, warum die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für 1992 und 1993 nur durch Hinzurechnung der Betriebsausgaben ohne Neuschätzung erfolgt sei. Schätzungsgrundlage für die Jahre 1992 und 1993 seien nämlich die Jahre vor 1990 gewesen, in denen die nicht anerkannten Betriebsausgaben ohnehin nicht enthalten gewesen seien. Damit seien aber die im Beschwerdefall nicht anerkannten Betriebsausgaben in den Schätzungen für 1992 und 1993 bereits ohne Ansatz geblieben.

Dazu ist zu sagen, dass Tz 14 des Betriebsprüfungberichtes zu entnehmen ist, für 1992 habe infolge von "Systemproblemen" keine Bilanz erstellt werden können, sodass die Besteuerungsgrundlagen "im beiderseitigen Einvernehmen" gemäß § 184 BAO geschätzt worden seien. Die Beschwerdeführerin rügte im Berufungsverfahren ausdrücklich, das Finanzamt habe nicht begründet, warum es für das Jahr 1992 von den Ergebnissen der früher von ihm selbst vorgenommenen Schätzung abgegangen sei, indem der Betrag der Rechnung vom 2. November 1992 gewinnerhöhend (als verdeckte Ausschüttung) angesetzt wurde. Dennoch hat die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden Feststellungen dahingehend unterlassen, warum die auf Grund der Rechnung vom 2. November 1992 geleistete Zahlung an die C SAS - ausgehend vom geschätzten Gewinn - noch gewinnerhöhend zu berücksichtigen gewesen war. Diese mangelhafte Begründung der angefochtenen Bescheide stellt sich als wesentlicher Verfahrensmangel im Sinne des § 42 Abs. 2 lit. c Z 3 VwGG dar.

Anders verhält es sich mit dem Beschwerdevorbringen hinsichtlich des Jahres 1993. Dass die Rechnung der F Kft in der Schätzungsgrundlage nicht enthalten gewesen sei, wird in der Beschwerde erstmals behauptet und stellt daher eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unzulässige Neuerung dar. In Tz 21 des Betriebsprüfungsberichtes wurde nämlich ausgeführt, dass diese Rechnungen in der Gewinn- und Verlustrechnung auf dem Konto Schadensfälle erfasst worden sind.

Zahlungen an die C SAS (Campioni):

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, die belangte Behörde habe - ohne sich mit den Argumenten der Beschwerdeführerin auseinander zu setzen - lediglich von einem möglicherweise unkorrekten Verhalten eines im Beschwerdefall nicht Beteiligten im Beschwerdefall auf das Vorliegen eines Scheingeschäftes geschlossen, ist darauf hinzuweisen, dass die Ausführungen im angefochtenen Bescheid, die C SAS stelle ausschließlich "Gefälligkeitsrechnungen" aus, nur eine von mehreren Feststellungen zur Begründung des angefochtenen Bescheides ist. Dass die übrigen Feststellungen der belangten Behörde (im Wesentlichen nicht nachvollziehbare, weil zu allgemein gehaltene Angaben in den Vereinbarungen und Honorarnoten sowie der fehlende Nachweis der Leistungserbringung) den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen vermögen, wird in der Beschwerde nicht bestimmt behauptet.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, dass sie auf Grund einer Vorhaltsbeantwortung während der Betriebsprüfung davon habe ausgehen können, dass der Verdacht der Scheingeschäfte bzw. der verdeckten Ausschüttungen zerstreut worden sei und der Betriebsprüfer die Betriebsausgaben anerkennen würde, und rügt in diesem Zusammenhang die Verletzung des Parteienghörs. Die Beschwerdeführerin unterlässt es jedoch, konkret jene Sachverhaltsannahmen im angefochtenen Bescheid zu bezeichnen, welche ihr nicht bereits vor dessen Erlassung bekannt gegeben waren. Insbesondere im Zusammenhang mit der von ihr angesprochenen Hausdurchsuchung und den dabei aufgefundenen Disketten ist dem angefochtenen Bescheid nichts zu entnehmen, was nicht bereits im Bericht des Prüfers enthalten gewesen ist. Dass ihr letzterer nicht zugegangen ist, wird in der Beschwerde nicht behauptet.

Abstandszahlung an die F Kft (Sopron):

Die belangte Behörde begründet ihre Feststellung eines Scheingeschäftes im Wesentlichen damit, dass weder die Existenz der Zahlungsempfängerin noch die Verpflichtung zur Entrichtung einer Abstandszahlung habe nachgewiesen werden können.

Wenn die Beschwerdeführerin das Ermittlungsverfahren als mangelhaft rügt, weil die belangte Behörde nicht alle Möglichkeiten ausgeschöpft habe, die F Kft ausfindig zu machen, ist ihr entgegenzuhalten, dass es ihre Sache gewesen wäre, diesbezügliche Beweisanträge zu stellen. Die Beschwerdeführerin hat zwar in ihrer Berufung ausgeführt, dass es

"verwundere", dass nicht auch die betroffene Bankverbindung ausgeforscht worden sei, darin kann aber noch kein Beweisantrag verstanden werden, weil ein solcher die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraussetzt (vgl. z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. November 1998, 97/15/0010). Ihr nunmehriges Vorbringen, dass die F Kft "nach erfolgreicher Tätigkeit (...) aus einem Wohnhaus, in dem sie begonnen hat, längst in ein größeres Gebäude übersiedelt" sei, stellt überdies nicht nur eine unzulässige und daher im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung dar, sondern steht auch im Widerspruch zu ihrem Berufungsvorbringen, wonach die F Kft möglicherweise wegen Erfolglosigkeit aufgelöst worden sei, und sie über keine weiteren Informationen über die Gesellschaft verfüge.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, dass sich die belangte Behörde nicht mit der Aufkommensneutralität der "Schadenszahlung" durch die S GmbH auseinander gesetzt habe. Diesbezüglich hat die Beschwerdeführerin jedoch im gesamten Verwaltungsverfahren und auch in der Beschwerde nichts konkretes vorgebracht.

Verdeckte Ausschüttung:

Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988. Verdeckte Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft sind Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss bezieht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, 99/15/0110). Die belangte Behörde beurteilte die Rechnungen der C SAS, Campione, sowie der F Kft, Sopron, als Scheinrechnungen. Sie stützte sich dabei ua auf die Ergebnisse der Hausdurchsuchungen bei Jürgen E und Michael N, die fehlende Fremdüblichkeit der Geschäfte und den fehlenden Nachweis einer Leistungserbringung durch die F Kft bzw. dass diese überhaupt existiert habe.

Die Beschwerdeführerin rügt die Zuordnung der verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer Alfred H als nicht schlüssig, weil es keine Anhaltspunkte für eine Vorteilszuwendung an Alfred H gebe. Die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttungen zugeflossen anzusehen. Die Feststellungen im zweitangefochtenen Bescheid, dass ein Abfluss aus dem Betriebsvermögen auf Grund von Scheingeschäften vorliege und dass diese Scheingeschäfte vom Gesellschafter-Geschäftsführer Alfred H abgewickelt worden seien, werden auch in der Beschwerde nicht widerlegt.

Der erstangefochtene Bescheid war, soweit er die Wiederaufnahme der Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992, und die Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Feststellung und Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für das Jahr 1992 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG aufzuheben. Im Übrigen erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und waren daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 18. September 2003

#### **Schlagworte**

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Ermessen Ermessen VwRallg8

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

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150262.X00

#### **Im RIS seit**

23.12.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)