

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/2/27 98/13/0053

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 27.02.2002

## Index

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

## Norm

BAO §119;  
BAO §22;  
BAO §23 Abs1;  
KStG 1966 §8 Abs1;  
UStG 1972 §12 Abs1 Z1;  
VwGG §41 Abs1;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 98/13/0054

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der IVM Technical Consultants Wien GmbH in Wien, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IIIA) vom 15. Jänner 1998, Zl. GA 11-91/2060/2/11, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1982 bis 1986 und Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer zum 1.1.1983, 1.1.1985 bis 1.1.1987, sowie Aufhebungsbescheid gemäß § 21 BewG und § 13 VStG 1954 betreffend Bescheid über Einheitswert und Vermögensteuer zum 1.1.1984 (hg. Zl.98/13/0053), und 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 15. Jänner 1998, Zl. GA 11-91/2060/3/11, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1982 bis 1986 (hg. Zl. 98/13/0054), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Dem Beschwerdeverfahren liegen die Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung (Prüfungsbericht vom 11. August 1988) zu Grunde, bei der Geschäftsbeziehungen der Beschwerdeführerin zu der in der Schweiz ansässigen A-AG nicht in der von der Beschwerdeführerin erklärten Form Anerkennung fanden.

Im erstangefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin, die der internationalen IVM-Firmengruppe angehöre, sei mit Gesellschaftsvertrag vom 3. Juli 1979 - abgeschlossen zwischen J.K. und der IVM-GmbH, München - errichtet worden. Zum Geschäftsführer sei J.K. bestellt worden, der von April 1980 bis November 1990 Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin gewesen sei. Unternehmensgegenstand sei u. a. die Erbringung von technischen Beratungen und sonstigen technischen Leistungen jeglicher Art, insbesondere für neue Technologien auf dem Gebiet der Luft- und Raumfahrt, Elektronik, Computer-Technik, Verfahrenstechnik und Kernenergie. Die IVM-Firmengruppe gliedere sich weltweit in rechtlich selbstständige Gesellschaften. Hauptgesellschafter und in der Mehrzahl auch Geschäftsführer der einzelnen Gesellschaften sei J.K. Neben der Beschwerdeführerin habe in Österreich die IVM-GmbH Salzburg mit Betriebsstätten in Wien und Linz bestanden. Deren Betrieb sei mit Vertrag vom 25. März 1994 in die Beschwerdeführerin eingebracht worden.

In einem Schreiben vom 27. Februar 1986 betreffend "Offenlegung und Ersuchen um Überprüfung der Angemessenheit von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften in Österreich und der Schweiz" habe die Beschwerdeführerin angegeben, dass sie für besondere Aufgaben Personalleistungen im Werkvertrag bei der A-AG in Zug, Schweiz, einkaufe. In dieser schweizerischen AG sei J.K. zwar beherrschender Mehrheits-Aktionär, jedoch weder im Vorstand noch im Verwaltungsrat tätig. Die A-AG beschäftige als internationales Unternehmen nach eigener Unternehmenskonzeption besonders qualifizierte Spezialisten ausschließlich mit Werkvertrag. Als Verrechnungsgrundlage für die Leistungsbeziehungen würden zwischen der A-AG und der Beschwerdeführerin vereinbarte branchenübliche Stundensätze gelten. Die Beschwerdeführerin berechne ihrerseits diesen Stundensatz mit einem Aufschlag von 5 % an ihre österreichischen Auftraggeber weiter. Hinsichtlich dieser Verrechnung habe sich in den vergangenen Jahren eine Aufteilung zwischen der schweizerischen und der österreichischen Wertschöpfung von rd. 4:1 ergeben. Die Beschwerdeführerin verkaufe ihrerseits auch Arbeitsleistungen an die A-AG und diese würden von der A-AG wiederum mit einem Aufschlag von 5,26 % an österreichische Kunden weiterverrechnet.

Das Schreiben vom 27. Februar 1986 sei vom Finanzamt dahingehend beantwortet worden, dass gegen die Anerkennung dieser Leistungsverrechnungen keine Bedenken bestünden, wenn den wechselseitigen Verrechnungen konkrete Leistungen, die ausreichend dokumentiert sein müssten, zu Grunde lägen und die Verrechnung nach branchenüblichen Kriterien und in angemessener Höhe erfolge, sodass keine Gewinnverschiebungen vorlägen.

Von Juli 1987 bis August 1988 habe eine Buch- und Betriebsprüfung stattgefunden. Im Prüfungsbericht vom 11. August 1988 sei in Bezug auf die Geschäftsbeziehungen der Beschwerdeführerin zur A-AG ausgeführt worden, dass diese für zwei Aufträge im Inland wie folgt eingeschaltet worden sei:

#### 1. ITT-GmbH:

Bei diesem Auftrag habe die Beschwerdeführerin zunächst Leistungen an die A-AG und diese an die ITT-GmbH erbracht. In derselben Reihenfolge habe die Fakturierung stattgefunden. Als Begründung für diese Vorgangsweise seien zwei Werkverträge vom 9. Juli 1979 und 20. Oktober 1980 zwischen der ITT-GmbH und der A-AG vorgelegt und mündlich festgehalten worden, dass für diesen hochtechnologischen Auftrag in Österreich kein geeignetes Personal vorhanden sei.

#### 2. St-AG:

Bei diesem Auftrag sei Ing. F.G. von der Beschwerdeführerin ausfindig gemacht und an die A-AG verwiesen worden, weil dieser darauf bestanden hätte, mit Werkvertrag als freier Mitarbeiter behandelt zu werden. Dem entsprechend habe die A-AG mit Ing. F.G. den entsprechenden Werkvertrag abgeschlossen und diesen danach der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt, welche ihrerseits Ing. F.G. der St-AG überlassen habe. Die Rechnungslegung sei in gleicher Weise erfolgt (F.G. an A-AG, A-AG an Beschwerdeführerin, Beschwerdeführerin an St-AG). Über Aufforderung der Betriebsprüfung seien zwei Rahmenwerkverträge (vom 30. November 1981 und vom 30. November 1982) vorgelegt worden, welche als Grundlage der Rechnungen der A-AG an die Beschwerdeführerin gedient hätten. Diese Rahmenwerkverträge sollten durch Einzelauftragserteilungen erfüllt werden; diese seien allerdings nur für den Zeitraum Dezember 1983 bis September 1984 vorgelegt worden. Ansonsten habe seitens der Beschwerdeführerin kein Schriftverkehr mit der A-AG beigebracht werden können.

In Bezug auf die A-AG sei im Betriebsprüfungsbericht festgehalten worden, dass die Initiative zu deren Gründung von J.K. ausgegangen sei. Die A-AG sei am 31. Mai 1979 in das Handelsregister des Kantons Zug eingetragen worden. Bei der Gründung habe A.H. einen Anteil von 98 % am Aktienkapital treuhändisch für J.K. gehalten. A.H. sei am 31. Mai 1979 als Vorsitzender und einziges Mitglied des Verwaltungsrates ins Handelsregister eingetragen worden. 1980 seien G.L. und 1982 P.G. als Geschäftsführer bestellt worden. Die Geschäftsräume in Zug seien von einem Rechtsanwalt Dr. K.M. angemietet worden. Dr. K.M. und der Verwaltungsratsvorsitzende A.H. seien im Zusammenhang mit einer Vielzahl so genannter Domizilgesellschaften in Erscheinung getreten. Die Geschäftstätigkeit der A-AG bestehe in der Hauptsache darin, vorwiegend für die deutschen, aber auch für die österreichischen Firmen der IVM-Firmengruppe angeblich Subunternehmerleistungen unter Zuhilfenahme freiberuflich tätiger Ingenieure zu erbringen. Daneben gebe es noch ein so genanntes inländisches Geschäft, d.h. es würden auch Umsätze in der Schweiz erzielt, um nach schweizerischem Steuerrecht die Anerkennung als so genannte gemischte Gesellschaft zu bekommen und somit in der Schweiz nur mit dem halben Steuersatz besteuert zu werden.

Nach den vorliegenden Akten - so die belangte Behörde weiter in der Begründung des angefochtenen Bescheides - ergebe sich in Bezug auf die oben genannten Aufträge folgender Sachverhalt:

#### 1. ITT-GmbH

Im Frühjahr 1979 seien von der ITT-GmbH für ein Projekt auf dem Gebiet der Hochtechnologie im Eisenbahnwesen Wege gesucht worden, Ingenieurleistungen von anderen Firmen zuzukaufen. Laut Aktennotiz der ITT-GmbH vom 31. Mai 1979 seien nach vorbereitenden Aktionen ein geeigneter "IVM-Ingenieur" ausgewählt und dessen Einsatz am 29. Mai 1979 grundsätzlich genehmigt worden. Als Beilagen seien ein Musterwerkvertrag und ein "Anbot IVM" erwähnt worden. In einem Schreiben der ITT-GmbH an die A-AG vom 9. Juli 1979 sei in der Einleitung auf den mit den Herren J.K. und G.Z. grundsätzlich abgesprochenen Werkvertrag samt Ergänzungen Bezug genommen worden (die Leistungen würden voraussichtlich im Zeitraum 2. Juli 1979 bis 30. Juni 1980 zu erbringen sein). Die Zustellung dieses Schreibens mit beiliegendem Werkvertrag sei laut Vermerk an G.Z. bei IVM in Wien erfolgt. Auf der vorliegenden Kopie dieses Werkvertrages finde sich keine Unterschrift eines Zeichnungsberechtigten der A-AG. In einem Schreiben des Verwaltungsratsvorsitzenden der A-AG, A.H., an den Steuerberater der IVM-Firmen in Deutschland vom 6. August 1979 sei davon die Rede, dass die ersten Geschäfte (Werkverträge) inzwischen wohl bereits in Vorbereitung seien. Laut Vernehmungsniederschrift vom 12. Juli 1985 vor dem Finanzamt München I habe W.S. (ein IVM-Mitarbeiter) als Zeuge auf die Frage, wer das Geschäft mit ITT-GmbH akquiriert habe, ausgesagt, dass G.Z. und er den ersten Kontakt gehabt hätten. Wie sich aus einem Schreiben vom 22. Mai 1979 des W.S. an G.Z. ergebe, sei er an der Akquisition von Ingenieuren in den USA für das Geschäft mit der ITT-GmbH beteiligt gewesen. Nach den vorliegenden Rechnungskopien der A-AG an die ITT-GmbH mit Bezug auf den Werkvertrag vom 9. Juli 1979 seien Ingenieurleistungen für die Monate Juli 1979 bis März 1981 (ausgenommen August 1980) stundenweise abgerechnet worden. In einer Rechnung vom 7. Dezember 1979 der IVM in Wien an die A-AG seien 5 % der Umsatzsumme für planende und administrative Leistungen (Akquisition, Behördenwege, Betreuung des Mitarbeiters etc.) verrechnet worden. In einer internen Konto-Saldi-Aufstellung betreffend die A-AG vom 31. Dezember 1979 fehle der Debitor ITT-GmbH. Mit Schreiben vom 20. Oktober 1980 habe die ITT-GmbH an die A-AG ein Angebot für Software-Arbeiten gestellt und in der Beilage einen Werkvertrag übermittelt, der laut Einleitungssatz wieder mit G.Z. grundsätzlich abgesprochen gewesen sei. Laut Vermerk sei der Vertrag und das Begleitschreiben wieder an G.Z. bei IVM in Wien übermittelt worden. In einem Antwortschreiben der A-AG an die ITT-GmbH vom 23. Oktober 1980 sei das grundsätzliche Einverständnis zu dem oben angeführten Vertragsangebot erklärt, aber die Reduzierung der Bemessungsgrundlage für den Stundensatz nicht akzeptiert worden. In der Beilage sei ein neu ausgestellter Werkvertrag übermittelt worden. Auf der vorliegenden Kopie dieses Werkvertrages fänden sich keine Unterschriften von Zeichnungsberechtigten der ITT-GmbH. Innerhalb der Vertragslaufzeit bis 31. Dezember 1981 seien keine Leistungsabrechnungen an die ITT-GmbH mit Bezugnahme auf den Werkvertrag vom 20. Oktober 1980 erfolgt. In einer Aktennotiz der ITT-GmbH vom 19. Februar 1982 betreffend eine Besprechung vom 18. Februar 1982 über die Änderung des Werkvertrages mit der A-AG vom 20. Oktober 1980, an der auch J.K. und G.Z. teilgenommen hätten, sei festgehalten worden, dass die Regelung über die Abfuhr der Mehrwertsteuer an das Finanzamt Graz-Stadt bestehen bleibe, auch wenn der Mitarbeiter selbst ein Österreicher sei. Weiters sei festgehalten worden, dass der Gegenstand des Vertrages geändert sowie der Zeitraum 1. Dezember 1980 bis 31. Dezember 1981 durch einen neuen Zeitraum ersetzt werde. Die fachliche Aufsicht obliege Herrn Dr. P. (IVM München). Laut Niederschrift vom 8. März 1988 mit Ing. P. von der ITT-GmbH habe dieser auf die Frage nach den

Ansprechpartnern der A-AG angegeben, dass die laufenden Kontakte mit G.Z. stattgefunden hätten. Aktenkundig seien weiters zwei direkte Aufträge der ITT-GmbH an die österreichischen IVM-Firmen, nämlich ein Auftrag vom 24. September 1982 betreffend die Entwicklung von Hard- und Software und eine Bestellung vom 3. April 1984 an die Beschwerdeführerin für die Erstellung eines Software-Zusatzprogrammes (das entsprechende Angebot der Beschwerdeführerin an die ITT-GmbH vom 20. März 1984 sei vom Prokurist G.Z. unterzeichnet).

## 2. St-AG

Von der Betriebsprüfung sei ermittelt worden, dass der St-AG Ing. F.G. bereits bekannt gewesen sei. Sie habe die Beschwerdeführerin um neuerliche Mitarbeit von Ing. F.G. ersucht. Nach Aussagen von Prokurist G.Z. sei Ing. F.G. auf Grund der hohen Gehaltsforderungen von der Beschwerdeführerin an die A-AG verwiesen worden. Aus den vorliegenden Akten ergebe sich dazu, dass die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 3. August 1982 an die St-AG ein Angebot für die Erbringung von Ingenieurleistungen (Projektunterstützung) gestellt habe. Der Stundensatz für die Leistungen von Ing. F.G. sei mit 340 S zuzüglich 18 % Mehrwertsteuer angegeben gewesen. Laut Rechnungskopien der A-AG an die Beschwerdeführerin für die Periode August 1982 bis November 1983 sei für die von Ing. F.G. erbrachten Teilleistungen ein Stundensatz von 323 S verrechnet worden. Mit Bestellungen vom 14. Dezember 1983 und 13. Juni 1984 sei die A-AG von der Beschwerdeführerin beauftragt worden, Ingenieurleistungen für Entwurfs-Konstruktionsarbeiten für den Zeitraum Dezember 1983 bis Juni 1984 um insgesamt 675.000 S sowie für den Zeitraum Juni 1984 bis September 1984 um insgesamt 250.000 S zu erbringen. Weiters lägen für den Zeitraum Jänner 1982 bis August 1982 Rechnungskopien der A-AG an die Beschwerdeführerin vor. Mit Bezugnahme auf die bestehende Vereinbarung würden mit einem Stundensatz von 370,50 S Teilleistungen von Mc.L. abgerechnet. Laut Bestellung vom 16. September 1985 sei die A-AG von der Beschwerdeführerin beauftragt worden, Ingenieurleistungen für Zeichenarbeit im Bereich Eisenbahnsicherungstechnik im Zeitraum September bis Oktober 1985 zu einem geschätzten Gesamtaufwand von 70.000 S zu erbringen. Weiters habe die Beschwerdeführerin die A-AG mit Bestellung vom 7. Jänner 1986 mit Ingenieurleistungen im Zeitraum Jänner 1986 bis Mai 1986 beauftragt. Diese letztgenannte Bestellung sei mit der Begründung, dass der von A-AG nominierte Mitarbeiter nur zu einem geringen Teil die Arbeiten ausgeführt habe, storniert worden. Ein von der Beschwerdeführerin vorgelegter Werkvertrag vom 30. November 1981 weise als Unterzeichner für die A-AG den Verwaltungsratsvorsitzenden A.H. und für die Beschwerdeführerin ihren Geschäftsführer J.K. aus. Nach Punkt II

1.) dieses Vertrages zahle IVM an die A-AG für die Durchführung der gemäß diesem Vertrag geschilderten Leistungen einen Gesamtbetrag von 960.000 DM "zuzüglich der jeweils gültigen deutschen Mehrwertsteuer". Nach Punkt II 2. Absatz beruhe die Kalkulation des Gesamtbetrages auf einer pauschalen Stundenzahl von 16.000 Ingeniurstunden zu je 60 DM. Laut Betriebsprüfungsbericht seien diese Richtwerte lt. Faktura nicht eingehalten worden. Nach Punkt II 5.) erfolge die Abrechnung der geleisteten Stunden jeweils gegen Nachweis, der von einem IVM-Beauftragten gegenzuzeichnen sei. Diesbezügliche Unterlagen fehlten zur Gänze. In einem zweiten Rahmen-Werkvertrag vom 30. November 1982, der für die Beschwerdeführerin vom Prokurist G.Z. und für die A-AG vom Geschäftsführer P.G. unterzeichnet worden sei, habe sich die A-AG verpflichtet, von den Auftraggebern Aufträge zu übernehmen, die nach den grundsätzlichen Bestimmungen dieses Vertrages durchzuführen seien. Somit sei dieser Rahmen-Werkvertrag Rechtsgrundlage für die jeweiligen Einzelaufträge (Einzelbestellungen). Die A-AG garantiere hinsichtlich der vereinbarten Leistungen die fachmännische Ausführung der Arbeiten und die Einhaltung der anerkannten Regeln der Technik.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei durch die Einschaltung der A-AG bewirkt worden, dass Gewinne der Beschwerdeführerin unter Verbuchung überhöhter Betriebsausgaben ins niedrig besteuerte Ausland transferiert wurden. Es sei außergewöhnlich und nur aus Steuerersparnisgründen erklärbar, dass ein wirtschaftlich orientierter Geschäftsbetrieb Ingenieurleistungen, die er zu einem bestimmten Preis (u.a. im Inland beispielsweise betreffend Ing. F.G.) kaufen könne, von einer im Ausland ansässigen "Zwischenhandelsgesellschaft" zu weit überhöhten Preisen erwerbe. Auch der bei Geschäftsverbindungen mit ausländischen Firmen bestehenden erhöhten Mitwirkungspflicht sei nicht nachgekommen worden (obwohl zwischen der Beschwerdeführerin und der A-AG Gesellschafteridentität herrsche).

Seitens der Betriebsprüfung sei das Rechtsgeschäft der Beschwerdeführerin mit der ITT-GmbH so behandelt worden, als ob die Beschwerdeführerin direkt an die ITT-GmbH fakturiert hätte und zwar in jener Höhe, in welcher die A-AG tatsächlich an die ITT-GmbH fakturiert habe. Der dadurch entgangene Gewinn sei von der Betriebsprüfung als

verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden.

Das Rechtsgeschäft mit der St-AG sei von der Betriebsprüfung so behandelt worden, als ob die Spezialisten direkt an die Beschwerdeführerin fakturiert hätten. Dies habe zur Folge gehabt, dass der Aufwand der Spezialisten der Beschwerdeführerin direkt zuzurechnen gewesen sei. Da die A-AG keine Leistungen erbracht habe, sei dieser Aufwand nicht anerkannt worden. In Höhe des Differenzbetrages liege ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung vor; die auf den nicht abzugsfähigen Aufwand entfallende Vorsteuer sei außerbilanzmäßig hinzugerechnet worden.

Die auf der Grundlage der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung vom Finanzamt erlassenen Abgabenbescheide enthielten u.a. einen Bescheid vom 30. September 1988, mit dem der Bescheid über den Einheitswert und die Vermögensteuer zum 1. Jänner 1984 ersatzlos aufgehoben und die Vermögensteuer mit 4.360 S vorgeschrieben worden sei.

Im Berufungsschriftsatz vom 27. September 1989 - so die belangte Behörde weiter im erstangefochtenen Bescheid - sei vorgebracht worden, bei den Rechtsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der A-AG handle es sich um keine Scheingeschäfte. Diese Rechtsbeziehungen seien wirklich gewollt und so auch durchgeführt worden. Bei Wegfall der Scheingeschäftsargumentation würden nach Ansicht der Beschwerdeführerin auch die Beanstandungen im Bereich der Umsatzsteuer einerseits und der vermeintlich verdeckten Gewinnausschüttungen andererseits entfallen. Es werde der Antrag auf Abänderung sämtlicher angefochtener Bescheide im Sinne ihrer Ausführungen, insbesondere auf Basis der Anerkennung der Rechtsbeziehungen zwischen der A-AG und ihr, gestellt.

In der Folge gab die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung wieder. Sie referierte weiters den Inhalt einer am 28. Jänner 1997 erfolgten Einvernahme des G.Z. als Zeugen. Ein Exemplar der Niederschrift dieser Zeugeneinvernahme sei dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin am 30. Jänner 1997 übergeben worden. Mit Schreiben der belangten Behörde vom 29. April 1997 sei nochmals ersucht worden, allfällige Beweismittel vorzulegen oder zur Zeugeneinvernahme Stellung zu nehmen. Bei der Berufungsverhandlung habe der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend ausgeführt, dass die A-AG ein Unternehmen zur Personalbereitstellung, Personalsuche und auch Fortbildung der gesamten IVM-Gruppe in Europa sei und diese Tätigkeit auch für die IVM Wien ausgeübt habe. Daher sei auch die Verrechnung eines Gewinnaufschlages für die Bereitstellung von Personal anzuerkennen.

Unbestritten sei laut den Erwägungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid, dass J.K. in den Streitjahren nicht nur Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin gewesen sei, sondern auch beherrschender Mehrheitsaktionär der A-AG. Da bei einer derartigen Sachlage die im Geschäftsleben gewöhnlich vorhandenen wirtschaftlichen Interessensgegensätze in den Hintergrund träten, kämen im Beschwerdefall die Grundsätze, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten, zur Anwendung.

Hinsichtlich der ITT-GmbH gehe die belangte Behörde auf Grund der Berufungsausführungen zur Geschäftsanbahnung sowie der Zeugenaussagen von G.Z. und W.S. davon aus, dass die geschäftliche Kontaktaufnahme zur Erlangung des Auftrages durch das IVM-Büro in Wien erfolgt und Verhandlungen über die Durchführung dieses Projektes aufgenommen worden seien, bevor die A-AG Ende Mai 1979 gegründet worden sei. Dies folge aus der Aktennotiz der ITT-GmbH vom 31. Mai 1979, in der festgehalten worden sei, dass ein geeigneter IVM-Ingenieur ausgewählt worden sei; weiters werde in dieser Aktennotiz ein "Anbot IVM" erwähnt. Im Begleitschreiben zum Werkvertrag vom 9. Juli 1979 sei auf den mit J.K. und G.Z. grundsätzlich abgesprochenen Werkvertrag Bezug genommen worden. Die Zustellung sei an das IVM-Büro in Wien erfolgt. Nach dem Zugang dieses Schreibens hätte die IVM gegenüber der ITT-GmbH eine nachvollziehbare Klarstellung mit entsprechender Unterscheidung vornehmen können. Ein derartiges Vorgehen sei von der Beschwerdeführerin weder behauptet worden noch aktenkundig. Diese Vorgangsweise entspreche nicht dem üblichen Geschäftsverkehr von in Vertragsverhandlungen stehenden Unternehmen, wonach eine richtige Zuordnung der handelnden Personen zu dem Geschäftspartner vorgenommen werde. Sie verdeutliche vielmehr, dass "materielle Empfängerin" des Vertragsanbotes die IVM in Wien gewesen sei. Dieser Eindruck werde durch die Ausführungen im Schreiben von A.H. an den Steuerberater der IVM-Firmen in Deutschland vom 6. August 1979 verstärkt, wonach die ersten Geschäfte (Werkverträge) inzwischen wohl bereits in Vorbereitung seien. Dies lasse den Schluss zu, dass die A-AG bis zu diesem Zeitpunkt keine Werkverträge empfangen und passiv abgewartet habe, welche Verträge an sie herangetragen würden. Die erste Abrechnung der A-AG an die ITT-GmbH datiere vom 22. November 1979. Der Auftrag sei jedoch bereits ab Juli 1979 gegenüber der ITT-GmbH ausgeführt worden. Bei dieser Aktenlage gehe die belangte

Behörde davon aus, dass die A-AG erst im Laufe der zweiten Jahreshälfte 1979 die nachgeholte aktenmäßige Abwicklung von Geschäften vorgenommen habe, die ihr von J.K. zugedacht gewesen seien, ohne dass die A-AG durch ihre Organe oder Bevollmächtigte bei der Auftragsakquisition oder bei der Suche nach freiberuflichen Mitarbeitern tätig geworden sei. In Kopie vorgelegte Bestätigungen der Kantonalen Steuerverwaltung Zug belegten nicht, dass die A-AG bereits ab Gründung über eine ausreichende Infrastruktur in Bezug auf ihr Auslandsgeschäft verfügt habe. Vielmehr ergebe sich aus dem Berufungsvorbringen - ein kaufmännischer Direktor und eine Sekretärin seien eingestellt worden - die eingeschränkte personelle Ausstattung der A-AG, wobei zu berücksichtigen sei, dass die Personalkosten der A-AG im Jahr 1979 10.321,20 Franken betragen hätten und ab Juli 1979 der Großteil der bis dahin freiberuflich tätigen Ingenieure der IVM-Firmengruppe in Deutschland über die A-AG verrechnet worden sei. Der A-AG sei somit faktisch die Funktion einer Sitzgesellschaft zugekommen. Dem Berufungsvorbringen, wonach die A-AG das Haftungsrisiko für die Spezialisten getragen habe, werde die Aussage von Ing. P. entgegengehalten, nach der die ITT-GmbH für das Gesamtprojekt verantwortlich gewesen sei. Daraus folge, dass ab der Abnahme die A-AG keine Haftung getragen habe. Auch eine Haftung für die Qualifikation der Spezialisten habe nach Ansicht der belangten Behörde in den vorliegenden Fällen nicht geltend gemacht werden können, weil die lokale IVM-Gesellschaft und auch die ITT-GmbH an der Auswahl der Ingenieure mitgewirkt hätten. Weiters seien in den Jahresabschlüssen der A-AG keine Aufwendungen für Haftpflichtversicherungen ausgewiesen. Die A-AG habe keine wirtschaftlichen Funktionen erfüllt, sondern nur als Abrechnungsstelle (Fakturierungs- und Zahlstelle) gedient. Die belangte Behörde sei daher der Überzeugung, dass die beiden handelnden Firmen (IVM und ITT-GmbH) einverständlich den Schein hervorgerufen hätten, dass die A-AG als formeller Vertragspartner für den Werkvertrag vom 9. Juli 1979 aufscheine (Deckgeschäft). Nach § 23 BAO sei das verdeckte Geschäft, nämlich das zwischen der IVM und der ITT-GmbH abgeschlossene, das für die Abgabenerhebung maßgebende. Zum Werkvertrag vom 20. Oktober 1980, der von der Beschwerdeführerin als Grundlage der Leistungen an die ITT-GmbH in Bezug auf den zweiten Auftrag angegeben worden sei, sei festzuhalten, dass mangels Übereinstimmung über den Stundensatz im Oktober 1980 noch kein zweiter Vertrag rechtsgültig abgeschlossen worden sei (in den Akten liege auch kein von beiden Unternehmen unterzeichneter Werkvertrag auf). Eine materielle Einigung, für eine Leistung einen Stundensatz von 72 DM zu bezahlen, sei erst in den Verhandlungen im Februar 1982 erfolgt. Für die Beschwerdeführerin hätten wiederum J.K. und G.Z. verhandelt. Dabei sei auch ein österreichischer Mitarbeiter der Beschwerdeführerin als die Arbeiten erbringende Person bestimmt worden. Die Bestellung der ITT-GmbH vom 31. März 1982 sei an die A-AG gerichtet gewesen, die materiellen Bezugnahmen allerdings an G.Z. Daraus sei wieder zu schließen, dass die A-AG einverständlich als formeller Vertragspartner des Werkvertrages vom 20. Oktober 1980 ausgewiesen worden sei, die Vertragspartner des verdeckten Geschäftes hingegen die Beschwerdeführerin und die ITT-GmbH gewesen seien.

Das Vorbringen, dass der Auftrag der Beschwerdeführerin aus kundeninternen Gründen nicht erteilt worden sei, weil die Verlängerung eines bereits bestehenden Vertrages firmenintern wesentlich leichter hätte bewirkt werden können, sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht stichhältig, weil bereits der erste Vertrag vom 9. Juli 1979 als Scheingeschäft zu werten sei. Da die Leistungserbringung durch einen angestellten Mitarbeiter der Beschwerdeführerin erfolgt sei, ergäben sich noch stärkere Anknüpfungen für einen rein innerösterreichischen Geschäftsabschluss. Das Argument der Beschwerdeführerin überzeuge auch deshalb nicht, weil die ITT-GmbH mit der Beschwerdeführerin in Österreich auch direkt Verträge abgeschlossen habe, so auch einen Folgeauftrag für das Projekt "Zugüberwachung T.". Weiters hätte eine direkte Vertragsabwicklung mit der Beschwerdeführerin für die ITT-GmbH Erleichterungen bei der Zahlungsdurchführung mit sich gebracht (eine Zahlung an Stelle einer Auslandsüberweisung und einer Zahlung an das Finanzamt Graz-Stadt). Wesentlich sei weiters, dass für die Leistungen der Beschwerdeführerin an die A-AG keine vertraglichen Unterlagen vorlägen. Das Vorbringen, dass nach der in der IVM-Gruppe üblichen Verrechnungsmethode die rechnungslegende Gesellschaft 5 % (in diesem Fall die A-AG) für ihr risikoloses Geschäft erhalten habe, belege nicht, dass ein Vertragsverhältnis mit für das Steuerrecht anzuerkennenden Wirkungen zwischen der Beschwerdeführerin und der A-AG zustande gekommen sei. Es fehle am für Verträge zwischen interessensmäßig verflochtenen Beteiligten erforderlichen Manifestationsakt. Daraus folge, dass entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin auch "keine Kette von Werkleistungen" vorliege.

Die im Zeitraum Jänner 1982 bis November 1983 verrechneten Ingenieurleistungen (Mc.L. bzw. Ing. F.G.) betreffend die St-AG hätten Entwurfskonstruktionen für schnelllaufende Dieselmotoren betroffen. Der als Grundlage für diesen Geschäftsfall angeführte Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der A-AG vom 30. November 1981 werde von der belangten Behörde als Scheinvertrag gewertet. Die A-AG sei "aus sich heraus" nicht in der Lage gewesen, die

Ingenieurleistungen auf den vereinbarten technischen Gebieten zu erbringen. Eine derartige Leistung wäre erst nach Suche und vertraglicher Verpflichtung der entsprechenden Ingenieure möglich gewesen. Eine derartige Personalsuche hätte eine dafür geeignete Personalausstattung bei der A-AG erfordert, die - insbesondere im Übergangszeitraum des Geschäftsführerwechsels Ende 1981 und Anfang 1982 - nicht gegeben gewesen sei. Da diese Personalprobleme bei der A-AG lt. Aussagen von Geschäftsführer P.G. Änderungen im Abrechnungs- und Bezahlungsmodus der freiberuflich tätigen Ingenieure bewirkt hätten, sei davon auszugehen, dass diese Probleme den anderen IVM-Firmen bekannt gewesen seien. Unbestrittener Weise sei die Auftragsakquisition und die diesbezügliche Personalsuche von den örtlichen IVM-Firmen durchgeführt worden. Unter den vertraglich festgelegten Gebieten, auf welchen die A-AG Ingenieurleistungen erbringe, scheine weder das Gebiet der Kraftfahrzeugtechnik noch ein verwandter technischer Bereich auf, noch lägen von IVM erteilte Einzelaufträge vor. Daraus folge, dass die verrechneten Leistungen nicht auf Grund des vorliegenden Vertrages erbracht worden seien, weil nach kaufmännischen Grundsätzen organisierte und agierende Firmen die vertragsgegenständlichen Leistungen branchenüblich spezifiziert und auf eine Deckung von vereinbarter und erbrachter Leistung geachtet hätten. Die allgemeine Umschreibung von Ingenieurleistungen entspreche nicht der branchenüblichen Bestimmung sonstiger Leistungen. Es falle auch auf, dass der Gesamtbetrag von 960.000 DM und der kalkulierte Stundensatz von 60 DM bedeutend unterschritten worden seien. Weiters seien die Bestimmungen über die monatlichen Abschlagszahlungen im Jahr 1983 nicht eingehalten worden. Der Hinweis auf die jeweils gültige deutsche Mehrwertsteuer runde das Bild ab, dass kein ernsthafter Vertragswille, bestimmte Ingenieurleistungen gegen Bezahlung eines Stundensatzes von 60 DM zu erbringen, bestanden habe. Da somit der Grundvertrag ein Scheingeschäft darstelle, seien auch die darauf sich beziehenden Teilleistungen von den Rechtsfolgen der Wertung als Scheingeschäft erfasst. Betreffend Ing. F.G., der die Hauptleistungen im Zeitraum August 1982 bis September 1984 erbracht habe, sei zusätzlich auszuführen, dass die Gründe für die Einschaltung der A-AG lt. Betriebsprüfungsbericht einerseits der Wunsch von Ing. F.G., als freier Mitarbeiter behandelt zu werden, und andererseits seine hohe Gehaltsforderung gewesen seien. Diese Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht seien durch die Zeugenaussage von G.Z. am 28. Jänner 1997 bestätigt worden. Ein wirtschaftlicher Grund für die Einschaltung der A-AG ergebe sich daraus aber nicht. Die Berufungsausführungen, wonach der Grund für die Einschaltung der A-AG die andrängenden Gläubiger von Ing. F.G. gewesen sein sollen, seien gegenüber den zeitnäheren Aussagen von G.Z. gegenüber der Betriebsprüfung nicht überzeugend, zumal die Beschwerdeführerin nicht ausführe, woher sie im Berufszeitpunkt dieses Wissen - über vor ihr geheim gehaltene Vorgänge - gehabt habe. Auch hätte die Beschwerdeführerin diesbezüglich Beweismittel angeben oder vorlegen müssen. Der Rahmen-Werkvertrag vom 30. November 1982 sei hinsichtlich der Ausformulierung der einzelnen Bestimmungen noch allgemeiner gehalten als der Vertrag vom 30. November 1981. Damit seien aber die Anforderungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahe stehenden Firmen nicht erfüllt. Auch die Bestellungen (Einzelaufträge) mit Bezugnahme auf diesen Rahmen-Werkvertrag seien hinsichtlich der Spezifikation der Ingenieurleistungen so allgemein gehalten, dass eine fremde Firma auf Grund der Angaben keine bestimmten Ingenieurleistungen hätte erbringen können. Auch seien keine Unterlagen über das Zustandekommen der Verrechnungspreise vorgelegt worden. Den Ausführungen in der Berufung, dass wegen Zeitmangels und weil es damals Telefax nicht gegeben habe, der Kontakt telefonisch gepflogen worden sei, sei entgegenzuhalten, dass in diesen Bestellungen keine Bezugnahme auf bestimmte Telefongespräche enthalten sei. Gegebenenfalls hätte die Beschwerdeführerin entsprechende Notizen über Telefonate vorlegen können. Weiters hätten sowohl die Beschwerdeführerin als auch die A-AG über Fernschreiber (Telexanschlüsse) verfügt, mit deren Hilfe eine entsprechend fremdüblich dokumentierte Geschäftsabwicklung hätte erfolgen können. Schließlich sei festzuhalten, dass gerade die Aufteilung der Gewinnspanne aus diesen Geschäftsfällen, nämlich ca. 80 % für die A-AG und ca. 20 % für die Beschwerdeführerin, obwohl die A-AG entgegen dem Berufungsvorbringen kein Risiko getragen und keine Leistung in Bezug auf Auftrags- bzw. Personalsuche erbracht habe, nicht fremdüblich sei. Ein nach fremdüblichen Grundsätzen kalkulierendes Unternehmen hätte der A-AG derartige Konditionen nicht eingeräumt. Die A-AG habe daher auch bei diesen Geschäftsfällen lediglich als Abrechnungsstelle fungiert.

Zum Berufungsvorbringen, wonach die Gründung der A-AG als Schaffung einer zentralen Stelle eine wirtschaftlich sinnvolle Rationalisierungsmaßnahme dargestellt habe, sei zu sagen, dass eine Bewertung, ob die Einschaltung der A-AG Rationalisierungseffekte bewirkt habe, vorgenommen werden könnte, wenn die möglichen Einsparungseffekte bei den IVM-Gesellschaften den zusätzlichen Kosten der zentralen Stelle und den zusätzlichen Kosten der IVM-Gesellschaften, die durch die zusätzlichen Postläufe und Überweisungen etc. entstanden seien, gegenübergestellt

würden. Aufstellungen dieser Art seien nicht vorgelegt worden. Aus den vorliegenden Bilanzen und Erfolgsrechnungen der A-AG ergebe sich, dass erst ab einem größeren Umfang der verrechneten Dienstleistungen die A-AG Gewinne erzielt habe. Die angesprochenen betriebswirtschaftlichen Aspekte seien somit im Berufungsverfahren nicht erwiesen worden. Die vorgebrachten ausländerbeschäftigungsrechtlichen Überlegungen seien von der Beschwerdeführerin nicht näher ausgeführt worden. Aus der Zeugenaussage des G.Z., dass er sich um Arbeitsgenehmigungen für betriebsentsandte Ausländer gekümmert habe, folge vielmehr, dass die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes grundsätzlich beachtet worden seien. Daher erkenne die belangte Behörde keinen Grund, der aus ausländerbeschäftigungsrechtlichen Überlegungen - mit Berücksichtigung der Qualifikation der Ingenieure - für die Einschaltung der A-AG gesprochen hätte. Es sei kein Fall belegt, in dem die A-AG in Bezug auf die vorliegenden Geschäftsfälle typische Leistungen eines Personalbereitstellungsunternehmens wie Personalsuche oder Fortbildung erbracht habe. Daher sei ihr auch kein Gewinnaufschlag für die Bereitstellung von Personal zuzuerkennen. Da die strittigen Geschäftsfälle Scheingeschäfte im Sinne des § 23 BAO seien, weil die A-AG lediglich "papiermässig" zwischengeschaltet gewesen sei, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung folge, dass für die Bestimmung des Leistenden der wirtschaftliche Inhalt der zu beurteilenden Vorgänge maßgebend sei und nicht die äußere vertragliche Vereinbarung.

Im Beschwerdefall sei die A-AG eine dem Gesellschafter der Beschwerdeführerin nahe stehende Person. In Höhe des vorenthaltenen Ertrages in Bezug auf den Geschäftsfall mit der ITT-GmbH und der überhöhten Eingangsrechnungen in Bezug auf den Geschäftsfall St-AG liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, weil die Beschwerdeführerin ihr fremd gegenüber stehenden Personen nicht diese Vermögensvorteile hätte zukommen lassen. Da die Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der A-AG auf Anweisung von J.K. aufgenommen worden sei, dieser die Verträge zum Teil auch selbst unterschrieben und Ingenieure verrechnungsmässig an die A-AG vermittelt habe, stehe fest, dass die Beschwerdeführerin von der Tatsache der Einkommensverwendung Kenntnis gehabt und diese Einkommensverwendung zumindest in Kauf genommen habe.

In der Begründung des zweitangefochtenen Bescheides wird zur Abweisung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1982 bis 1986 auf den erstangefochtenen Bescheid verwiesen, in dem u.a. die verdeckten Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer J.K. bestätigt worden seien. Das Berufungsvorbringen habe lediglich Einwendungen gegen die Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttungen (die bei Wegfall der Scheingeschäftsargumentation entfallen müssten) enthalten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde macht unter dem Titel der Unzuständigkeit der belangten Behörde in Bezug auf den erstangefochtenen Bescheid allgemein eine nicht "gesetzeskonforme Zusammensetzung der Berufungssenate" geltend und verweist dazu auf einen Fachartikel von Lang, Berufungssenate gesetzwidrig zusammengesetzt ?, SWK 1998, S 42 ff. Die von diesem Autor vertretene Sicht der unzulässigen "Überbesetzung" der Berufungssenate hat der Verwaltungsgerichtshof allerdings nicht geteilt (auf das Erkenntnis vom 15. September 1999, 98/13/0153, wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen). Die in der Beschwerde behauptete Unzuständigkeit liegt damit nicht vor.

Zu dem im Gefolge der Betriebsprüfung ergangenen und durch den erstangefochtenen Bescheid bestätigten Bescheid des Finanzamtes vom 30. September 1988, mit dem der Bescheid über den Einheitswert und die Vermögensteuer zum 1. Jänner 1984 aufgehoben wurde (weil die Wertfortschreibungsgrenzen nicht mehr überschritten waren), sieht sich die Beschwerde im "Recht auf Nichterlassung" dieses Aufhebungsbescheides verletzt (zu diesem Bescheid fehle in der Begründung des erstangefochtenen Bescheides "jede materielle Aussage"). Zu diesem Vorbringen ist zu sagen, dass die Beschwerdeführerin imilverwaltungsverfahren in keiner Weise geltend gemacht hat, der Aufhebungsbescheid sei außerhalb der durch die Nichtanerkennung der Auslandsbeziehungen sich ergebenden steuerlichen Folgewirkungen rechtswidrig. Der erstangefochtene Bescheid musste deshalb auch nicht gesondert auf diesen Bescheid eingehen.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Soweit es um die Beurteilung der Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen geht, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sind. Einen Abgabepflichtigen, der



aufklärungsbedürftige Geschäfte tätig, die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die Abgabenbehörde keine Sachverhaltsermittlungen durchführen kann, trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 2001, 98/14/0014).

Die Beschwerde wirft der belangten Behörde zum erstangefochtenen Bescheid vor, sie habe ihre Begründung nicht so abgefasst, dass diese erkennen lasse, "welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrundegelegt hat und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt ist, dass dieser Sachverhalt (und gerade dieser) vorliegt und dass dieser dem Tatbestand der in Betracht kommenden Normen entspricht oder nicht entspricht". An anderer Stelle der Beschwerde geht die Beschwerdeführerin allerdings selbst davon aus, von einer "papiermäßigen Zwischenschaltung der A-AG (sei es bei der St-AG, sei es bei der ITT-GmbH)" könne aus einer Vielzahl von Gründen "wahrlich nicht gesprochen" werden. Sie spricht damit zutreffend die unter Anwendung des § 23 BAO sowohl von der belangten Behörde als auch bereits von der Betriebsprüfung erfolgte Qualifizierung der in Rede stehenden Geschäftsbeziehungen als Scheingeschäfte an. Zur Beurteilung der Ernsthaftigkeit der behaupteten Willenserklärungen durfte die belangte Behörde wegen der beherrschenden Gesellschafterstellung des J.K. in den beteiligten Gesellschaften auch auf die zur Angehörigenjudikatur entwickelten Beweisgrundsätze Rücksicht nehmen. Wenn die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid eingangs der rechtlichen Erwägungen u. a. die Bestimmung des § 21 BAO über die wirtschaftliche Betrachtungsweise zitierte, kann darin ebenfalls keine relevante Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Soweit die Beschwerde vorbringt, jedes anzuerkennende außersteuerliche Motiv hindere die Qualifikation eines Rechtsgeschäftes als Scheingeschäft, ist darauf hinzuweisen, dass außersteuerliche Motive der Annahme eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nach § 22 BAO entgegenstehen können (vgl. Doralt/Ruppe; Steuerrecht II3, 202), für die Scheingeschäftsbeurteilung nach § 23 Abs. 1 BAO aber nicht maßgebend sind. Zu den für die Einschaltung der A-AG in der Beschwerde vorgetragenen "ausländerbeschäftigungsrechtlichen Aspekten" ist zudem festzuhalten, dass sich diese Ausführungen in allgemeinen Hinweisen auf die Rechtslage erschöpfen, ohne konkret auf die in Rede stehenden Geschäftsfälle ITT-GmbH und St-AG (bei denen ohnedies im Wesentlichen auch Inländer zum Einsatz kamen) einzugehen. Unwidersprochen bleiben in der Beschwerde auch die Ausführungen im angefochtenen Bescheid, wonach sich G.Z. ohnedies für die Beschwerdeführerin um Arbeitsgenehmigungen für betriebsentsandte Ausländer gekümmert habe und - mit Rücksicht auf die Qualifikation der Ingenieure - ausländerbeschäftigungsrechtliche Überlegungen nicht für die Einschaltung der A-AG gesprochen hätten. Dass sich die belangte Behörde mit vorgebrachten Argumenten betreffend betriebswirtschaftliche Vorteile durch Einschaltung der A-AG als zentrale Stelle für die Bereitstellung von Personal nicht auseinander gesetzt hätte, kann nicht gesagt werden. So hat sie u. a. darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin einen Nachweis über die möglichen Einsparungseffekte durch den Einsatz "der zentralen Stelle" schuldig geblieben sei.

Betreffend die Geschäftsbeziehungen zur ITT-GmbH ist die belangte Behörde im Einklang mit der Betriebsprüfung von einer unzulässigen Gewinnverlagerung in der Form ausgegangen, dass die von der A-AG an die ITT-GmbH verrechneten Leistungen in Wahrheit Geschäfte der Beschwerdeführerin darstellten und ihr deshalb die daraus resultierenden Gewinne zuzurechnen seien. Die Beschwerde räumt ein, dass die Auftragsakquisition über die Beschwerdeführerin erfolgt sei. Warum es "bar jeder Grundlage im Tatsächlichen, dh nicht gedeckt durch irgendein Beweisergebnis" sein soll, dass die A-AG bei der Suche der freiberuflich tätigen Mitarbeiter nicht tätig geworden sei, ist nicht nachvollziehbar. So hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid insbesondere auf die eingeschränkte personelle Ausstattung der A-AG (ein kaufmännischer Direktor und eine Sekretärin) im Jahr 1979 hingewiesen. Die Beschwerde bringt vor, dass die Finanzverwaltung offenkundig (zum Unterschied von der Beschwerdeführerin) über Jahresabschlüsse (Bilanzen) der A-AG verfüge und daraus u. a. hinsichtlich der Personalkosten (laut angefochtenem Bescheid nur 10.321 Franken) Schlüsse ziehe, ohne einen entsprechenden Vorhalt gemacht zu haben. Abgesehen davon, dass die Beschwerde die Relevanz eines diesbezüglichen Verfahrensmangels nicht aufzeigt, verweist die belangte Behörde zu diesem Vorbringen in der Gegenschrift zu Recht beispielsweise auf Eingaben des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren (so etwa auf ein Schreiben vom 10. Dezember 1987 über die Mitteilung von aus den Bilanzen der A-AG abgeleiteten Daten), deren Inhalt die Kenntnis der Bilanzen der A-AG (deren Mehrheitsaktionär auch Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin war) voraussetzte. Wenn die belangte Behörde einem zeitnah mit der noch vor Gründung der A-AG durchgeführten Verhandlungsführung zum ersten Auftrag der ITT-GmbH verfassten Aktenvermerk der ITT-GmbH vom 31. Mai 1979, wonach ein geeigneter "IVM-Ingenieur ausgewählt

worden sei", wesentliche Beweiskraft für die lediglich zum Schein erfolgte Geschäftsabwicklung über die A-AG beimaß, kann dies nicht als unschlüssig erkannt werden. Daran ändert auch der Hinweis in der Beschwerde nichts, dass die A-AG "durchaus zur IVM-Gruppe" gehöre, weil die Vertragsverhandlungen offensichtlich bereits vor der Ende Mai 1979 erfolgten Gründung der A-AG stattgefunden hatten. Außerdem wird zur Vertragsabwicklung im erstangefochtenen Bescheid auf die mehrmals erfolgten Kontaktaufnahmen mit Vertretern der IVM in Wien und eine bei einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern zu erwartende Klarstellung der Vertragspartner hingewiesen. Wenn laut Beschwerde sämtliche Zahlungen an die Mitarbeiter "ausschließlich (und vertragskonform)" über die A-AG erfolgt seien, bedeutet das noch nicht, dass diese Zahlungswege auch den tatsächlich abgewickelten Geschäften entsprachen.

Die belangte Behörde hat im erstangefochtenen Bescheid unter Hinweis auf eine Aussage von Ing. P., wonach die ITT-GmbH für das Gesamtprojekt verantwortlich gewesen sei, u.a. die Feststellung getroffen, dass die A-AG ab der Abnahme keine Haftung getroffen habe und eine Haftung für Spezialisten auch deshalb nicht hätte geltend gemacht werden können, weil die lokale IVM-Gesellschaft und die ITT-GmbH an der Auswahl der Ingenieure mitgewirkt hätten. Die Relevanz des in der Beschwerde gerügten Verfahrensmangels, wonach die belangte Behörde die Feststellungen betreffend fehlende Aufwendungen für Haftpflichtversicherungen in den Jahresabschlüssen der A-AG der Beschwerdeführerin hätte vorhalten müssen (die Abdeckung derartiger Haftungen durch Versicherungen sei nämlich nicht üblich), ist dem gegenüber nicht zu erkennen. Dass die A-AG - im Gegensatz zur Beschwerdeführerin - über eine Kapitalausstattung verfügt hätte, um eine "diesbezügliche Haftung" zu tragen, behauptet im Übrigen auch die Beschwerde nicht.

An Hand der dargelegten Umstände durfte die belangte Behörde die "papiermäßig" vorgefundenen Rechtsbeziehungen zwischen der A-AG und der ITT-GmbH in Zweifel ziehen. Die im erstangefochtenen Bescheid als Ergebnis der freien Beweiswürdigung ausgesprochene "Überzeugung", wonach die Beschwerdeführerin und die ITT-GmbH einverständlich den Schein hervorgerufen hätten, dass die A-AG als formeller Vertragspartner fungiere, verstößt nicht gegen die Denkgesetze und das allgemeine menschliche Erfahrungsgut. "Warum sich ITT damit einverstanden erklärt haben sollte, bei diesem (behaupteten) Scheingeschäft mitzutun", musste die belangte Behörde nicht weiter "erklären", zumal die Beschwerde auch keinen Grund anführt, warum die ITT-GmbH sich nicht zu einer derartigen Gestaltung hätte bereit finden sollen. Durfte die belangte Behörde damit schon in Bezug auf die ersten Geschäftsbeziehungen betreffend ITT-GmbH von vorgetäuschten Geschäften ausgehen, war auch die im angefochtenen Bescheid angestellte Überlegung, das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Verlängerung eines bereits bestehenden Vertrages könne leichter bewirkt werden als der Abschluss eines neuen Vertrages, sei deshalb kein zielführendes Argument, weil das erste Geschäft ein Scheingeschäft wäre, nicht "bar jeder eigenständigen und auch jeder tragfähigen Begründung".

Zum Geschäftsfall St-AG sah die belangte Behörde die Zwischenschaltung der A-AG als nur zum Schein erfolgt an. Auch hier hat die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid ihre Beweiswürdigung näher begründet. Zutreffend weist die belangte Behörde in der Gegenschrift darauf hin, dass die Beschwerde die im erstangefochtenen Bescheid getroffenen Feststellungen über die nicht fremdübliche, weil nur allgemeine Gestaltung der (Muster)Verträge und auch deren nicht vertragskonforme Durchführung unwidersprochen lässt. Unwidersprochen bleiben weiters die Feststellungen im erstangefochtenen Bescheid über die fehlenden Unterlagen über das Zustandekommen der Verrechnungspreise. Dass die belangte Behörde "nur" deshalb zur "fehlenden Fremdüblichkeit" gekommen wäre, weil sie meine, dass die A-AG kein Risiko getragen habe, ist eine an Hand des erstangefochtenen Bescheides nicht nachvollziehbare Beschwerdebehauptung. Welche Fortbildungsmaßnahmen der Zeuge Geschäftsführer der A-AG "sicher bestätigt" hätte, wenn er bei der Zeugeneinvernahme am 1. April 1987 dazu befragt worden wäre, führt die Beschwerde ebenso wenig aus, wie sie keine nachvollziehbare Erklärung dafür bietet, wodurch (durch welche Leistungen konkret) die Zuerkennung einer 80 %igen Gewinnspanne an die A-AG gerechtfertigt werden könnte.

Zu Ing. F.G. bringt die Beschwerde vor, dass die belangte Behörde erst durch die im Jänner 1997 erfolgte Einvernahme des Zeugen G.Z. das Berufungsvorbringen bestätigt gefunden habe, dass der genannte Spezialist vor andrängenden Gläubigern geflüchtet sei. Dieses Vorbringen findet im erstangefochtenen Bescheid keine Deckung, weil die belangte Behörde - im Gegenteil - durch die Zeugenaussage von G.Z. am 28. Jänner 1997, Ing. F.G. habe kein festes Anstellungsverhältnis angestrebt, sondern habe als freier Mitarbeiter arbeiten wollen, die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht bestätigt sah, dass er als freier Mitarbeiter seine Leistungen habe erbringen wollen (und sich daraus kein wirtschaftlicher Grund für die Einschaltung der A-AG ergeben habe). Dem lediglich auf Behauptungsebene

gebliebenen, erstmals im Rahmen der Berufung mit Schriftsatz vom 27. September 1989 erstatteten Vorbringen, wonach bei Ing. F.G. wegen andrängender Gläubiger die Zwischenschaltung der A-AG erfolgt sei, musste die belangte Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung keinen Glauben schenken; dies auch unabhängig davon, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen ist, die Beschwerdeführerin hätte ihr Vorbringen etwa durch Angabe der Bankverbindung oder Zahlstelle, an die das Honorar für Ing. F.G. überwiesen worden sei, belegen können (laut Beschwerde verlasse ein Verlangen betreffend Angabe einer ausländischen Zahlstelle, auf die ein Dritter als Vertragspartner des Genannten Zahlungen getätigt habe, den "Rechtsboden").

Der Vorsteuerabzug wurde im Zusammenhang mit dem Geschäftsfall St-AG aus den Rechnungen der A-AG nicht anerkannt, weil es sich um Scheingeschäfte gehandelt habe und daher die Voraussetzungen nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG für den Vorsteuerabzug wegen Fehlens einer Lieferung oder sonstigen Leistung nicht erfüllt seien (vgl. Tz. 10 des Betriebsprüfungsberichtes vom 11. August 1988). Diese Beurteilung wurde in der Berufung damit bekämpft, dass bei einem Wegfall der Scheingeschäftsargumentation auch die Beanstandungen im Bereich der Umsatzsteuer entfallen würden. Da mit dem erstangefochtenen Bescheid die Beurteilung betreffend Scheingeschäfte laut Betriebsprüfung bestätigt wurde und der Vorsteuerabzug eine der Umsatzsteuer unterliegende Leistung eines anderen Unternehmers zur Voraussetzung hat (vgl. z.B. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I 7, 484), zeigt die Beschwerde auch in diesem Punkt keine Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheides auf. Die "unbestrittene Abfuhr der USt an das Finanzamt Graz-Umgebung" konnte die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug jedenfalls nicht ersetzen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen (bzw. Kapitalerträge in Form verdeckter Gewinnausschüttungen) iS des § 8 Abs. 1 KStG sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 2000, 98/13/0107, 0108, und vom 28. November 2001, 96/13/0077). Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilshaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilshaber nahe stehende Person begünstigt wird. Auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein solches Nahestehen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. August 2000, 96/15/0159, 0160).

Im Beschwerdefall war J.K. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sowie beherrschender Mehrheitsaktionär der A-AG. Die A-AG war daher auf Grund beteiligungsmäßiger Verflechtung eine dem Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin nahe stehende Person. Da J.K. auch Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war (und unbestritten bei den strittigen Geschäftsbeziehungen zur A-AG auch mitwirkte), konnte die belangte Behörde unbedenklich auf eine für verdeckte Gewinnausschüttungen notwendige Vorteilsgewährungsabsicht schließen (vgl. Doralt/Ruppe, a.a.O., 326). Die Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung an J.K. ergab sich aus seiner Stellung als Anteilshaber (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. November 2001, 96/13/0127).

Allein im Verweis in der Begründung des zweitangefochtenen Bescheides auf den erstangefochtenen Bescheid betreffend das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen ist keine Rechtswidrigkeit zu erblicken. Da ansonsten die Beschwerde zum zweitangefochtenen Bescheid keine eigenständigen Ausführungen enthält, war die Beschwerde insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Von der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der gemäß ihrem § 3 Abs. 2 anzuwendenden Verordnung BGBl II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. Februar 2002

### **Schlagworte**

Sachverhalt Sachverhaltsfeststellung

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

ECLI:AT:VWGH:2002:1998130053.X00

### **Im RIS seit**

09.07.2002

**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)