

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/7/21 93/14/0187

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.07.1998

## Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §20;  
BAO §21 Abs1;  
BAO §22;  
BAO §23;  
BAO §25;  
BAO §303 Abs4;  
B-VG Art130 Abs2;  
VwGG §42 Abs2 Z3;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 93/14/0188

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerden des G R und der G-GmbH, beide in Stumm, beide vertreten durch Dr. Michael Goller, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Edith-Stein-Weg 2, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat II, vom 24. August 1993, 30.766-3/93, und 31.001-3/88, betreffend ua Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie Sachbescheide für die Jahre 1982 bis 1985, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Sowohl der Erstbeschwerdeführer als auch die Zweitbeschwerdeführerin haben dem Bund Aufwendungen von jeweils 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Erstbeschwerdeführer betrieb als Einzelunternehmer eine Herderzeugung, wobei er den Gewinn gemäß 4 Abs 1 EStG 1972 ermittelte. Mit Beschluß vom 22. September 1978 wurde über das Vermögen des Erstbeschwerdeführers

der Konkurs eröffnet und seine Gewerbeberechtigung als ruhend gemeldet. Unter Zustimmung des Gläubigerausschusses führte der Masseverwalter den Betrieb einige Zeit fort, um so halbfertige Herde zu komplettieren sowie bereits fertig gestellte Herde bestmöglich zu verkaufen. Nach Einstellung des Betriebes wurden die Betriebsliegenschaften samt Gebäuden um 15 Mio S sowie sämtliche zum Anlagevermögen des Einzelunternehmens gehörende Fahrnisse, Werkzeuge und Maschinen in Pausch und Bogen um 8,960.000 S (zuzüglich Umsatzsteuer) am 15. April 1979 an die Z-GmbH verkauft. Mit Beschluß vom 6. Juli 1981 wurde der Konkurs über das Vermögen des Erstbeschwerdeführers nach Bestätigung eines Zwangsausgleiches am 23. März 1981 aufgehoben.

Da zuletzt für das Jahr 1976 Abgabenerklärungen seitens des Erstbeschwerdeführers eingereicht worden waren, löschte das Finanzamt nach Gewährung einer Abgabennachsicht von rund 1,2 Mio S im Mai 1982 die Steuernummer des Erstbeschwerdeführers.

Bereits im Jahr 1971 hatten der Erstbeschwerdeführer und RJ auf demselben Standort wie das Einzelunternehmen die beschwerdeführende GmbH (idF: Zweitbeschwerdeführerin) gegründet, an der der Erstbeschwerdeführer zunächst mit 20 % beteiligt war. Betriebsgegenstand der Zweitbeschwerdeführerin war die Herstellung und der Vertrieb von atmosphärischen Gasbrennern und anderen Metallwaren. Ab dem Jahr 1975 schränkte die Zweitbeschwerdeführerin ihre Geschäftstätigkeit ein und verkaufte - bis auf einige Ladenhüter - ihr gesamtes Anlagevermögen. Mit Ablauf des Jahres 1976 übte die Zweitbeschwerdeführerin überhaupt keine Geschäftstätigkeit mehr aus. Die Zweitbeschwerdeführerin wies in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1980 einen Verlustvortrag von 810.753,87 S aus. Am 3. März 1981 erwarb der Erstbeschwerdeführer um den symbolischen Preis von 4 S den Geschäftsanteil des RJ und war ab diesem Zeitpunkt alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Zweitbeschwerdeführerin. Im Jahr 1981 erwarb die Zweitbeschwerdeführerin Maschinen, Werkzeuge sowie Waren und nahm ihre Geschäftstätigkeit wieder auf, wobei sie jedoch nunmehr Herde erzeugte. Die Zweitbeschwerdeführerin erwarb im Jahr 1984 eine der seinerzeit im Zug der Abwicklung des Konkurses über das Vermögen des Erstbeschwerdeführers an die Z-GmbH verkauften Betriebsliegenschaften samt Gebäuden.

Im Juli 1982 teilte der Erstbeschwerdeführer dem Finanzamt mit, er beziehe ab sofort "sonstige Einkünfte iSd § 22 EStG".

Für das Jahr 1981 reichte der Erstbeschwerdeführer eine Bilanz beim Finanzamt ein, wobei er einen Verlust aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer mit dem Betriebsgegenstand Metallverarbeitung von 91.814 S erklärte. In der beigeschlossenen zum 1. Juli 1981 erstellten Eröffnungsbilanz wies der Erstbeschwerdeführer (im Anlageverzeichnis jeweils als Privateinlage bezeichnetes) Anlagevermögen (Büroeinrichtung, Betriebsausstattung, Transportgeräte, Laboreinrichtung, Betriebseinrichtung, Werkzeuge, sonstige Werkzeuge und Modelle) im Wert von insgesamt 1,741.140 S sowie Warenbestände von 357.750 S aus. Erlösen von 40.000 S stand ein Wareneinsatz in selber Höhe gegenüber. Die AfA betrug 99.014 S. In den Streitjahren erklärte der Erstbeschwerdeführer Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer mit dem Betriebsgegenstand Herderzeugung, denen folgende Gewinn- und Verlustrechnungen zugrunde lagen:

1982:

Wareneinsatz	290.750 S	Erlöse	430.000 S
Beratungskosten	4.000 S	Erlöse Anlagenverkauf	70.000 S
Gewerbesteuer	6.000 S	Verlust 1982	38.767 S
Abschreibungen	198.017 S		
Anlagenabgang	40.000 S		

1983:

Wareneinsatz	27.000 S	Erlöse	40.000 S
Beratungskosten	10.000 S	Erlöse Anlagenverkauf	100.000 S
Gewerbesteuer	4.000 S	Erlöse Maschinenmiete	240.000 S
Abschreibungen	193.311 S		
Anlagenabgang	60.000 S		

Gewinn 85.689 S

1984:

Beratungskosten 17.276,40 Zins Zweitbfrin 61.777 S

Gewerbesteuer 3.100 S Erlöse Anlagenverkauf 100.000 S

Abschreibungen 185.311 S Erlöse Maschinenmiete 240.000 S

Anlagenabgang 60.000 S Steuern Vorperioden 3.998 S

Beiträge 3.630 S

Gewinn 1984 136.457,60

1985:

Beratungskosten 9.884,60 Zins Zweitbfrin 82.642 S

Gewerbesteuer 2.400 S Erlöse Anlagenverkauf 180.000 S

Abschreibungen 173.998 S Erlöse Maschinenmiete 240.000 S

Anlagenabgang 100.666 S

Beiträge 7.824 S

Steuern Vorperioden 497 S

Gewinn 1985 207.372,20

Die Zweitbeschwerdeführerin erklärte in den Jahren 1982, 1983 und 1985 Gewinne von 11.811 S, 261.537 S und 2.024.548 S sowie im Jahr 1984 einen Verlust von 1.531.518 S.

Das Finanzamt erließ den Erklärungen des Erstbeschwerdeführers und der Zweitbeschwerdeführerin folgend die dementsprechenden Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre.

Im Zug von beim Erstbeschwerdeführer und bei der Zweitbeschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen betreffend die Streitjahre wurde festgestellt, der Erstbeschwerdeführer habe an die Zweitbeschwerdeführerin in den Jahren 1982 bis 1985 Werkzeuge um 70.000 S, 100.000 S, 100.000 S und 180.000 S sowie in den Jahren 1982 und 1983 Herde um 430.000 S und 40.000 S geliefert. Weiters habe der Erstbeschwerdeführer an die Zweitbeschwerdeführerin in den Jahren 1983 bis 1985 Maschinen und Werkzeuge um jeweils 240.000 S vermietet. Die so erzielten Entgelte stellten die gesamt erklärten Erlöse aus dem Einzelunternehmen des Erstbeschwerdeführers in den Streitjahren dar. Die dementsprechenden Rechnungen seien erst anlässlich der Bilanzierung erstellt und verbucht worden. Die Rechnungen über die Werkzeuge hätten keine Angaben über deren Menge und Bezeichnung enthalten. Trotz der laufenden Lieferung von Werkzeugen an die Zweitbeschwerdeführerin sei die in Rechnung gestellte Miete für Maschinen und Werkzeuge unverändert geblieben. Nach den Rechnungen habe der Erstbeschwerdeführer an die Zweitbeschwerdeführerin insgesamt 265 Herde geliefert, obwohl laut den Ausführungen des Masseverwalters alle Herde verkauft und nach Bestätigung des Zwangsausgleiches nur mehr unverkäufliche Ersatzteile vorhanden gewesen seien. Auf Befragen habe der (ehemalige) Masseverwalter mitgeteilt, die Z-GmbH, die im Zug des Konkurses über das Vermögen des Erstbeschwerdeführers sämtliche zum Anlagevermögen des Einzelunternehmens gehörende Fahrnisse, Werkzeuge und Maschinen in Pausch und Bogen übernommen habe, habe für einen Teil der Ersatzteile und der Werkzeuge keine Verwendung gehabt. Da die für die Z-GmbH unbrauchbaren Wirtschaftsgüter nicht hätten veräußert werden können und deren Schrottwert nicht einmal die Kosten des Abtransportes gedeckt hätte, seien diese Wirtschaftsgüter dem Erstbeschwerdeführer überlassen worden. Der Prüfer vertrat daher die Ansicht, der Erstbeschwerdeführer habe das in der Eröffnungsbilanz des Einzelunternehmens zum 1. Juli 1981 ausgewiesene Anlagevermögen viel zu hoch bewertet. In der eben erwähnten Eröffnungsbilanz seien weiters als Umlaufvermögen 265 Herde mit einem Stückpreis von 1.350 S ausgewiesen. Eine derartige Menge an fertiggestellten Herden könne nach der Bestätigung des Zwangsausgleiches nicht mehr vorhanden gewesen sein. Es könnten nur einige Herde im nachhinein aus den vorhandenen Ersatzteilen hergestellt worden sein. Der Prüfer gelangte daher zu dem Schluß, nur 20 % des Wertes des in der erwähnten Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Anlage- und Umlaufvermögens entspreche den Tatsachen. Die vom Erstbeschwerdeführer der

Zweitbeschwerdeführerin in den Streitjahren für die Lieferung von Werkzeugen und Herden in Rechnung gestellten Beträge seien daher ebenso wie die für die Miete von Maschinen und Werkzeugen überhöht, weswegen 40 % der von der Zweitbeschwerdeführerin an den Erstbeschwerdeführer bezahlten Beträge verdeckte Gewinnausschüttungen darstellten.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ - den gemäß § 150 BAO erstellten Berichten folgend - in wiederaufgenommenen Verfahren die dementsprechenden Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre, wobei es zur Begründung auf den jeweils erstellten Bericht verwies.

In den sowohl vom Erstbeschwerdeführer als auch von der Zweitbeschwerdeführerin erhobenen Berufungen wurde hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren vorgebracht, die vom Prüfer vorgenommene Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens in der Eröffnungsbilanz des Einzelunternehmens zum 1. Juli 1981 stelle keine neue Tatsache dar, die die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Streitjahre rechtfertigen würde. Der Wert eines Wirtschaftsgutes sei lediglich das Ergebnis von Schlußfolgerungen, die keine neuen Tatsachen iSd § 303 BAO darstellten. Solche könnten nur vorliegen, wenn hervorgekommen wäre, daß die strittigen Wirtschaftsgüter nicht im erklärten Umfang eingebracht oder andere wertbegründende Eigenschaften als bisher angenommen festgestellt worden wären. Die Feststellungen des Prüfers rechtfertigten jedoch keine andere Bewertung der in Rede stehenden Wirtschaftsgüter. Der (ehemalige) Masseverwalter habe mitgeteilt, die Z-GmbH habe dem Erstbeschwerdeführer die von ihm in das Einzelunternehmen am 1. Juli 1981 eingebrachten Wirtschaftsgüter überlassen. Diese, für die Z-GmbH wertlosen Wirtschaftsgüter hätten jedoch für den Erstbeschwerdeführer auf Grund seines Fachwissens sehr wohl einen Wert gehabt. Diese Wirtschaftsgüter seien daher vom Erstbeschwerdeführer ungeachtet, daß sie im "alten" Betrieb bereits zur Gänze abgeschrieben gewesen seien, mit dem Teilwert in das Einzelunternehmen eingebracht worden. Der Prüfer habe die von ihm vorgenommene Schätzung der Teilwerte des Anlagevermögens nicht begründet. Wie sich aus dem beiliegenden Gutachten eines gerichtlich beideten Sachverständigen ergebe, seien die am 1. Juli 1981 in das Einzelunternehmen eingebrachten 43 Werkzeuge mit 616.000 S, die Maschinen mit 1,227.000 S, die Büroeinrichtung mit 9.000 S und die Betriebsausstattung mit 23.000 S zu bewerten. Unbestritten sei, daß die Z-GmbH dem Erstbeschwerdeführer Wirtschaftsgüter unentgeltlich überlassen habe. Diese Wirtschaftsgüter seien vom Erstbeschwerdeführer in das Einzelunternehmen eingebracht und sodann an die Zweitbeschwerdeführerin verkauft bzw. vermietet worden. Wie sich aus dem bereits erwähnten Gutachten ergebe, könne bei den zum Ansatz gebrachten Teilwerten von einer Überfakturierung keine Rede sein. Die Höhe der Miete für Maschinen und Werkzeuge sei pauschaliert gewesen, weil nicht festgestanden sei, inwieweit diese Wirtschaftsgüter im Betrieb der Zweitbeschwerdeführerin hätten verwendet werden können. Unzulässig sei auch der vom Prüfer gezogene Schluß, das Umlaufvermögen sei vom (ehemaligen) Masseverwalter zur Gänze veräußert worden. Vielmehr seien aus den dem Erstbeschwerdeführer verbliebenen Ersatzteilen Herde hergestellt worden. Die Lieferungen der Herde an die Zweitbeschwerdeführerin seien buchhalterisch festgehalten worden. Der Umstand, daß die Rechnungen über die Lieferungen von Werkzeugen und Herden an die Zweitbeschwerdeführerin vom Erstbeschwerdeführer erst anlässlich der Bilanzierung erstellt und verbucht worden seien, möge eine neue Tatsache darstellen, die jedoch zu keinen anders lautenden Körperschaftsteuerbescheiden hätte führen können. Denn eine verspätete Fakturierung ändere nichts an der tatsächlichen Lieferung. Der Prüfer habe keineswegs festgestellt, daß die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge nicht von der Zweitbeschwerdeführerin bezahlt worden wären. Der Prüfer habe generell keine neuen Feststellungen getroffen, sondern lediglich Schlüsse gezogen, die keine neuen Tatsachen iSd § 303 BAO darstellten, weswegen die Wiederaufnahme der Verfahren unzulässig sei. Die Ausführungen des Prüfers, der Wert der Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens in der Eröffnungsbilanz des Einzelunternehmens zum 1. Juli 1981 sei ebenso überhöht, wie die von der Zweitbeschwerdeführerin an den Erstbeschwerdeführer für die Lieferungen von Werkzeugen und Herden bzw. für die Miete von Maschinen und Werkzeugen in Rechnung gestellten Beträge, entbehrten jeglicher Grundlage, weswegen die angefochtenen Bescheide aufzuheben seien.

In einer Stellungnahme zu den Berufungen legte der Prüfer dar, er sei davon ausgegangen, daß der Erstbeschwerdeführer mit 1. Juli 1981 lediglich seine vor Bestätigung des Zwangsausgleiches ausgeübte Tätigkeit als Einzelunternehmer wieder aufgenommen habe, weshalb das in der Eröffnungsbilanz zum 1. Juli 1981 ausgewiesene Anlage- und Umlaufvermögen zu den Buchwerten des vorübergehend stillgelegten Einzelunternehmens hätte weitergeführt werden müssen. Die vorgenommene Schätzung sei daher "im äußersten noch vertretbaren Bereich" gelegen. Aus dem vom Erstbeschwerdeführer vorgelegten Gutachten sei nicht erkennbar, ob die darin angeführten

Werkzeuge und Maschinen tatsächlich dem Einzelunternehmen zuzurechnen seien. Denn auch die Zweitbeschwerdeführerin habe Werkzeuge und Maschinen besessen, wobei in Rechnung zu stellen sei, daß das Gutachten erst im Dezember 1987 rückwirkend zum 1. Juli 1981 erstellt worden und der Standort des Einzelunternehmens und des Betriebes der Zweitbeschwerdeführerin stets ident gewesen sei. Schließlich erscheine es unwahrscheinlich, daß die Z-GmbH dem Erstbeschwerdeführer Wirtschaftsgüter von erheblichem Wert überlassen habe, um es ihm so zu ermöglichen, ein Konkurrenzunternehmen zu betreiben.

Über Vorhalt der Stellungnahme des Prüfers führte der Erstbeschwerdeführer aus, er habe das Einzelunternehmen nicht wieder aufgenommen. Vielmehr habe sich seine Tätigkeit nach Bestätigung des Zwangsausgleiches darauf beschränkt, die noch vorhandenen Wirtschaftsgüter "vorerst nicht verkommen zu lassen". Ab dem Jahr 1982 habe er diese Wirtschaftsgüter an die Zweitbeschwerdeführerin verkauft bzw. vermietet. Er hätte einerseits mangels Gewerbeberechtigung das Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand Herderzeugung nicht weiterführen können, andererseits hätten nach der Verwertung des Betriebsvermögens durch den (ehemaligen) Masseverwalter die noch vorhandenen Wirtschaftsgüter zur Herderzeugung nicht mehr ausgereicht. Die in der "Verwertung der Restvermögensgegenstände" bestehende Tätigkeit könne nicht als Wiederaufnahme der vor Bestätigung des Zwangsausgleiches als Einzelunternehmer ausgeübten Tätigkeit angesehen werden, weswegen die vorhandenen Wirtschaftsgüter in das am 1. Juli 1981 eröffnete Einzelunternehmen mit ihren Teilwerten einzubringen gewesen seien. Es bestehe im Gegensatz zu den Ausführungen des Prüfers kein Grund anzunehmen, die im Gutachten angeführten Werkzeuge und Maschinen seien nicht seinem am 1. Juli 1981 eröffneten Einzelunternehmen zuzurechnen. Die Zweitbeschwerdeführerin habe vor dem Jahr 1981 keine Herde erzeugt, weswegen sie die im Gutachten angeführten Wirtschaftsgüter nicht besessen habe. Schließlich ergebe sich aus dem Gutachten, daß die von ihm zum Ansatz gebrachten Teilwerte anlässlich der Eröffnung des Einzelunternehmens am 1. Juli 1981 richtig seien. Die vom Prüfer geschätzten Werte seien daher völlig ungerechtfertigt.

In Beantwortung des Vorhaltes der belangten Behörde vom 14. April 1993 teilte der Erstbeschwerdeführer mit, er sei mangels vorhandener Unterlagen nicht in der Lage, die (ehemaligen) Buchwerte jener Wirtschaftsgüter, die er in das am 1. Juli 1981 eröffnete Einzelunternehmen eingelegt habe, bekanntzugeben. Er habe - eine günstige betriebliche Entwicklung vorgesetzt - die Teilwerte der am 1. Juli 1981 in das Einzelunternehmen eingebrachten Wirtschaftsgüter entsprechend ihrem Zustand und ihrer voraussichtlichen Nutzbarkeit ermittelt. So habe er die Werkzeuge mit 20 S bis 70 S je kg bewertet. Die in der Eröffnungsbilanz mit 357.750 S bewerteten 265 Herde seien in der Folge um 490.780 S an die Zweitbeschwerdeführerin verkauft worden. Es sei richtig, daß die im Jahr 1982 an die Zweitbeschwerdeführerin verkauften 113 Herde von ihr weit unter dem Einstandspreis verkauft worden seien. Er habe in den Streitjahren von der Zweitbeschwerdeführerin für die Lieferung der Werkzeuge und der Herde sowie für die Vermietung der Maschinen und Werkzeuge keine Zahlungen erhalten. Die Zweitbeschwerdeführerin habe jedoch die Betriebsausgaben des Einzelunternehmens beglichen. Seine auf einem Verrechnungskonto gebuchten Forderungen gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin hätten zum 31. Dezember 1985 1,941.067,96 S betragen. Ein Mietvertrag betreffend Maschinen und Werkzeuge sei nicht errichtet worden. Die Höhe der Miete sei entsprechend der Auslastung der von ihm der Zweitbeschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Maschinen und Werkzeuge festgelegt worden. Mit der Miete sei auch sein spezielles Wissen über den Einsatz der Maschinen und Werkzeuge abgegolten worden. Ob in Hinkunft im Einzelunternehmen Herde erzeugt oder - wie seit dem Jahr 1984 - nur Lieferungen und Leistungen gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin erbracht würden, könne er aus heutiger Sicht nicht sagen.

In der gleichzeitig über die Berufung des Erstbeschwerdeführers und der Zweitbeschwerdeführerin abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde im wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt. Auf Vorhalt wurde ausgeführt, der Erstbeschwerdeführer habe noch während des Konkursverfahrens mit den Ersatzteilen und Werkzeugen, die ihm von der Z-GmbH überlassen worden seien, 265 Herde hergestellt und diese an die Zweitbeschwerdeführerin verkauft.

In den nunmehr angefochtenen Bescheiden vertritt die belangte Behörde die Ansicht, die Wiederaufnahme der Verfahren sei aus mehreren Gründen zulässig gewesen. Der Erstbeschwerdeführer habe in den Streitjahren Beitragszahlungen an einen Sozialversicherungsträger zu Unrecht als (nachträgliche) Betriebsausgaben geltend gemacht. Aus den Abgabenerklärungen sei nicht ersichtlich gewesen, daß diese Zahlungen bloß in Begleichung von Verbindlichkeiten der mit Bestätigung des Zwangsausgleiches am 23. März 1981 beendeten Herderzeugung geleistet worden seien. Aus der Eröffnungsbilanz des Einzelunternehmens zum 1. Juli 1981 sei nicht ersichtlich gewesen, woher das im Anlageverzeichnis jeweils als Privateinlage bezeichnete Anlagevermögen stamme und wie es bewertet worden

sei. Gleiches gelte für das Umlaufvermögen. Es sei auch nicht erkennbar gewesen, daß der Erstbeschwerdeführer in den Streitjahren nur Lieferungen und Leistungen gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin erbracht habe, wobei die dementsprechenden Rechnungen erst anlässlich der Bilanzierung erstellt und verbucht worden seien. Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der Zweitbeschwerdeführerin sei weder ersichtlich gewesen, daß die "Maschinenmiete" vom Erstbeschwerdeführer in seiner Stellung als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer in Rechnung gestellt worden sei, noch, daß Herde vom Erstbeschwerdeführer bezogen worden seien. Die zwischen der Zweitbeschwerdeführerin und dem Erstbeschwerdeführer getroffenen Vereinbarungen seien nicht offen gelegt worden. Dies alles sei erst im Zug der abgabenbehördlichen Prüfungen festgestellt worden, somit für das Finanzamt neu hervorgekommen. Wäre dem Finanzamt der gesamte, im Zug der abgabenbehördlichen Prüfungen ermittelte Sachverhalt im Zeitpunkt der gemäß § 198 BAO erlassenen Bescheide bekannt gewesen, wären im Spruch anders lautende Bescheide ergangen. Das Finanzamt wäre nicht zu dem Schluß gelangt, daß der Erstbeschwerdeführer in den Streitjahren ein Einzelunternehmen betreibe sowie daß die zwischen der Zweitbeschwerdeführerin und dem Erstbeschwerdeführer in seiner Stellung als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossenen Rechtsgeschäfte einem Fremdvergleich standhielten. Im Hinblick auf die den erklärungsgemäß ergangenen Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheiden für die Streitjahre anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit sei iSd auszuübenden Ermessens zu Recht die Wiederaufnahme der Verfahren verfügt worden.

Unter umfangreicher Würdigung des im wesentlichen unbestrittenen Sachverhaltes ist die belangte Behörde zur Ansicht gelangt, der Erstbeschwerdeführer habe in den Streitjahren kein Einzelunternehmen betrieben. Vielmehr habe der Erstbeschwerdeführer der Zweitbeschwerdeführerin in seiner Stellung als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen, was zu Einlagen, nicht aber zu Leistungsbeziehungen zwischen dem Erstbeschwerdeführer und der Zweitbeschwerdeführerin geführt habe. Dem Erstbeschwerdeführer seien daher keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugeflossen. Die von der Zweitbeschwerdeführerin dem Erstbeschwerdeführer gutgeschriebenen Beträge für die Miete der Maschinen und Werkzeuge stellten keine Betriebsausgaben der Zweitbeschwerdeführerin dar. Die vom Erstbeschwerdeführer der Zweitbeschwerdeführerin überlassenen Wirtschaftsgüter seien mit den gemeinen Werten im Zeitpunkt der jeweiligen Einlage bei der Zweitbeschwerdeführerin zum Ansatz zu bringen. Der Wert der im Jahr 1982 der Zweitbeschwerdeführerin zur Verfügung gestellten 113 Herde sei gegenüber der Erklärung um 113.000 S zu verringern. Zur Begründung führt die belangte Behörde im wesentlichen aus, der Erstbeschwerdeführer habe sich nicht nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches beteiligt, weil er nur Lieferungen und Leistungen gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin erbracht habe. In freier Beweiswürdigung sei davon auszugehen, daß die vom Erstbeschwerdeführer als Einzelunternehmer betriebene Herderzeugung mit Bestätigung des Zwangsausgleiches am 23. März 1981 zu bestehen aufgehört habe und das (verwertbare) Betriebsvermögen zur Gänze veräußert worden sei. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Verkauf der Betriebsliegenschaften samt Gebäuden sowie sämtlicher zum Anlagevermögen des Einzelunternehmens gehörender Fahrnisse, Werkzeuge und Maschinen in Pausch und Bogen am 15. April 1979 an die Z-GmbH durch den (ehemaligen) Masseverwalter. Die Z-GmbH habe dem Erstbeschwerdeführer in der Folge für sie unbrauchbare Wirtschaftsgüter überlassen. Der Wert dieser Wirtschaftsgüter sei mangels vorhandener Unterlagen nicht feststellbar. Die Bedenken des Prüfers, daß die für die Z-GmbH unbrauchbaren Wirtschaftsgüter, deren Schrottwert nicht einmal die Kosten des Abtransportes gedeckt hätte, am 1. Juli 1981 einen Wert von rund 2,1 Mio S gehabt hätten, seien nicht von der Hand zu weisen. Jedenfalls könnten diese Wirtschaftsgüter nicht (wieder) als Betriebsvermögen des spätestens am 23. März 1981 beendeten Einzelunternehmens angesehen werden, was auch der Erstbeschwerdeführer nicht in Abrede stelle. Der Erstbeschwerdeführer habe nicht beabsichtigt, die spätestens am 23. März 1981 beendete gewerbliche Tätigkeit wieder aufzunehmen, weil er nach Abschluß des Konkursverfahrens im Wirtschaftsleben nicht mehr in Erscheinung habe treten können, weshalb die Herderzeugung im Rahmen der Zweitbeschwerdeführerin ausgeübt worden sei. Dritten gegenüber sei somit nicht der Erstbeschwerdeführer, sondern ausschließlich die Zweitbeschwerdeführerin aufgetreten. Im Hinblick auf das Naheverhältnis zwischen dem Erstbeschwerdeführer und der von ihm beherrschten Zweitbeschwerdeführerin sei zur steuerlichen Anerkennung der behaupteten Geschäftsbeziehungen zwischen den Beschwerdeführern ein strenger Maßstab anzulegen. Um steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeizuführen, müßten Vereinbarungen nach außen hin entsprechend in Erscheinung treten und einem Fremdvergleich standhalten. Dies sei jedoch nicht der Fall. Unbestritten sei, daß alle Rechnungen des Erstbeschwerdeführers an die Zweitbeschwerdeführerin erst anlässlich der Bilanzierung erstellt und auf den 30. oder 31. Dezember des jeweiligen Jahres rückdatiert worden seien. Während des laufenden

Geschäftsjahres hätten die behaupteten Lieferungen und Leistungen weder in den Büchern des Erstbeschwerdeführers noch in denen der Zweitbeschwerdeführerin einen Niederschlag gefunden. Der Erstbeschwerdeführer habe von der Zweitbeschwerdeführerin für die von ihm getätigten Lieferungen und Leistungen keine Zahlungen erhalten, sondern seien diese Forderungen erst im Zug der Bilanzerstellung auf dem Verrechnungskonto der Zweitbeschwerdeführerin, auf dem ansonsten "Einlagen und Entnahmen" des Erstbeschwerdeführers erfaßt worden seien, verbucht worden. Den erst anläßlich der Bilanzierung im nachhinein getroffenen Leistungsvereinbarungen sei schon im Hinblick auf das steuerliche Rückwirkungsverbot die Anerkennung zu versagen. Früher getroffene Vereinbarungen habe der Erstbeschwerdeführer nicht nachgewiesen und seien solche auch nach außen hin nicht in Erscheinung getreten. Der Erstbeschwerdeführer habe an die Zweitbeschwerdeführerin 265 Herde verschiedener Bauarten geliefert, wobei in den Jahren 1982 und 1983 jeweils ein Stückpreis von 2.000 S ebenfalls im nachhinein fakturiert worden sei. Die Herde seien jedoch bereits vor dem vom Erstbeschwerdeführer angegebenen Lieferdatum (30. bzw 31. Dezember des jeweiligen Jahres) von der Zweitbeschwerdeführerin verkauft worden, wobei der im nachhinein vom Erstbeschwerdeführer fakturierte Preis für im Jahr 1982 verkaufte 113 Herde weit über dem von der Zweitbeschwerdeführerin erzielten liege. Der vom Erstbeschwerdeführer in Rechnung gestellte Preis für die eben erwähnten 113 Herde halte daher einem Fremdvergleich nicht stand. Von einer fremdüblichen Vermietung der Maschinen und Werkzeuge an die Zweitbeschwerdeführerin könne ebenfalls keine Rede sein. Hiefür spreche vor allem, daß die Zweitbeschwerdeführerin keine laufenden Nutzungsentgelte entrichtet habe und der Erstbeschwerdeführer die Miete ebenfalls erst im nachhinein in Rechnung gestellt habe. Es seien keine schriftlichen Vereinbarungen hinsichtlich der Vermietung der Maschinen und Werkzeuge abgeschlossen worden. Die Behauptungen über den Inhalt der geschlossenen Vereinbarungen widersprächen einander. So habe der Erstbeschwerdeführer behauptet, schon ab dem Jahr 1982 seien an die Zweitbeschwerdeführerin Wirtschaftsgüter bestandsweise überlassen worden, während erst im Jahr 1983 vom Erstbeschwerdeführer "Erlöse Maschinenmiete" erklärt worden seien. Der Umfang der vermieteten Wirtschaftsgüter sei niemals dezidiert dargelegt worden. Während einerseits behauptet worden sei, es sei das gesamte Anlagevermögen des Einzelunternehmens an die Zweitbeschwerdeführerin vermietet worden, seien in den Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 1983 bis 1985 nur "Erlöse Maschinenmiete" erklärt worden. Die Höhe der Miete halte ebenfalls einem Fremdvergleich nicht stand. In der Berufung sei behauptet worden, die Höhe der Miete sei pauschaliert gewesen, während in Beantwortung des Vorhaltes vom 14. April 1993 ausgeführt worden sei, deren Höhe sei entsprechend der Auslastung der der Zweitbeschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Maschinen und Werkzeuge - somit wiederum im nachhinein - festgelegt worden. Dazu komme noch, daß trotz der in den Jahren 1983 bis 1985 erfolgten umfangreichen Verkäufe von Maschinen und Werkzeugen an die Zweitbeschwerdeführerin die Miete nicht gesenkt worden sei. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse werde daher der Schluß gezogen, die zwischen dem Erstbeschwerdeführer und der Zweitbeschwerdeführerin geschlossenen Vereinbarungen seien nicht fremdüblich. Überdies habe der Erstbeschwerdeführer nur gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin Lieferungen und Leistungen erbracht. Soweit der Erstbeschwerdeführer der Zweitbeschwerdeführerin die Verfügungsmacht über Wirtschaftsgüter verschafft habe, lägen Einlagen des Erstbeschwerdeführers in seiner Stellung als Gesellschafter der Zweitbeschwerdeführerin vor, die - mit Ausnahme des Wertes der im Jahr 1982 eingelegten 113 Herde - mit den vom Erstbeschwerdeführer in Rechnung gestellten Beträgen bei der Zweitbeschwerdeführerin in den jeweiligen Jahren zum Ansatz zu bringen seien.

Gegen diese Bescheide wenden sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobenen - inhaltlich teilweise gleichartigen - Beschwerden.

Die belangte Behörde legte die Akten der Verwaltungsverfahren vor und beantragt in ihren Gegenschriften, die Beschwerden kostenpflichtig abzuweisen.

Der Erstbeschwerdeführer und die Zweitbeschwerdeführerin nahmen zu den Gegenschriften der belangten Behörde Stellung.

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

#### 1. Wiederaufnahme der Verfahren

Der Erstbeschwerdeführer bringt zunächst vor, der von der belangten Behörde herangezogene Grund zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer liege bezüglich der Frage, ob Beitragsnachzahlungen an

einen Sozialversicherungsträger als neu hervorgekommene Tatsache zu werten seien, nicht vor, weil diese Tatsache der Abgabenbehörde bereits im Zug des Verfahrens um Gewährung einer Abgabennachsicht bekannt gewesen sei.

Die Frage, ob Beitragsnachzahlungen an einen Sozialversicherungsträger als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, ist nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens gewesen. Nach der Aktenlage hat das Finanzamt dem gemäß § 150 BAO erstellten Bericht betreffend den Erstbeschwerdeführer folgend (vgl Tz 6) die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer nicht auf die zu Unrecht als (nachträgliche) Betriebsausgaben geltend gemachten Beitragsnachzahlungen gestützt. Erst die belangte Behörde hat diese Tatsache als neu hervorgekommen gewertet und die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer auch auf diesen Grund gestützt.

Dem Erstbeschwerdeführer ist beizupflichten, daß dieser erstmals von der belangten Behörde herangezogene Grund zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer die verfügte Wiederaufnahme nicht zu tragen vermag. Denn es ist unzulässig, Gründe für die Wiederaufnahme von Verfahren durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz "nachzuschieben" (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 2953 f und beispielsweise das hg Erkenntnis vom 12. April 1994, 90/14/0044, mwA), weswegen aus dem in Rede stehenden Grund die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer allein nicht rechtens gewesen wäre. Daraus ist jedoch für den Erstbeschwerdeführer nichts zu gewinnen, weil - wie in der Folge noch dargestellt - die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer aus anderen Gründen zulässig gewesen ist.

Der Erstbeschwerdeführer und die Zweitbeschwerdeführerin bringen hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren in Ansehung der zwischen ihnen bestehenden Wirtschaftsbeziehungen im wesentlichen vor, im Zug der abgabenbehördlichen Prüfungen seien weder Tatsachen noch Beweismittel neu hervorgekommen, die die Abgabenbehörde berechtigt hätten, im Spruch anders lautende Bescheide zu erlassen. Aus den für die Jahre 1981 bis 1985 vom Erstbeschwerdeführer und der Zweitbeschwerdeführerin erstellten Bilanzen sowie deren Beilagen seien die Wirtschaftsbeziehungen zwischen ihnen sehr wohl ersichtlich gewesen. So sei aus der vom Erstbeschwerdeführer erstellten Eröffnungsbilanz zum 1. Juli 1981 erkennbar gewesen, daß 265 Herde in das Einzelunternehmen eingebracht worden seien. Der Erwerb dieser Herde durch die Zweitbeschwerdeführerin sei aus deren Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 1982 ersichtlich gewesen. Auch die Modalitäten hinsichtlich der Vermietung der Maschinen und Werkzeuge an die Zweitbeschwerdeführerin seien offen gelegt worden.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme eines Verfahrens ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand eines Wiederaufnahmsgrundes gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, daß ein Grund zur Wiederaufnahme eines Verfahrens tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme eines Verfahrens zu verfügen ist, in welcher Entscheidung der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen sind.

Der rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde über das Vorliegen von in Ansehung der Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Erstbeschwerdeführer und der Zweitbeschwerdeführerin gelegenen Gründen zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Körperschaftsteuer, welche geeignet gewesen sind, in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis der Verfahren im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen, haftet entgegen der in den Beschwerden vorgetragenen Auffassung kein rechtlicher Fehler an. In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, daß nach ständiger hg Rechtsprechung das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen ist, daß es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde in wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den nunmehr in wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen hätte gelangen können. Ausgehend hievon war die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Sachverhaltselemente durch die Ergebnisse der die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfungen in Gegenüberstellung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen des Erstbeschwerdeführers und der Zweitbeschwerdeführerin zu beurteilen, weil das Finanzamt in den Abgabenverfahren der Streitjahre keine Ermittlungen gepflogen hatte (vgl das hg Erkenntnis vom 11. Dezember 1996, 94/13/0070, mwA).

Aus den Abgabenerklärungen sowie den Bilanzen und Beilagen des Erstbeschwerdeführers und der Zweitbeschwerdeführerin waren die zwischen ihnen gepflogenen Wirtschaftsbeziehungen generell nicht ersichtlich. Aus der vom Erstbeschwerdeführer erstellten Eröffnungsbilanz zum 1. Juli 1981 ist keineswegs ersichtlich, daß 265 Herde



in das Einzelunternehmen eingebracht worden sind. Vielmehr findet sich in dieser nur die Position "Warenbestände 357.750 S" ohne jegliche weitere Erläuterung. Gleiches gilt für das Anlagevermögen. Es war daher für die Abgabenbehörde nicht erkennbar, woher das Umlauf- und Anlagevermögen des angeblich am 1. Juli 1981 eröffneten Einzelunternehmens des Erstbeschwerdeführers stammte und wie es bewertet worden ist. Auch aus der von der Zweitbeschwerdeführerin erstellten Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 1982 ist nicht ersichtlich, daß vom Erstbeschwerdeführer 265 Herde erworben worden sind. Vielmehr findet sich in der Gruppe "Wareneinsatz" nur die Position "Handelsware 440.088 S" ohne jegliche weitere Erläuterung. Von einem erkennbaren Erwerb durch die Zweitbeschwerdeführerin kann daher keine Rede sein. Was schließlich die in den Beschwerden behauptete Offenlegung der Modalitäten hinsichtlich der Vermietung der Maschinen und Werkzeuge betrifft, genügt es darauf hinzuweisen, daß weder aus den Gewinn- und Verlustrechnungen des Erstbeschwerdeführers noch aus denen der Zweitbeschwerdeführerin diese Modalitäten erkennbar sind. Vielmehr ist aus den Gewinn- und Verlustrechnungen des Erstbeschwerdeführers nicht einmal erkennbar, von wem die Miete erzielt worden ist, während in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Zweitbeschwerdeführerin überhaupt kein gesonderter Aufwand für die Miete der Maschinen und Werkzeuge ausgewiesen ist.

Wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat, ist vor Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfungen nicht erkennbar gewesen, daß der Erstbeschwerdeführer in den Streitjahren nur Lieferungen und Leistungen gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin erbracht hat. Ebenso ist nicht erkennbar gewesen, daß die dementsprechenden Rechnungen erst anlässlich der Bilanzierung erstellt und verbucht worden sind. Die Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Erstbeschwerdeführer und der Zweitbeschwerdeführerin sind somit erst im Zug der abgabenbehördlichen Prüfungen festgestellt worden, somit für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen.

Da der Erstbeschwerdeführer und die Zweitbeschwerdeführerin ihren Offenlegungspflichten in eklatanter Weise nicht entsprochen haben, vielmehr stets bemüht waren, ihre Wirtschaftsbeziehungen zu verschleiern, erweist sich die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung der Tatsache, daß bei Kenntnis des gegebenen Sachverhaltes die Abgabenbehörde schon in den erklärungsgemäß ergangenen Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheiden für die Streitjahre zu den nunmehr in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen hätte gelangen können, als mit der Rechtslage im Einklang stehend.

Abschließend wird bemerkt, daß die belangte Behörde das ihr bei der Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren eingeräumte Ermessen ausreichend begründet hat, was in den Beschwerden nicht in Abrede gestellt wird.

## 2. Sachbescheide

Der Erstbeschwerdeführer und die Zweitbeschwerdeführerin bekämpfen die Beweiswürdigung der belangten Behörde, wobei sie im wesentlichen behaupten, einerseits habe der Erstbeschwerdeführer in den Streitjahren ein Einzelunternehmen betrieben, andererseits hielten die Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Erstbeschwerdeführer und der Zweitbeschwerdeführerin einem Fremdvergleich stand. Der Erstbeschwerdeführer habe insbesondere an die Zweitbeschwerdeführerin 265 Herde geliefert, die von ihm nach Bestätigung des Zwangsausgleiches über sein Vermögen am 23. März 1981 aus restlichen Ersatzteilen hergestellt worden seien. Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, daß in dieser Lieferung ein bloß gesellschaftlicher Vorgang zu erblicken sei. Daran vermöge der Umstand nichts zu ändern, daß diese Herde der Zweitbeschwerdeführerin nach und nach mit einem Durchschnittspreis zur Verfügung gestellt und im nachhinein fakturiert worden seien. Die Vereinbarung hinsichtlich der Vermietung der Maschinen und Werkzeuge an die Zweitbeschwerdeführerin halte ebenfalls einem Fremdvergleich stand. Es sei nicht ungewöhnlich, für die Nutzung von Anlagegütern, deren Einsatz umfänglich und zeitlich noch nicht feststehe, eine Pauschalmiete zu vereinbaren, wobei deren Angemessenheit im nachhinein überprüft werde. Die Miete sei trotz der in den Jahren 1983 bis 1985 erfolgten Verkäufe von Maschinen und Werkzeugen an die Zweitbeschwerdeführerin nicht gesenkt worden, weil die von der Zweitbeschwerdeführerin in diesen Jahren erworbenen Anlagegüter im Verhältnis zu den gemieteten Anlagegütern wertmäßig nicht ins Gewicht gefallen seien. Eine Herabsetzung der von vornherein festgesetzten Jahrespauschalmiete wäre daher unangebracht gewesen.

Mit diesen Ausführungen wird keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufgezeigt. Die belangte Behörde ist im wesentlichen davon ausgegangen, daß der Erstbeschwerdeführer nach dem 23. März 1981 kein Einzelunternehmen mehr betrieben hat. Vielmehr hat der Erstbeschwerdeführer der Zweitbeschwerdeführerin in

seiner Stellung als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer Herde sowie Maschinen und Werkzeuge übereignet bzw zur Nutzung überlassen, worin keineswegs Leistungen zwischen fremden Unternehmen, sondern vielmehr gesellschaftliche Vorgänge zu erblicken sind.

Bereits im Berufungsverfahren hat der Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt (vgl die Ausführungen zur Stellungnahme des Prüfers), seine Tätigkeit habe sich nach Bestätigung des Zwangsausgleiches darauf beschränkt, die noch vorhandenen Wirtschaftsgüter "vorerst nicht verkommen zu lassen". Ab dem Jahr 1982 habe er diese Wirtschaftsgüter an die Zweitbeschwerdeführerin verkauft bzw vermietet. Er hätte einerseits mangels Gewerbeberechtigung das Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand Herderzeugung nicht weiterführen können, andererseits hätten nach der Verwertung des Betriebsvermögens durch den (ehemaligen) Masseverwalter die noch vorhandenen Wirtschaftsgüter zur Herderzeugung nicht mehr ausgereicht. In seiner Beschwerde führt der Erstbeschwerdeführer auf Seite 8 aus, "es ist richtig, daß der Beschwerdeführer nach Abschluß des Zwangsausgleiches keinen Herderzeugungsbetrieb im eigentlichen Sinn des Wortes mehr auf eigene Rechnung geführt hat," und stellt auf Seite 12 nicht in Abrede, "daß der Beschwerdeführer den Neuaufbau einer Herdproduktion ab 1981 im Rahmen der (Zweitbeschwerdeführerin) als deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer in die Wege leitete," um sodann zu bemerken, "daß der Beschwerdeführer aus Haftungsgründen keinen Produktionsbetrieb in der Art und dem Umfang seines bis 1978 geführten Erzeugungsbetriebes mehr führen wollte", und abschließend auf Seite 21 darzutun, "entschloß sich der Beschwerdeführer Mitte des Jahres 1981, die Herdproduktion jedenfalls vorerst unter Verwendung des Mantels einer Kapitalgesellschaft, deren alleiniger Gesellschafter er kurz vorher geworden war ....., neu in die Wege zu leiten."

Wenn die belangte Behörde daher auf Grund des im wesentlichen unbestrittenen Sachverhaltes zur Ansicht gelangt ist, daß der Erstbeschwerdeführer in den Streitjahren nur im Rahmen der Zweitbeschwerdeführerin tätig geworden ist, weshalb er auch Dritten gegenüber nicht aufgetreten ist, und die Zweitbeschwerdeführerin alle betrieblich veranlaßten Ausgaben des Erstbeschwerdeführers beglichen hat (vgl die Ausführungen in Beantwortung des Vorhaltes der belangten Behörden vom 14. April 1993), kann der belangten Behörde hinsichtlich der von ihr vorgenommenen Beweiswürdigung nicht entgegengetreten werden, weil sie den Sachverhalt genügend erhoben hat und die von ihr angestellten Erwägungen schlüssig sind (vgl Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup>, 548 f). Dabei durfte die belangte Behörde noch in Rechnung stellen, daß die behaupteten Wirtschaftsbeziehungen in Form von Lieferungen und Leistungen zwischen dem Erstbeschwerdeführer und der Zweitbeschwerdeführerin einem Fremdvergleich nicht standhalten, weil es insbesondere zwischen Fremden nicht üblich ist, daß alle Rechnungen über Lieferungen und Leistungen eines Jahres erst anläßlich der Bilanzierung erstellt und auf den 30. oder 31. des jeweiligen Jahres rückdatiert werden, keine Zahlungen geleistet werden, sondern die so fakturierten Beträge bloß auf einem Konto, das auch der Verrechnung zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und der Zweitbeschwerdeführerin dient, aufgebucht werden, und schließlich Mietverträge abgeschlossen werden, in denen weder die gemieteten Gegenstände bezeichnet sind, noch die Berechnung der Höhe der Miete dargetan wird. Der in der Beschwerde unternommene Versuch darzutun, weshalb die Höhe der Miete in den Jahren 1983 bis 1985 trotz des in diesen Jahren erfolgten Verkaufes von Maschinen und Werkzeugen gleich hoch geblieben ist, muß als gescheitert angesehen werden, weil bei einem behaupteten Erlös von 380.000 S wohl nicht mehr von wertmäßig nicht ins Gewicht fallenden Verkäufen die Rede sein kann.

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, daß der Erstbeschwerdeführer an die Zweitbeschwerdeführerin 265 Herde geliefert hat. Die belangte Behörde ist jedoch auf Grund der in der Folge von der Zweitbeschwerdeführerin aus dem Verkauf der Herde erzielten Erlöse zu dem Schluß gelangt, daß der Erstbeschwerdeführer 113 Herde im nachhinein überfakturiert hat, was einem Fremdvergleich ebenfalls nicht standhält.

Der Erstbeschwerdeführer und die Zweitbeschwerdeführerin behaupten, die belangte Behörde habe auf Grund der von ihr vertretenen Ansicht, der Erstbeschwerdeführer habe als Gesellschafter der Zweitbeschwerdeführerin Nutzungseinlagen in Form von Lieferungen und Leistungen getätigt, unrichtige steuerliche Konsequenzen gezogen. Die belangte Behörde hätte grundsätzlich zu prüfen gehabt, ob Nutzungseinlagen überhaupt steuerlich möglich seien. Sollten diese möglich sein, hätte die belangte Behörde die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen ziehen müssen. Dabei wäre die belangte Behörde möglicherweise zum Ergebnis gelangt, daß die Lieferung von Wirtschaftsgütern an die Zweitbeschwerdeführerin steuerlich anzuerkennen sei, weil die veränderten Eigentumsverhältnisse vollzogen und buchmäßig dargestellt worden seien. Die belangte Behörde habe beim

Erstbeschwerdeführer überhaupt keine, bei der Zweitbeschwerdeführerin hingegen eine Nutzungseinlage in Form der Gebrauchsüberlassung von Wirtschaftsgütern angenommen. Die belangte Behörde hätte jedoch auch analog ihrer Vorgangsweise bei den Anlagenverkäufen die Mieten als Betriebsausgaben bei der Zweitbeschwerdeführerin anerkennen müssen.

In seiner Stellungnahme zur Gegenschrift der belangten Behörde führt der Erstbeschwerdeführer aus, er habe nie das Vorliegen von Nutzungseinlagen behauptet, sondern immer darauf hingewiesen, daß weder mit dem Verkauf der Herde sowie der Maschinen und Werkzeuge noch mit der Vermietung der Maschinen und Werkzeuge an die Zweitbeschwerdeführerin gesellschaftsrechtliche Vorgänge beabsichtigt gewesen seien und solche auch nicht vorlägen. Die Zweitbeschwerdeführerin führt in ihrer Stellungnahme zur Gegenschrift der belangten Behörde aus, sie habe mit ihrem Hinweis auf Nutzungseinlagen die Prüfung der Frage der Bewertung derselben in Diskussion bringen wollen, weil sie die Auffassung vertrete, daß es der grundlegenden ertragsteuerlichen Betrachtungsweise, wonach im Wirtschaftsleben nichts geschenkt werde, widerspreche, wenn die belangte Behörde Nutzungsverhältnisse annehme, aber im Zusammenhang damit keinerlei ertragsteuerliche Konsequenzen ziehe.

Mit diesen Ausführungen wird keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufgezeigt. Die von der belangten Behörde zu Recht als Tausch beurteilte Einlage der Herde sowie der Maschinen und Werkzeuge führt bloß zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung des Erstbeschwerdeführers an der Zweitbeschwerdeführerin und erweist sich somit als steuerneutral. Hinsichtlich der Zweitbeschwerdeführerin genügt es darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde den von ihr zum Ansatz gebrachten Wert der der Zweitbeschwerdeführerin überlassenen Wirtschaftsgüter sehr wohl bei der Gewinnermittlung der Zweitbeschwerdeführerin im Weg des Wareneinsatzes bzw der AfA berücksichtigt hat. Die belangte Behörde hat nur das behauptete Mietverhältnis zwischen dem Erstbeschwerdeführer und der Zweitbeschwerdeführerin zu Recht nicht anerkannt.

Der Erstbeschwerdeführer und die Zweitbeschwerdeführerin rügen zwar die Verletzung von Verfahrensvorschriften, zeigen jedoch nicht auf, auf Grund welcher Ermittlungen im Spruch anders lautende Bescheide hätten ergehen können. Daß die belangte Behörde den im wesentlichen unbestrittenen Sachverhalt rechtlich anders als der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt gewürdigt hat, führt nicht zur Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil die rechtliche Würdigung kein Element der Sachverhaltsfeststellung ist.

Die Beschwerden erweisen sich somit insgesamt als unbegründet und waren daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

### **Schlagworte**

Ermessen

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

ECLI:AT:VWGH:1998:1993140187.X00

### **Im RIS seit**

03.04.2001

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

© 2024 JUSLINE

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

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