

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/3/31 97/13/0003

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.03.1998

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §22;

BAO §23;

BAO §24 Abs1 litd;

EStG 1972 §10;

EStG 1972 §27 Abs1 Z1;

EStG 1972 §6;

EStG 1972 §8;

EStG 1972 §9;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der I-Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Georg Zanger und Mag. Michael Pilz, Rechtsanwälte in Wien I, Neuer Markt 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat III, vom 9. Oktober 1996, Zl. GA 11-95/2257/10, betreffend Körperschaftsteuer 1980 bis 1984, Gewerbesteuer 1980 bis 1983, Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1981 bis 1. Jänner 1984, zu Recht erkannt:

## Spruch

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.710,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Zur Vorgeschichte des Beschwerdefalles ist auf die dem seinerzeitigen Alleingesellschafter-Geschäftsführer (nunmehr nur noch Geschäftsführer) der Beschwerdeführerin gegenüber ergangenen hg. Erkenntnisse jeweils vom 8. Juni 1994, 92/13/0155, 92/13/0154 und 92/13/0156, zu verweisen.

Im Zentrum der genannten Beschwerdefälle war das auch im Zentrum des vorliegenden Beschwerdefalles stehende Rechtsverhältnis der K.-AG zum Unternehmen der nunmehrigen Beschwerdeführerin, das bis 1973 als

Einzelhandelsunternehmen, von 1973 bis Anfang 1976 als Personenhandelsgesellschaft und von 1976 bis 1980 unter Fortführung der Firma wiederum als Einzelhandelsunternehmen betrieben worden war, gestanden. Für die K.-AG war von ihrem alleinigen Verwaltungsrat, einem Schweizer Rechtsanwalt, am 19. Mai 1966 mit Ludwig K., dem damaligen Inhaber des als Einzelunternehmen geführten Betriebes der nunmehrigen Beschwerdeführerin, ein Gesellschaftsvertrag über die Beteiligung der K.-AG mit einer Einlage von

S 7,000.000,-- als stille Gesellschafterin abgeschlossen worden, welche Beteiligung mit Zusatzvertrag vom 10. März 1967 auf S 8,000.000,-- erhöht worden war und im Verlaufe des Bestehens dieser Beteiligung bis zu ihrer Aufkündigung durch die K.-AG zu einem Auseinandersetzungsguthaben von

S 18,579.868,46 zum 31. Dezember 1974 geführt hatte. Dieses Auseinandersetzungsguthaben der K.-AG wurde in der Weise getilgt, daß der Geschäftsherr der stillen Beteiligung (im Jahre 1975 als OHG) der K.-AG ein Superädifikat zum Preis von

S 14,600.000,-- zuzüglich der Entrichtung der Grunderwerbsteuer in Höhe von S 1,227.138,-- verkaufte und den Restbetrag bar an die K.-AG in die Schweiz überwies. Mit Bestandvertrag vom 19. Juni 1975 wurde das verkaufte Superädifikat mit Wirkung ab dem 1. Jänner 1975 an den Veräußerer um einen jährlichen "Pachtzins" von S 1,200.000,-- in Bestand gegeben. Das Superädifikat war zum Zeitpunkt seiner Veräußerung mit Pfandrechten für Bankverbindlichkeiten in Höhe von

S 17,000.000,-- belastet gewesen. Diese Pfandrechte wurden im Jahre 1982 gelöscht. Mit 1. April 1980 war das nach dem Tode des Ludwig K. im Alleineigentum seines Sohnes Peter K. stehende Einzelunternehmen in die Beschwerdeführerin eingebracht worden, deren Alleingesellschafter Peter K. war. Dieser trat die Stammanteile an der Beschwerdeführerin im Nominalbetrag von

S 500.000,-- mit Notariatsakt vom 7. Dezember 1981 um den Betrag von S 2,500.000,-- an die K.-AG ab, wurde jedoch von dieser mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1982 als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin angestellt.

Wie den Gründen des hg. Erkenntnisses vom 8. Juni 1994, 92/13/0155, weiters entnommen werden kann, war die belangte Behörde in den Peter K. betreffenden Abgabenverfahren zum Ergebnis gelangt, daß die dem Unternehmen des Geschäftsherrn tatsächlich zugeführten Mittel nicht von der K.-AG stammen könnten, sondern diese Aktiengesellschaft lediglich als Vertragspartner vorgeschoben worden sei, während die angeblich von ihr zur Verfügung gestellten Mittel in Wahrheit Gelder des Ludwig K. gewesen seien. Der gesamte Schriftverkehr zwischen der K.-AG und ihrem Geschäftsherrn sei nur zur Täuschung der Finanzbehörde geführt worden, die angeblich von der K.-AG geleistete Einlage habe in Wahrheit aus Eigenkapital des Ludwig K. bestanden. Die behauptete stille Gesellschaft des Unternehmens der Beschwerdeführerin zu der Schweizer AG habe nicht bestanden, weshalb sich auch der Verkauf des Superädifikates durch den Geschäftsherrn an die K.-AG als Scheingeschäft darstelle, weil die diesem Rechtsgeschäft zugrundeliegende Verbindlichkeit nie existiert habe.

Im Erkenntnis vom 8. Juni 1994, 92/13/0155, hat der Verwaltungsgerichtshof die Überlegungen der behördlichen Beweiswürdigung, welche sie zu diesem Ergebnis gelangen lassen hatte, als frei von solchen Mängeln beurteilt, welche das Kalkül einer Rechtswidrigkeit in der Ermittlung der Sachgrundlagen erreicht hätten und deshalb vom Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der diesem aufgetragenen Rechtskontrolle aufzugreifen wären. Der Gerichtshof hat es als unbedenklich angesehen, daß die belangte Behörde das Vorliegen der behaupteten stillen Gesellschaft u.a. deswegen nicht geglaubt hat, weil eine Finanzierung der Einlage von S 7,000.000,-- unmittelbar nach der Gründung der im Stammkapital von lediglich 49.000,-- sFr aufweisenden Aktiengesellschaft aus Eigenmitteln, aber auch aus Fremdmitteln als ausgeschlossen anzusehen sei. Als ebenso unbedenklich hat der Gerichtshof die Erwägung der Behörde angesehen, daß der Erwerb eines mit Pfandrechten in Höhe von S 17,000.000,-- belasteten Superädifikats ohne entsprechende Lastenfreistellung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Hinzu kam, daß von Peter K. erst in der zweiten mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde die Behauptung aufgestellt worden war, daß es sich bei den Aktionären der K.-AG um den - 1975 verstorbenen - Schwiegervater und um die Schwiegermutter des Peter K. handle. Daß den vom Beschwerdeführer vorgetragene Behauptungen von der belangten Behörde nicht geglaubt worden sei, hat der Verwaltungsgerichtshof als einen von ihm aufzugreifenden Fehler der behördlichen Beweiswürdigung nicht beurteilt und deshalb auch den Umstand als belanglos angesehen, daß Peter K. die Tochter der als Aktieninhaber genannten Personen erst 11 Jahre nach der behaupteten Hingabe der stillen Einlage geheiratet hatte.

Nach dem Ergehen der hg. Erkenntnisse vom 8. Juni 1994 teilte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin der belangten Behörde den Entzug der Subvollmacht des bisher einschreitenden steuerlichen Vertreters sowie den Umstand mit, daß Peter K. vom Strafgericht von der gegen ihn erhobenen Anklage der vorsätzlichen Steuerhinterziehung freigesprochen worden sei. Bestehe zwar an das freisprechende Strafurteil keine Bindung, so könne dieser Umstand doch auf die von der belangten Behörde im anhängigen Berufungsverfahren hinsichtlich der Beschwerdeführerin anzustellende Beweiswürdigung nicht ohne Einfluß bleiben. In der Folge wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin in persönlichen Vorsprachen bei der belangten Behörde und in schriftlichen Eingaben weiteres Vorbringen erstattet und wurden zahlreiche Urkunden zum Sachverhalt vorgelegt.

Daß die K.-AG eine Domizilgesellschaft sei, sei unbestritten. Eigentümer dieser Gesellschaft seien aber nicht Ludwig oder Peter K., sondern Andor und Esther K. sowie nach dem Ableben des Andor K. allein Esther K. Peter K. habe den Abgabenbehörden gegenüber selbst nie behauptet, die Eigentümer nicht zu kennen, sondern schon 1985 oder 1986 aus Anlaß einer Vorsprache im Bundesministerium für Finanzen dargelegt, daß die Eigentümer der K.-AG in Israel ansässig und bereit seien, ihre Identität bekanntzugeben, wenn zugesichert werden könne, daß durch die österreichischen Behörden keine Mitteilung an Israel über die Einkünfte der K.-AG in Österreich erfolgen würde. Daß der damalige steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin noch im Jahre 1988 der Berufungsbehörde gegenüber erklärt habe, daß die Beschwerdeführerin die Eigentümer der K.-AG nicht kenne, sei eine Behauptung des damaligen steuerlichen Vertreters gewesen, zu der er über eine Einwilligung der Beschwerdeführerin nicht verfügt habe. Daß das stille Gesellschaftsverhältnis und die Art seiner Auflösung fremdüblich gewesen sei, gehe aus dem zwischen den Beteiligten gepflegten Schriftverkehr hervor. Schon im Jahre 1972 sei vom stillen Gesellschafter die Barzahlung des Auseinandersetzungsguthabens verlangt worden. Da sich eine solche Barzahlung als nicht durchführbar erwiesen habe, sei sodann im Jahre 1974 die Hingabe des Superädifikates in Form des strittigen Kaufvertrages vom stillen Gesellschafter akzeptiert worden. Die Belastung des Superädifikates mit Pfandrechten im Zeitpunkt des Verkaufes habe eine wesentliche Minderung des Wertes des Superädifikates nicht bewirkt, da, wie aus vorgelegten Unterlagen erweislich sei, neben diesen Pfandrechten auch weitere Sicherheiten für den Gläubiger, die X.-Bank bestanden hätten. Es sei eine Liegenschaft und das gesamte Warenlager verpfändet worden, es seien Forderungen zediert und Akkreditive zu Gunsten der Kreditgeberin ausgestellt worden. Es habe auch das behauptete Naheverhältnis des Peter K. zur K.-AG nicht bestanden, weil sämtliche Geschäfte seinerzeit von Ludwig K. mit Andor K. abgewickelt worden seien. Peter K. sei damals gerade 20 Jahre alt gewesen und habe im Innenverhältnis der OHG nur sehr eingeschränkte Geschäftsführungsbefugnisse gehabt, was sich aus dem Gesellschaftsvertrag über die OHG ergebe. Ein persönliches Naheverhältnis zur Familie K. in Israel sei erst nach Abschluß der strittigen Verträge im Jahre 1977 infolge der Verehelichung des Peter K. mit der Tochter von Andor und Esther K. entstanden. Mittlerweile lebe Peter K. von seiner Frau und dem gemeinsamen Sohn getrennt. Für den Fall der Aberkennung des strittigen Verkaufes des Superädifikates werde der Ansatz dessen höheren Teilwertes begehrt, weil bei der 1980 erfolgten Einbringung des Einzelhandelsunternehmens in die Beschwerdeführerin vom Aufwertungswahlrecht nach Art. III Strukturverbesserungsgesetz Gebrauch gemacht worden sei. Gegen die Abtretung der Geschäftsanteile an die K.-AG als Scheingeschäft spreche auch der Umstand, daß dem Geschäftsführer Peter K. ab 1988 eine weitere Geschäftsführerin beigelegt worden sei.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Bescheide über Körperschaft- und Gewerbesteuer 1980 bis 1981 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner 1981 bis 1. Jänner 1982 ab, während sie die Bescheide über Körperschaftsteuer 1982 bis 1984, Gewerbesteuer 1982 bis 1983, Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner 1983 und 1. Jänner 1984 abänderte. Die belangte Behörde begründete ihren Bescheid dabei mit folgenden Erwägungen:

Daß die K.-AG eine Domizilgesellschaft darstelle, sei unbestritten. Es glaube jedoch die belangte Behörde nunmehr, daß Eigentümer der genannten Gesellschaft nicht Ludwig oder Peter K., sondern Andor und Esther K., bzw. nach dem Ableben von Andor K. Esther K. sei. Jedoch sei ein Naheverhältnis dieser Gesellschaft zur Beschwerdeführerin durch die Bekanntschaft der Familien K. und K. und die nachfolgende Heirat der "Eva" K. mit Peter K. jedenfalls gegeben. Es gehe der Berufungssenat auch vom Vorliegen des stillen Gesellschaftsverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der K.-AG aus. Dabei erscheine jedoch die Abgeltung der Forderung aus dem Auseinandersetzungsguthaben durch Hingabe eines Gebäudes, welches mit seinem Wert (Kaufpreis) weit übersteigenden Pfandrechten belastet sei, als

absolut unüblich. Diese Vorgangsweise könne nur im Sinne der Angehörigenjudikatur aus dem Naheverhältnis der Beschwerdeführerin zur K.-AG erklärt werden, wobei durch die nachfolgende Rückvermietung an die Beschwerdeführerin diese nicht unerhebliche Steuervorteile lukriert habe, während die K.-AG ab 1987 infolge der Bildung von Mietzinsrücklagen keine Körperschaftsteuer entrichtet habe. Daß diese Konstruktion nicht fremdüblich sei, erhelle auch daraus, daß infolge der Ausgestaltung der gesamten Vereinbarungen die Beschwerdeführerin die Lagerhalle inhaltlich unverändert weiterhin selbst nutze und der K.-AG nicht nur den eigentlichen Mietzins, sondern auch sämtliche sonstige Aufwendungen sowie den weiterverrechneten Pachtzins laut Pachtvertrag ÖBB ersetze. Der Senat schließe sich daher der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 8. Juni 1994, 92/13/0155, an, wonach der Verkauf des Superädifikates mit anschließender Rückvermietung an die Beschwerdeführerin als Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO zu werten sei. Auf Grund der Einbringung der vormaligen Einzelfirma in eine Gesellschaft m.b.H. sei die Bestimmung des § 8 Abs. 2 Satz 2 KStG 1966 maßgeblich, wonach auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu beachten seien. "Die aus den vorgenannten Gründen nicht fremdübliche Vermietung an eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person (Gesellschaft)" stelle daher für die Zeiträume 1980 bis 1981 eine verdeckte Gewinnausschüttung "an den Anteilhaber Peter K. dar". Zum Begehren der Beschwerdeführerin, im Falle der steuerlichen Aberkennung des Verkaufes des Superädifikates den höheren Teilwert als Aktivposten anzusetzen, sei zu sagen, daß eine Einbringung nach § 8 Strukturverbesserungsgesetz zivilrechtlich eine Sacheinlage darstelle, für welche die aktienrechtlichen Vorschriften über die Gründung mit Sacheinlagen zu beachten seien. Aufwertungswahlrechte nach § 8 Abs. 2 Strukturverbesserungsgesetz hätten daher bereits in der dem Sacheinlagevertrag zugrundeliegenden Einbringungsbilanz geltend gemacht werden müssen. Nach der Aktenlage sei entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin vom Aufwertungswahlrecht nicht Gebrauch gemacht worden. Es sei aus dem vorliegenden Sacheinlagevertrag vom 17. Dezember 1980, der Einbringungsbilanz zum 1. April 1980 sowie der Anmeldung der Kapitalerhöhung zum Handelsregister vom 17. Dezember 1980 vielmehr zu erkennen, daß die Buchwerte des Einbringenden fortgeführt worden seien. Kein Anlaß bestehe nach Auffassung des Senates allerdings dafür, die im Jahre 1982 erfolgte Abtretung der Geschäftsanteile von Peter K. an die K.-AG nicht als fremdüblich zu betrachten. Diese Beurteilung habe zur Folge, daß ab 1982 die Geschäftsführerbezüge des Peter K. nicht mehr der Hinzurechnung nach § 7 Z. 6 GewStG 1953 als Bezüge eines wesentlich beteiligten Gesellschafters unterlägen. Andererseits seien die Mietaufwendungen ab 1982 als verdeckte Gewinnausschüttungen an den neuen Eigentümer K.-AG zu behandeln. Bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinnes für 1984 sei wie in den Vorjahren der Mietaufwand für das Superädifikat abzüglich AfA auszuscheiden gewesen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wendet sich die Beschwerdeführerin zunächst gegen die behördliche Beurteilung, daß Peter K. bei Einbringung des Unternehmens in die Gesellschaft m.b.H. eine Aufwertung des Anlagevermögens nicht vorgenommen habe; sie führt dazu ins Treffen, daß Peter K. den dadurch erzielten Aufwertungsgewinn in seiner Einkommensteuererklärung 1980 erklärt und versteuert habe, welcher Vorgang von der Betriebsprüfung nicht beanstandet worden sei. Daß das Superädifikat in das Anlagevermögen bei Erstellung des Sacheinlagevertrages nicht aufgenommen worden sei, erkläre sich aus der bereits im Jahre 1975 erfolgten Veräußerung dieses Superädifikates an die K.-AG. Die behördlichen Schlußfolgerungen widersprächen der Bestimmung des § 20 BAO. Das von der belangten Behörde gesehene Naheverhältnis der K.-AG zur Beschwerdeführerin könne durch eine Bekanntschaft der Familien der Eigner dieser Gesellschaften nicht tauglich begründet werden. Die Eheschließung von "Eva" K. mit Peter K. habe erst im Jänner 1977 stattgefunden, wobei nicht unbeachtlich erscheine, daß die Ehegatten wieder getrennt lebten. Die Begründung der stillen Beteiligung, welche von der Behörde anerkannt worden sei, sei aber im Jahre 1966 erfolgt, zu welchem Zeitpunkt Peter K. noch in erster Ehe verheiratet gewesen sei. Bloße Bekanntschaft führe noch nicht zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Naheverhältnis. Weshalb der Verkauf des Superädifikates unüblich gewesen sei, sei nicht zu erkennen. Im Berufungsverfahren sei dargelegt worden, daß die auf dem Superädifikat lastenden Pfandrechte für die Bank unter Berücksichtigung der sonstigen Sicherheiten von untergeordneter Bedeutung gewesen seien und keinen Wertminderungsfaktor für die K.-AG dargestellt hätten. Die vereinbarten Mieten seien bislang in keiner Entscheidung als unüblich bewertet worden. Worin die von der belangten Behörde gesehene nicht unerheblichen Steuervorteile für beide Vertragspartner bestehen sollten, sei nicht erkennbar. Daß die Beschwerdeführerin die Mietaufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht habe, treffe zu. Die K.-AG habe ihre Mieterträge ordnungsgemäß erklärt und Körperschaftsteuer entrichtet; die Bildung einer Mietzinsrücklage sei eine steuerlich erlaubte Maßnahme gewesen, die lediglich eine Steuerstundung darstelle. Wenn die belangte Behörde den Verkauf des Superädifikates mit

anschließender Rückmietung an die Beschwerdeführerin als Scheingeschäft werte und steuerlich nicht anerkenne, bleibe zwangsläufig das nicht mit dem Kaufpreis aufrechenbare Kapital aus dem Auseinandersetzungsguthaben als offene Schuld der Beschwerdeführerin an die K.-AG bestehen. Die unter dem Titel des Mietzinses an die K.-AG überwiesenen Beträge könnten in diesem Fall keineswegs als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt werden, sondern müßten diesfalls als Gegenleistung für die Überlassung des Kapitalbetrages angesehen werden. Wäre die Entscheidung der belangten Behörde rechtmäßig, würde auf die Beschwerdeführerin ohne zeitliche Einschränkung alljährlich eine neue Belastungswelle zukommen, ohne daß sie sich dagegen zur Wehr setzen könne. Die rechtliche Verbindung zur K.-AG zu ändern und die K.-AG zur Aufgabe ihres Eigentumsrechtes am Superädifikat zu bewegen, stehe der Beschwerdeführerin nicht offen. Die belangte Behörde nehme eine rechtliche Veränderung der Vertragsgrundlage zwischen der Beschwerdeführerin und der K.-AG vor, die in den geschlossenen Verträgen zivilrechtlich nicht gedeckt sei. Mit welchen Mitteln Peter K. als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin den Vorstand der K.-AG oder deren Aktionärin, seine Ex-Schwiegermutter, zwingen solle, aus dem bestehenden Vertrag auszusteigen, verschweige die belangte Behörde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Daß die Beschwerdeführerin der belangten Behörde eine Verletzung der Vorschrift des § 20 BAO vorwirft, ist verfehlt, weil es im Beschwerdefall nicht um die Ausübung von Ermessen, sondern um die Feststellung des für die abgabenrechtliche Beurteilung maßgebenden Sachverhaltes geht. Für diesen gilt, daß die Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die behördliche Beweiswürdigung unterliegt dabei, wie der Verwaltungsgerichtshof etwa auch in seinem gegenüber Peter K. ergangenen Erkenntnis vom 8. Juni 1994, 92/13/0155, ausgeführt hat, nach ständiger Rechtsprechung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle in der Richtung, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen den Denkgesetzen und dem allgemein menschlichen Erfahrungsgut entsprechen.

Diese Voraussetzungen hat der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis für jene Beweiswürdigung bejaht, welche die belangte Behörde im damals geprüften Bescheid zur Feststellung gelangen ließ, daß die behauptete stille Gesellschaft gar nicht existiert und es sich bei den geleisteten Einlagen um Eigenkapital des Ludwig K. gehandelt habe, wovon ausgehend auch der Verkauf des Superädifikates zwangsläufig als Scheingeschäft zu beurteilen war, weil die diesem Rechtsgeschäft zugrundeliegende Verbindlichkeit niemals bestanden hatte.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde allerdings einen anderen als jenen Sachverhalt festgestellt, der den Ausgangspunkt ihrer Erwägungen in dem mit dem zitierten Erkenntnis geprüften seinerzeitigen Bescheid vom 23. November 1988 gebildet hatte. Die belangte Behörde hat festgestellt, daß nicht Ludwig oder Peter K., sondern vielmehr Andor und Esther K., nach dem Tode des Andor K. nur mehr Esther K. Alleinaktionär der K.-AG war. Die belangte Behörde hat im nunmehr angefochtenen Bescheid des weiteren Begründung und Bestand der stillen Gesellschaft zwischen der K.-AG und dem von der nunmehrigen Beschwerdeführerin betriebenen Unternehmen nicht mehr in Zweifel gezogen. Damit hat die belangte Behörde aber die Fundamente beseitigt, auf denen das Sachverhaltsgebäude ruhte, das die in den mit den Erkenntnissen vom 8. Juni 1994 geprüften Bescheiden vorgenommene steuerliche Beurteilung rechtlich gerechtfertigt hatte. Daß die Entfernung dieser Fundamente aus dem Bestand der behördlichen Sachverhaltsfeststellungen der im hier angefochtenen Bescheid vorgenommenen steuerlichen Beurteilung die sachliche Basis entziehen mußte, scheint die belangte Behörde nicht bedacht zu haben. War nach den Ergebnissen des nach dem Ergehen der hg. Erkenntnisse vom 8. Juni 1994 fortgesetzten Verfahrens über die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die ihr gegenüber ergangenen Abgabenbescheide die Feststellung einer Identität des stillen Gesellschafters mit dem Geschäftsherrn nicht mehr aufrecht zu erhalten und Gründung und Bestand der stillen Gesellschaft nach der von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid vorgenommenen Beweiswürdigung nicht mehr in Zweifel zu ziehen, dann fiel damit aber auch die wesentliche Grundlage für die Beurteilung des Verkaufes und der Rückvermietung des Superädifikates als Scheingeschäft weg.

Die von der belangten Behörde im nunmehr angefochtenen Bescheid unternommenen Versuche, die schon in den gegenüber Peter K. ergangenen Bescheiden vorgenommene steuerliche Beurteilung von Verkauf und Rückvermietung des Superädifikates auch im nunmehr angefochtenen Bescheid auf der Basis einer Sachverhaltsfeststellung vorzunehmen, Verkauf und Rückvermietung des Superädifikates sei von den Vertragsparteien gar nicht wirklich gewollt und daher als Scheingeschäft zu beurteilen gewesen, ließ sich mit dem nach Entfernung der Fundamente des

seinerzeitigen Gedankengebäudes verbleibenden Argumenten nicht mehr schlüssig begründen. Die auf Seite 15 des angefochtenen Bescheides vorzufindende Aussage, "die aus den vorgenannten Gründen nicht fremdübliche Vermietung an eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person (Gesellschaft) stellt daher für die Zeiträume 1980 bis 1981 eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Anteilsinhaber Peter K. dar", ist schon insofern nicht nachvollziehbar, als das Superädifikat ja nicht an die K.-AG, sondern vielmehr umgekehrt von dieser an das Unternehmen der nunmehrigen Beschwerdeführerin vermietet worden war. Ob sich jene Grundsätze, nach denen der Verwaltungsgerichtshof die Erwägungen einer behördlichen Beweiswürdigung über das tatsächliche Zustandekommen von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen im Regelfall als schlüssig beurteilt hat (sogenannte "Angehörigenjudikatur"), auf die Beziehungen zwischen den im Jahre 1975 durch eine OHG geführten Betrieb der Beschwerdeführerin und der K.-AG tatsächlich anwenden ließen, bleibe dahingestellt. Es ist nämlich nicht einsichtig, was aus den Grundsätzen der "Angehörigenjudikatur" für den Standpunkt der belangten Behörde zu gewinnen wäre:

Verkauf und Rückvermietung des Superädifikates kamen in den entsprechenden Verträgen klar und deutlich nach außen zum Ausdruck; es weisen die getroffenen Vereinbarungen auch einen klaren und eindeutigen Inhalt auf. Weshalb die getroffene Vereinbarung aber "unter Fremden" so nicht geschlossen worden wäre, wird von der belangten Behörde nicht ausreichend einsichtig gemacht. Dem im Verfahren gegen Peter K. gebrauchten Argument der Belastung des verkauften Superädifikates mit Pfandrechten wurde von der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren nach Ergehen der hg. Erkenntnisse vom 8. Juni 1994 mit einem durch Urkunden erhärteten Vorbringen erwidert, mit dem sich die belangte Behörde im nunmehr angefochtenen Bescheid in keiner Weise argumentativ auseinandergesetzt hat. Traf es nämlich zu, was die Beschwerdeführerin vor der belangten Behörde unter Vorlage entsprechender Urkunden vorgebracht hat, daß die Bankkredite des Betriebes der Beschwerdeführerin in anderer Weise derart ausreichend besichert waren, daß die Pfandrechte auf dem Superädifikat dessen Wert nicht entscheidend mindern konnten, dann mußte das der Fremdüblichkeit des Rechtsgeschäftes entgegengesetzte Argument der Verpfändung des Superädifikats entscheidend an Gewicht verlieren. Daß die Pfandrechte am Superädifikat tatsächlich schon im Jahr 1982 gelöscht wurden, spricht für den von der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren vorgetragene Sachverhalt, wozu noch mit in Betracht zu ziehen ist, daß nach dem im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Inhalt des Kaufvertrages über das Superädifikat die Veräußerin sich ausdrücklich dazu verpflichtet hatte, die auf dem verkauften Superädifikat lastenden Forderungen zur Alleinzahlung zu übernehmen und den Erwerber des Superädifikates diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten. Daß ein Wirtschaftsgut verkauft und sodann vom Erwerber an den Veräußerer wieder zurückvermietet wird, ist eine im Wirtschaftsleben gebräuchlich gewordene Vorgangsweise, aus der sich gegen die Fremdüblichkeit des Geschäftes nichts ableiten läßt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Dezember 1991, Slg. N.F. Nr. 6.637/F). Daß der veräußernde Mieter in der Folge die Mietzinse als Betriebsausgaben ansetzte, war steuerlich ebenso zulässig wie die Rücklagenbildung beim Vermieter, ohne daß sich aus der Ausnützung dieser durch das Steuerrecht eröffneten Möglichkeiten ein Begründungsansatz gegen die Fremdüblichkeit des Rechtsgeschäftes finden ließe.

Schließlich weist die Beschwerdeführerin auch völlig zutreffend darauf hin, daß der belangten Behörde mit der dem angefochtenen Bescheid gegebenen Begründung der Umstand völlig entgangen zu sein scheint, daß die aus dem Auseinandersetzungsguthaben des stillen Gesellschafters nach Beendigung der stillen Gesellschaft dem Geschäftsherrn erwachsene Verbindlichkeit mangels Anerkennung der Veräußerung des Superädifikates und der damit bewirkten Tilgung dieser Schuld in ihrem größten Teil weitgehend noch aufrecht wäre, was die Beurteilung der Mietzinszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen erneut als unstimmig auswies. Wenn die Beschwerdeführerin dazu vorträgt, daß die Mietzinszahlungen diesfalls als Verzinsung des nicht rückgezahlten Auseinandersetzungsguthabens angesehen werden müßten, handelt es sich hierbei entgegen der Auffassung der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift nicht um eine unzulässige Neuerung, sondern nur um den im Ergebnis durchaus zutreffenden Versuch der Beschwerdeführerin, die Widersprüchlichkeit der behördlichen Sachverhaltsfeststellungen und die Unstimmigkeit des von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid aufrechterhaltenen Gedankengefüges aufzuzeigen. Von dem in der Gegenschrift von der belangten Behörde gesehene Versuch der Beschwerdeführerin, der verdeckten Gewinnausschüttung in untauglicher Weise einen Vorteilsausgleich entgegenzusetzen, kann überhaupt keine Rede sein. Wenn die belangte Behörde in der Gegenschrift schließlich der Beschwerde noch entgegensetzt, daß das Bestehen der Forderung aus dem Auseinandersetzungsguthaben gar nicht eindeutig erwiesen und die Herkunft der Gelder, mit welchen die stille Einlage finanziert worden sei, nach wie vor ungeklärt sei, dann ist die belangte Behörde es, die mit solchen Argumenten zu

spät kommt, nachdem sie im angefochtenen Bescheid solche Zweifel nicht mehr geäußert hatte.

Erweist sich somit die Sachverhaltsgrundlagenermittlung der belangten Behörde im nunmehr angefochtenen Bescheid, welche sie zum Ergebnis einer Beurteilung von Verkauf und Rückvermietung des Superädifikates als Scheingeschäft gelangen ließ, als mit einer vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Rechtswidrigkeit behaftet, dann erübrigt es sich, auch noch jene Begründung des angefochtenen Bescheides, mit welchem die belangte Behörde den für den Fall der steuerlichen Aberkennung des Verkaufes des Superädifikates gestellten Begehren der Beschwerdeführerin auf Ansatz dieses Superädifikates mit dem höheren Teilwert nicht entsprochen hat, auf ihre Tragfähigkeit hin zu untersuchen.

Es war der angefochtene Bescheid somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben, wobei der Gerichtshof von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG Abstand genommen hat.

Die - gemäß § 59 Abs. 1 VwGG in Bindung an den gestellten Antrag zu treffende - Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1998:1997130003.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**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)