

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/9/24 94/13/0129

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.09.1996

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

AVG §37;  
AVG §45 Abs2;  
AVG §45 Abs3;  
AVG §58 Abs2;  
AVG §60;  
BAO §115 Abs1;  
BAO §115;  
BAO §167 Abs2;  
BAO §93 Abs3 lita;  
EStG 1972 §27 Abs1 Z1;  
KStG 1966 §8 Abs1;  
VwGG §41 Abs1;

VwGG §63 Abs1;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 94/13/0173

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerden der C-Gesellschaft m.b.H.Nfg.KG in W, vertreten durch Dr. D, Rechtsanwalt in W, gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland 1) vom 14. April 1994, Zl. 6/2 - 2182/93-04 (Berufungssenat IV), betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1980 (94/13/0129), und 2) vom 10. Juni 1994, Zl. 6/2 - 2182/93-04, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1980 (94/13/0173), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 9.130,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

Zu Vorgeschichte, Umfeld und Verfahrensgang des Beschwerdefalles wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1993, 89/13/0082, 89/13/0081 und 90/13/0155, verwiesen. Gegenstand des Vorerkenntnisses 89/13/0082 waren die Bescheide über die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 1980 sowie Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1980. In diesen hatte die belangte Behörde einerseits die Bezahlung eines Kaufpreises durch die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin an ihren Mehrheitsgesellschafter für eine ihr von diesem verkaufte Wirtschaftstreuhänderkanzlei und die dem Mehrheitsgesellschafter unter dem Titel von Honoraransprüchen den Klienten gegenüber zugeflossenen Gelder mit der Begründung als verdeckte Gewinnausschüttung an den Mehrheitsgesellschafter beurteilt, daß die veräußerten Leistungsbeziehungen zu den betroffenen Klienten in Wahrheit nicht zum Mehrheitsgesellschafter, sondern ohnehin zur Gesellschaft bestanden hatten, und andererseits auch in der Abtretung des Gesellschaftsanteiles eines Minderheitsgesellschafters an denselben Mehrheitsgesellschafter zu einem ungewöhnlich niedrigen Preis eine verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft an den Mehrheitsgesellschafter aus der Überlegung erblickt, daß die Schuld des Mehrheitsgesellschafters aus diesem Abtretungsgeschäft für diesen durch die Gesellschaft dadurch getilgt worden sei, daß der Minderheitsgesellschafter einen Teil des Klientenstocks der Gesellschaft entschädigungslos habe übernehmen können. Gegenstand des Vorerkenntnisses zu 89/13/0081 war ein Bescheid der belangten Behörde, mit welchem die Beschwerdeführerin aus dem Grunde der als verdeckte Gewinnausschüttungen beurteilten Geschäftsvorfälle für Haftung für Kapitalertragsteuer 1980 herangezogen wurde. Einzelheiten zu Sachverhaltsdarstellung und Verfahrensgang finden sich im Darstellungsteil des Vorerkenntnisses 89/13/0082, Seite 4 ff, sowie im besonderen im Darstellungsteil des den Mehrheitsgesellschafter betreffenden Erkenntnisses 90/13/0155 (Seite 4 f, 7 ff, 27 f, 71 ff, 115 f, 117 ff und 124 ff).

Mit seinem zu 89/13/0082 ergangenen Vorerkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof die von der Beschwerdeführerin erhobene Beschwerde gegen die Wiederaufnahmbescheide als unbegründet abgewiesen, den angefochtenen Bescheid aber im Umfang seines Abspruches über die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1980 und den Gewerbesteuerbescheid 1980 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. In der Begründung des genannten Erkenntnisses hat der Gerichtshof auch unter Verweis auf die Begründung seines gegenüber dem Mehrheitsgesellschafter ergangenen Erkenntnisses zu 90/13/0155 dargelegt, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde in der Beurteilung der Abtretung des Gesellschaftsanteiles durch den Minderheitsgesellschafter an den Mehrheitsgesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung die Rechtslage verkannt hatte, während der Gerichtshof die Beurteilung der Leistung eines Entgeltes durch die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin an ihren Mehrheitsgesellschafter unter dem Titel des Erwerbes seiner Wirtschaftstreuhänderkanzlei und der Vereinnahmung von der Gesellschaft zustehenden Honoraren durch den Mehrheitsgesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung nicht als rechtswidrig erkannte. Der Gerichtshof hat dazu - ebenso unter zusätzlichem Hinweis auf die Gründe des Erkenntnisses zu 90/13/0155 - ausgeführt, daß und weshalb jene Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle standhielt, in deren Ergebnis die belangte Behörde zur Einsicht gelangt war, daß die den Gegenstand des behaupteten Veräußerungsgeschäftes bildenden Leistungsbeziehungen nicht zum Mehrheitsgesellschafter, sondern zur Gesellschaft bestanden hatten, was auch den Schluß auf die Bereitschaft der Gesellschaftsorgane erlaubte, dem Mehrheitsgesellschafter die in der beurteilten Gestaltung gelegenen Vermögensvorteile aus Gesellschaftsmitteln zuzuwenden (Seite 21 des Erkenntnisses 89/13/0082 und Seite 170 bis 178 des Erkenntnisses 90/13/0155).

Mit seinem zu 89/13/0081 ergangenen Vorerkenntnis hat der Gerichtshof in Konsequenz der Rechtswidrigkeit der behördlichen Beurteilung der Abtretung des Gesellschaftsanteiles durch den Minderheitsgesellschafter an den Mehrheitsgesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung den Bescheid über die Haftung für Kapitalertragsteuer 1980 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und in den Gründen hiezu auf die Gründe der Erkenntnisse zu 89/13/0082 und 90/13/0155 verwiesen.

In dem aufgrund des aufhebenden Teiles des Vorerkenntnisses 89/13/0082 fortgesetzten Verfahren erstattete die Beschwerdeführerin am 2. November 1993 durch ihre Rechtsvertreter eine Äußerung, in welcher sie zunächst das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen zum Faktum des Erwerbes der Wirtschaftstreuhänderkanzlei des

Mehrheitsgesellschafters mit dem Vorbringen bestritt, daß dem Prüfer der bei der Gesellschaft durchgeführten Betriebsprüfung nach dem Prüfungsauftrag vom 5. November 1984 der gesamte Sachverhalt bekannt gewesen sei, weshalb die Einsichtnahme in den Betriebsprüfungsakt zum Prüfungsauftrag vom 5. November 1984 sowie alle damit zusammenhängenden finanzamtsinternen Aufzeichnungen und Arbeitsunterlagen beantragt werde. Des weiteren verwies die Beschwerdeführerin darauf, daß wesentliches Tatbestandsmerkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung sei, daß diese mit Wissen und Wollen der Gesellschaft erfolge, sodaß die Geschäftsführung mit dem entsprechenden Vorsatz handeln müsse, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu verwirklichen. Eine Vernehmung der damals verantwortlich handelnden Personen zu dieser Frage habe die Behörde bislang unterlassen. Diese mit Dkfm. Dr. B. und Dkfm. N. namhaft gemachten Personen hätten als ehemalige Geschäftsführer der Gesellschaft von allen Vorgängen hinsichtlich der behaupteten verdeckten Gewinnausschüttung Kenntnis, wobei Dkfm. Dr. B. als Geschäftsführer von 1970 bis 1980 vollen Wissensstand darüber haben müsse, wer Auftragnehmer der besagten Klienten gewesen sei und ob und in welcher Weise die Gesellschaft als Substitut für die Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters tätig gewesen sei. Dkfm. N. als im Zeitpunkt des betroffenen Vertragsabschlusses verantwortlicher Geschäftsführer sei schon aus dieser Funktion heraus im Hinblick auf die ihm unterstellte vorsätzliche verdeckte Gewinnausschüttung zeugenschaftlich zu vernehmen.

Dkfm. Dr. Franz B. gab in seiner am 10. Dezember 1993 erfolgten Vernehmung als Zeuge vor der belangten Behörde an, daß die Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters aus berufsrechtlichen Gründen aufrechterhalten worden sei, wobei als Kanzleiverweser Prof. Dr. J. fungiert habe. Wie sich die Vollmachtsverhältnisse hinsichtlich der betroffenen Klienten dargestellt hätten, sei ihm nicht mehr erinnerlich. Die Gesellschaft habe Leistungen für diese Klienten erbracht, wobei auch eine entsprechende Kostenverrechnung gegenüber dem Mehrheitsgesellschafter erfolgt sei. Das Ausmaß dieser Leistungen sei ihm konkret nicht mehr erinnerlich. Soweit dem Zeugen erinnerlich sei, seien "im Zuge der Aufgabe des Witwenfortbetriebes einige Firmen ausgegliedert worden, für welche die Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters aus Gründen der Wahrung der Berufsbefugnis als Auftraggeber aufgetreten" sei. An Unterlagen über die Auftragsverhältnisse zwischen der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters und den betroffenen Klienten könne sich der Zeuge nicht erinnern und demzufolge auch nicht angeben, wann derartige Auftragsverhältnisse begründet worden seien. Der Zeuge sei mit der Betreuung dieser Klienten nicht befaßt gewesen, diese sei im wesentlichen durch die Mutter des Mehrheitsgesellschafters und ihm nicht mehr näher bekannte Mitarbeiter erfolgt. Die Trennung Vollmachtsverhältnis einerseits und Substitutionsverhältnis habe sich dem Zeugen aus der Verrechnung der Gesellschaft gegenüber dem Mehrheitsgesellschafter manifestiert. Befragt nach Vertretungshandlungen und Betreuungsleistungen gegenüber den betroffenen Klienten durch eigenes Personal der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters nannte der Zeuge als Mitarbeiter, die ihm in diesem Zusammenhang erinnerlich seien, Prof. Dr. J., die Mutter des Mehrheitsgesellschafters und Frau D.

Dkfm. Gerhard N. gab in seiner am 13. Dezember 1993 erfolgten Vernehmung als Zeuge vor der belangten Behörde an, daß der Auftrag hinsichtlich der betroffenen Klienten beim Mehrheitsgesellschafter gelegen gewesen sei, was auch seine Deckung in einer Betriebsprüfung gefunden habe. Zum Substitutionsverhältnis könne der Zeuge nur insoweit Auskunft geben, als Betreuungs- und Vertretungsleistungen durch Bedienstete der Gesellschaft entgeltlich erfolgt seien. Befragt nach schriftlichen Unterlagen über die Auftragsverhältnisse zwischen der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters und den betroffenen Klienten gab der Zeuge an, aus seiner Erinnerung bekannt geben zu können, daß ihm im Zuge einer Bearbeitung des Aktes des Klienten K. eine Vollmacht zugunsten des Mehrheitsgesellschafters aufgefallen sei. Möglicherweise habe diese Vollmacht aber auch auf Hans A. gelautet. Klarstellend gebe der Zeuge bekannt, daß im betroffenen Akt keine auf die Gesellschaft lautende Vollmacht aufgelegen sei. Befragt danach, aus welchen Unterlagen dem Zeugen bekannt gewesen sei, daß der Mehrheitsgesellschafter über die Aufträge verfügt und sich zur Durchführung der steuerlichen Vertretung der Gesellschaft als Substitut bedient habe, verwies der Zeuge "auf dezidierte Aussagen" der Mutter des Mehrheitsgesellschafters. Hinsichtlich des Klienten K. sei ihm eine entsprechende Aussage des damaligen Verwalters (E.?) bekannt. Der Zeuge sei selbst hinsichtlich des Klienten K. bezüglich der Gemeinnützigkeitsproblematik eingeschaltet und auch mit Vertretungshandlungen hinsichtlich des Klienten G.

- Sprechstunden befaßt gewesen. Befragt danach, welche Bedienstete der Gesellschaft mit der Betreuung der betroffenen Klienten befaßt gewesen seien, nannte der Zeuge die Mutter des Mehrheitsgesellschafters und Frau D. und gab an, sich an weitere Mitarbeiter nicht erinnern zu können. Befragt danach, ob dem Zeugen bekannt sei, ob die

Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters auch Vertretungshandlungen und Betreuungsleistungen gegenüber den betroffenen Klienten mit eigenem Personal erbracht und um welche Personen es sich dabei gehandelt habe, korrigierte der Zeuge seine vorige Antwort mit der Mitteilung, daß seiner Erinnerung nach Frau D. Angestellte des Mehrheitsgesellschafters gewesen sei. Ansonsten seien ihm keine Bediensteten der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters bekannt.

Nachdem die belangte Behörde die Niederschriften über diese Zeugenvernehmungen der Beschwerdeführerin zur Kenntnis übermittelt hatte, beraumte sie für den 16. März 1994 die mündliche Berufungsverhandlung an. In dieser beantragte die Beschwerdeführerin zunächst die zeugenschaftliche Vernehmung dreier namentlich genannter, mit seinerzeitigen Prüfungshandlungen befaßt gewesener Bediensteter der Abgabenverwaltung zum Nachweis dafür, daß die Existenz der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters festgestellt und das Verfahren auch deshalb mangelhaft geblieben sei, weil die Arbeitsunterlagen der Prüfer der Beschwerdeführerin nicht zur Kenntnis gebracht worden seien; aus den der Beschwerdeführerin nunmehr zur Verfügung stehenden persönlichen Arbeitsaufzeichnungen des seinerzeitigen Prüfers Dr. H. ergebe sich, daß dessen Aussage vom 22. Februar 1988 ergänzungs- und erklärmgsbedürftig sei. Diesen Beweisantrag wies die belangte Behörde mit der Begründung der Unerheblichkeit des Beweisthemas ab, weil die Prüfungen zu einem Zeitpunkt stattgefunden hätten, zu dem die Vollmachten den Prüfern nicht vorgelegen seien und zu dem der Umstand, ob überhaupt ein Verkauf der Kanzlei stattgefunden habe, nicht Gegenstand der jeweiligen Prüfung gewesen und ungeprüft geblieben sei. Im weiteren Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung trug die Beschwerdeführerin Gründe vor, aus denen die vom Verwaltungsgerichtshof für schlüssig beurteilte Beweiswürdigung der Behörde im aufgehobenen Bescheid zur Frage des Erwerbs der Wirtschaftstreuhänderkanzlei durch die Gesellschaft unrichtig sei, wobei die Beschwerdeführerin, die Schlüssigkeitserwägungen des Verwaltungsgerichtshofes in den Erkenntnissen vom 26. Mai 1993, 89/13/0082 und 90/13/0155, teilweise kommentierend, ihre schon im ersten Rechtsgang vorgetragenen Argumente wiederholte, auf die Ergebnisse der im zweiten Rechtsgang durchgeföhrten Vernehmungen der Zeugen

Dkfm. Dr. Franz B. und Dkfm. Gerhard N. verwies und unter der Beilagenbezeichnung A bis M ein Konvolut von Schriftstücken mit der Bemerkung vorlegte, daß darin der nach dem Umbau in den Räumen der Gesellschaft aufgefondene Schriftverkehr der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters in den Jahren 1973 bis 1979 in Kopie enthalten sei. Aus diesem Schriftverkehr sei ersichtlich, daß an verschiedene unabhängige bzw. behördliche Institutionen von der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters durch ihren Kanzleiverweser Prof. Dr. J. herangetreten worden sei; des weiteren lägen Antwortschreiben verschiedener Institutionen vor, die sich an die Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters gewandt hätten. Es könne aus den übergebenen Unterlagen in bezug auf den Klienten K. auch ersehen werden, daß der zentralen Datenverarbeitung, zu der jedes Behördenorgan ebenso wie die Betriebsprüfer Zugang gehabt hätten, das Vorliegen der Vollmachten bekannt gewesen sei, da die behördlichen Zustellungen von Bescheiden und Kontonachrichten an die Gesellschaft erfolgt seien. Daß die Gesellschaft Vollmachten der betroffenen Klienten gehabt habe, müsse auch den seinerzeit tätig gewesenen Prüfern schon bekannt gewesen sein. Die Frage des Vorliegens eines Kaufgegenstandes für das Rechtsgeschäft der Veräußerung der Wirtschaftstreuhänderkanzlei des Mehrheitsgesellschafters an die Gesellschaft sei von den handelnden Organen des Finanzamtes bejaht worden.

Im aufgrund des aufhebenden Erkenntnisses zu 89/13/0081 fortgesetzten Verfahren teilte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde in Eingaben vom 8. März 1994 und vom 12. April 1994 über Anfrage der Behörde mit, daß und in welcher Weise sie den Mehrheitsgesellschafter mit den aus der solcher beurteilten verdeckten Gewinnausschüttung resultierenden Kapitalertragsteuerbeträgen belastet habe.

Mit dem nunmehr erstangefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1980 teilweise und zwar dahin Folge, daß sie von einer Beurteilung der Veräußerung des Gesellschaftsanteiles durch den Minderheitsgesellschafter an den Mehrheitsgesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung Abstand nahm und die bekämpften Abgabenbescheide um die aus dieser Beurteilung resultierenden Abgabenvorschreibungen verminderte, während sie die Berufung der Beschwerdeführerin im Umfang der Beurteilung der von der Gesellschaft dem Mehrheitsgesellschafter unter dem Titel des Erwerbs seiner Wirtschaftstreuhänderkanzlei geleisteten Zahlung und der Vereinnahmung von der Gesellschaft zustehenden Honoraren durch den Mehrheitsgesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung und der daraus resultierenden Abgabenvorschreibungen inhaltlich abwies.

Begründend führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verfahrensganges im zweiten Rechtsgang unter

Verweis auf die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1993, 89/13/0082 und 90/13/0155, zum verbliebenen, als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilten Faktum im wesentlichen aus, daß die Verfahrensergebnisse des zweiten Rechtsganges keine Sachverhaltsänderung solcher Art ergeben hätten, die mit Rücksicht auf die Bindungswirkung des aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes beachtlich wäre. Es sei der Beschwerdeführerin auch im fortgesetzten Verfahren nicht gelungen, solche Beweismittel vorzulegen, welche das behauptete Zustandekommen der in Rede stehenden Leistungsbeziehungen zwischen den Klienten und dem Mehrheitsgesellschafter beträfen und damit im Sinne der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes Bezug auf die Entstehungsphase der Schuldverhältnisse nähmen. Bei den als Beilagen A, D, E, F, G, H bezeichneten Beweismitteln handle es sich um diverse den Klienten K. betreffende Schreiben in Durchschrift, welche mit dem Briefkopf "(Mehrheitsgesellschafter) - Kanzleiverweser Dr. Franz J."

versehen seien und bis auf eine Ausnahme (offenbar die Unterschrift der Mutter des Mehrheitsgesellschafters enthaltend) keine Unterschrift aufwiesen. Diese als Beweismittel ins Treffen geführten Unterlagen unterschieden sich somit durch nichts von jenen Eingaben der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters an das Finanzamt, die bereits Gegenstand des diesem Verfahren vorgelagerten Berufungsverfahrens gewesen seien und das Berufungsbegehren deshalb nicht hätten stützen können, weil sie ausschließlich durch Bedienstete der Gesellschaft, nicht aber durch den vom Mehrheitsgesellschafter bestellten Kanzleiverweser oder die als seine Beschäftigte reklamierte Luise D. unterfertigt worden seien. Auch die als Beilage J bezeichneten Schreiben verschiedener Personen und Institutionen an die Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters - jeweils den Klienten K. betreffend - könnten dem Berufungsbegehren zum Erfolg nicht verhelfen, weil die betroffenen Personen mit diesem Schreiben auf Eingaben der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters reagiert und naturgemäß als Adressaten ihrer Schreiben diese Kanzlei angegeben hätten, was keinen Beweis dafür mache, daß der Mehrheitsgesellschafter im Besitz des Auftrages des Klienten K. gewesen sei. Das als Beilage B. bezeichnete Beweismittel stelle den Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes über einen Zeitraum 1975 bis 1977 umfassende Betriebsprüfung dar und enthalte keine Aussage darüber, daß sich der Prüfer mit der Frage der Existenz der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters und des zwischen der Gesellschaft und dem Mehrheitsgesellschafter angeblich bestehenden Substitutionsverhältnisses auseinandergesetzt habe. Dies sei deswegen auch nicht verwunderlich, weil dem Prüfer jene Beweismittel, auf welche sich die belangte Behörde in ihrer Berufungsentscheidung des ersten Rechtsganges habe stützen können, nicht zur Verfügung gestanden seien. Der Prüfer habe demnach gar keine Veranlassung finden können, die Verrechnung zwischen der Gesellschaft und dem Mehrheitsgesellschafter in diesem Zusammenhang in Zweifel zu ziehen. Nichts anderes gelte auch für die als Beilagen K, L und M bezeichneten Beweismittel, welche aus Arbeitsunterlagen von Prüfern bestünden, die zu Zeitpunkten geprüft hätten, als die Frage der Existenz der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters und des Bestandes des behaupteten Substitutionsverhältnisses noch nicht als prüfungsbedürftig beurteilt worden sei. Überlegungen dahingehend, ob die in Rede stehenden Klienten in Wahrheit jene der Gesellschaft gewesen seien, seien damals gar nicht angestellt worden. Es komme aus diesen von der Beschwerdeführerin als Beweismittel vorgelegten Prüfungsunterlagen damit kein anderer Sachverhalt als jener hervor, der bereits im vorgelagerten Berufungsverfahren dem Verwaltungsgerichtshof bekannt gemacht worden sei. Dem als Beilage C bezeichneten Beweismittel, das einen Bescheid und Kontonachrichten des Finanzamtes betreffend den Klienten K. enthalte, komme deswegen entscheidungswesentliche Bedeutung nicht zu, weil die hieraus hervorkommende Kenntnis der Finanzbehörde über eine bestehende Zustellvollmacht das Steuerverfahren dieses Klienten, nicht aber jenes der Gesellschaft oder ihres Mehrheitsgesellschafters betreffe. Klarstellend sei darauf zu verweisen, daß die in den Steuerverfahren der Gesellschaft und des Mehrheitsgesellschafters tätig gewordenen Prüfer zum Zeitpunkt ihrer Prüfungshandlungen keine Kenntnis davon haben können, daß die Gesellschaft über die Vollmachten der betroffenen Klienten verfügt habe, da diese Vollmachten der Abgabenbehörde im Verfahren der Gesellschaft erst im Jahre 1986 bekannt geworden seien. Der Prüfer Dr. H. habe im Rahmen seiner Zeugenvernehmung vom 22. Februar 1988 unmißverständlich erklärt, von den Vollmachten nichts gewußt zu haben, was sich mit dem Inhalt der Aussage des Zeugen Günter K. decke. Auch die Vernehmung der Zeugen Dkfm. Dr. Franz B. und Dkfm. Gerhard N. habe einen anderen als den der Berufungsentscheidung im ersten Rechtsgang zugrunde liegenden Sachverhalt nicht erbracht. Dkfm. Dr. Franz B. habe seiner Aussage nach auf das Vorliegen der behaupteten Rechtsbeziehungen nur aufgrund der ihm bekannten Verrechnungen zwischen der Gesellschaft und dem Mehrheitsgesellschafter geschlossen und lediglich Kenntnis davon gehabt, daß für die betroffenen Klienten der Mehrheitsgesellschafter formal als Auftraggeber aufgetreten sei. Über das Zustandekommen der jeweiligen Leistungsbeziehungen habe Dkfm. Dr. Franz B.

ebensowenig Auskunft geben können wie Dkfm. Gerhard N. Zu berücksichtigen sei weiter, daß beide vernommenen Zeugen zu dem Zeitpunkt, zu welchem die maßgeblichen Rechtsverhältnisse zwischen Klienten und Mehrheitsgesellschafter entstanden sein sollten (1970), nicht Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen seien; es verwundere nicht weiter, daß die Zeugen ebenso wie die Klientenvertreter damit lediglich auf das formale Auftreten der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters und auf den Umstand abgestellt hätten, daß Verrechnungen zwischen der Gesellschaft und der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters erfolgt seien. Über das behauptete Entstehen der maßgeblichen Rechtsverhältnisse zwischen Klienten und Mehrheitsgesellschafter hätte aber jedenfalls der Geschäftsführer der Gesellschaft im Jahre 1970, nämlich Prof. Dr. J., Kenntnis haben müssen. Dieser habe allerdings im Rahmen seiner zeugenschaftlichen Vernehmung vom 29. Februar 1988 unmißverständlich angegeben, von einem Substitutionsverhältnis nichts gewußt zu haben. Da auch die weiteren durch die Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 16. März 1994 geäußerten Darlegungen auf keinen neuen Sachverhalt hingewiesen, sondern lediglich die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes kommentiert hätten, sei die belangte Behörde gemäß § 63 Abs. 1 VwGG gehalten gewesen, der Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes im Sinne der genannten Erkenntnisse zu folgen. Demnach sei in der Zahlung eines Kaufpreises für die Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters durch die Gesellschaft gleichermaßen eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken wie in dem Umstand, daß der Mehrheitsgesellschafter Honorare für Klienten vereinnahmt habe, die "Eigentum" der Gesellschaft gewesen seien.

Mit dem nunmehr zweitangefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der Beschwerdeführerin auch gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1980 nur teilweise Folge, wobei sie vom Ergebnis des erstangefochtenen Bescheides und der Sachverhaltsfeststellung ausging, daß die Gesellschaft als Schuldnerin der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer nicht zugunsten des Mehrheitsgesellschafters als des Gläubigers übernommen habe.

Gegen den ihre Berufungen abweisenden Teil dieser Bescheide richten sich die im wesentlichen wortgleichen Beschwerden, mit welchen die Beschwerdeführerin die Aufhebung der angefochtenen Bescheide im bekämpften Umfang aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes oder jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Erklärung begeht, durch die angefochtenen Bescheide in ihren Rechten darauf verletzt zu sein, nicht ohne Vorliegen von Gewinn, Ertrag und Umsatz "zusätzlich zu früher bereits rechtskräftig festgesetzten Steuern" zur Entrichtung weiterer Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer für das Jahr 1980 und nicht ohne Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zur Haftung von Kapitalertragsteuer für dieses Jahr für eine nicht verwirklichte verdeckte Gewinnausschüttung herangezogen zu werden; die Beschwerdeführerin erachtet sich des weiteren auch in ihren Verfahrensrechten als verletzt.

Die belangte Behörde hat die Akten der Verwaltungsverfahren vorgelegt und in ihren Gegenschriften die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Beschußfassung verbunden und erwogen:

Unter verdeckter Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden; subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (vgl. die im hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1993, 90/13/0155, Seite 181, angeführte Judikatur).

Wie schon in den mit den Erkenntnissen vom 26. Mai 1993, 89/13/0082 und 89/13/0081, aufgehobenen Bescheiden hat die belangte Behörde auch in den nunmehr angefochtenen Ersatzbescheiden die aus der Beurteilung des in Rede stehenden Sachverhaltes als verdeckte Gewinnausschüttung resultierenden Steuerrechtsfolgen aus einem Sachverhalt gezogen, dessen Feststellungen sich damit zusammenfassen lassen, daß die Organe der Gesellschaft es akzeptierten, daß der Mehrheitsgesellschafter jahrelang die - nur um die der Gesellschaft refundierten "Aufwandsersätze" reduzierten - Honorarzahlungen für die von der Gesellschaft geleisteten Dienste auf eigene Rechnung vereinnahmte und sich schließlich die tatsächlich ohnehin zur Gesellschaft und nicht zu ihm bestehenden Leistungsverhältnisse um

das im Vertrag vom 19. November 1980 bedungene Entgelt von der Gesellschaft noch abkaufen ließ. Aus diesem Sachverhalt rechtlich die mit seiner Beurteilung als verdeckte Gewinnausschüttung verbundenen steuerlichen Konsequenzen zu ziehen, bedeutete keinen Fehler der Rechtsanwendung, weil der festgestellte Sachverhalt die oben wiedergegebenen Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung in jeder Hinsicht verwirklicht. Der Aufhebungsgrund inhaltlicher Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide liegt demnach nicht vor.

Es bringen die zur behaupteten Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide erstatteten Beschwerdeausführungen den geltend gemachten Aufhebungsgrund auch gar nicht zur gesetzmäßigen Darstellung, weil sie nämlich samt und sonders von einem anderen als den von der Behörde festgestellten Sachverhalt ausgehen und ihrem Inhalt nach daher ebenso der Verfahrensrüge zugeordnet werden müssen wie die zum Aufhebungsgrund der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erstatteten Beschwerdeausführungen. Zur somit ausschließlich ausgeführten Verfahrens- und Beweisrüge der Beschwerdeführerin gegen die angefochtenen Ersatzbescheide, mit denen die belangte Behörde Absprüche wiederholt hat, denen nach der vom Verwaltungsgerichtshof in den aus anderen Gründen aufhebenden Erkenntnissen vorgenommenen Beurteilung ein rechtlicher Fehler nicht angehaftet hatte, sind folgende Klarstellungen anzubringen:

Hat der Verwaltungsgerichtshof einen Bescheid zur Gänze aufgehoben, so ist der Behörde die gesamte Entscheidungsaufgabe grundsätzlich neu gestellt, wobei sie gemäß § 63 Abs. 1 VwGG an die vom Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Erkenntnis geäußerten Rechtsanschauungen gebunden ist. Ändert sich im fortgesetzten Verfahren der Bestand der Ermittlungsergebnisse, dann ist die Behörde nicht gehindert, den geänderten Bestand der Ermittlungsergebnisse einer neuen Beweiswürdigung zu unterziehen, in der es ihr freisteht, zu anderen Sachverhaltsfeststellungen als denen des aufgehobenen Bescheides des früheren Rechtsganges zu gelangen. Hat der Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Erkenntnis zu einer bestimmten Frage allerdings keinen bei der Ermittlung der Sachverhaltsgrundlage unterlaufenen Verstoß gegen Verfahrensvorschriften festgestellt und bezüglich des dem Bescheid zugrunde gelegten Sachverhaltes den behördlichen Standpunkt ebenso gebilligt wie die Lösung der Rechtsfragen, dann trifft die Behörde im fortgesetzten Verwaltungsverfahren keine Verpflichtung, von sich aus weitere Ermittlungen durchzuführen, solange der Beschwerdeführer nicht neue Sachverhalte vorträgt, die geeignet sind, im Falle ihrer Erweislichkeit den Bestand der Ermittlungsergebnisse in einer Weise zu verändern, die zu einer anderen Beweiswürdigung der gesamten Ermittlungsergebnisse oder auch durch das Hinzutreten eines neuen Sachverhaltselementes zu neuen Sachverhaltsfeststellungen führen kann, aus welcher eine abweichende Rechtsfragenlösung resultieren müßte (vgl. hiezu etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. September 1992, 91/15/0044, vom 21. Dezember 1995, 93/07/0096, und vom 27. April 1993, 90/04/0265, 0268).

Daß der Verwaltungsgerichtshof die Sachfragenlösung der belangten Behörde zur Frage der vom Mehrheitsgesellschafter für sich reklamierten Klienten im aufhebenden Vorerkenntnis gebilligt hat, stand daher grundsätzlich der Möglichkeit der Behörde zu ergänzenden Ermittlungen und einer daraus resultierenden anders aussehenden Sachfragenlösung nicht entgegen. Es war aber, wie der Verwaltungsgerichtshof in den soeben zitierten Erkenntnissen ausgesprochen hat, auch nicht rechtswidrig, wenn sich die belangte Behörde zu dem Faktum, dessen Verfahrens-, Sach- und Rechtsfragenlösung durch die Behörde der Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Erkenntnis gebilligt hatte, im fortgesetzten Verwaltungsverfahren darauf beschränkt hat, die von der Beschwerdeführerin vorgetragenen Sachverhalte und die neu aufgenommenen Beweise auf ihre Eignung zu untersuchen, den bisherigen Bestand der Ermittlungsergebnisse in der oben aufgezeigten Weise zu verändern. Ein Erfolg der von der Beschwerdeführerin erhobenen Rechtswidrigkeitsrüge der Sachverhaltsbeurteilung in den angefochtenen Ersatzbescheiden setzte damit voraus, daß die belangte Behörde der Beschwerdeführerin die Möglichkeit genommen hätte, neue Sachverhalte vorzutragen, daß die belangte Behörde die Aufnahme von Beweisen für neu vorgetragene Sachverhalte in verfahrensrechtlich rechtswidriger Weise abgelehnt, in der Begründung ihres Bescheides die Auseinandersetzung mit neuen Beweisergebnissen verweigert oder in einer gegen die Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut verstößenden Weise solche neuen Beweisergebnisse als ungeeignet beurteilt hätte, den Bestand der Ermittlungsergebnisse in der oben aufgezeigten rechtserheblichen Weise zu verändern. Solche Fehler der Sachfragenlösung in den Ersatzbescheiden wirft die Beschwerdeführerin der belangten Behörde im Kontext der Beschwerdeausführungen u.a. auch vor. Ihre Vorwürfe sind aber unberechtigt.

Jeglichen Eingehens enthält sich der Verwaltungsgerichtshof auf jene Beschwerdeausführungen, die in der Beurteilung der schon im Vorerkenntnis 89/13/0082 und im Erkenntnis 90/13/0155 untersuchten Indizien auf den Versuch

hinauslaufen, den Verwaltungsgerichtshof zu einer Korrektur des Ergebnisses seiner in den genannten Erkenntnissen angestellten Schlüssigkeitsprüfung der behördlichen Beweiswürdigung zu bewegen, weil solchen Ausführungen die Eignung fehlt, eine Rechtswidrigkeit der Sachfragenlösung auf der Basis der Verfahrensergebnisse des fortgesetzten Verwaltungsverfahrens aufzuzeigen. Es erübrigt sich damit auch jegliche Stellungnahme zu den von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren zu den Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes abgegebenen Kommentaren. Ebenso ins Leere gehen die Beschwerdeausführungen, deren substantieller Gehalt in der Behauptung besteht, daß die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Sachverhalte der Abgabenbehörde schon seit jeher bekannt gewesen seien. Es scheint der Beschwerdeführerin angesichts ihrer im fortgesetzten Verwaltungsverfahren ausdrücklich unternommenen Bestreitung des Vorliegens von Wiederaufnahmegründen der Umstand entgangen zu sein, daß ihre gegen die Wiederaufnahmeverfügung erhobene Beschwerde mit dem Vorerkenntnis 89/13/0082 als unbegründet abgewiesen worden ist, was die Frage nach dem Bestehen von Wiederaufnahmegründen im fortgesetzten Verfahren obsolet machen mußte. Daß die Beschwerdeführerin den Umstand der Unangreifbarkeit der Wiederaufnahme der Verfahren nicht recht ins Blickfeld genommen zu haben scheint, leuchtet auch aus der Formulierung des Beschwerdepunktes ihrer zu 94/13/0129 protokollierten Beschwerde hervor und wird ebenso deutlich mit jenen Ausführungen, in denen sie den Umstand betont, daß die den nunmehr bekämpften Bescheiden zugrunde liegenden Sachverhalte den mit früheren Prüfungen beauftragten Organen der Abgabenverwaltung längst bekannt gewesen seien.

Daß die belangte Behörde den Beweisantrag der Beschwerdeführerin auf zeugenschaftliche Vernehmung der seinerzeitigen Betriebsprüfer abgewiesen hat, war entgegen der von der Beschwerdeführerin geäußerten Ansicht kein Akt vorwegnehmender Beweiswürdigung, sondern stand im Einklang mit § 183 Abs. 3 BAO, wonach von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen ist, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind. Die Kenntnis des Sachverhaltes und seine Beurteilung durch die mit vorangegangenen Prüfungshandlungen befaßten Organe der Abgabenverwaltung waren solche unerheblichen Tatsachen. Bedeutung hätten sie nur für die Berechtigung der Behörde zur Wiederaufnahme der Verfahren gehabt, welche Frage nicht mehr beurteilt werden durfte. Wie die betroffenen Organe der Abgabenverwaltung welchen immer ihnen bekannten Sachverhalt aber beweismäßig beurteilt haben, war ein für die der belangten Behörde aufgetragene Sachfragenlösung völlig bedeutungsloser Umstand. Daß die Prüfer Kenntnis von Sachverhalten gehabt hätten, die in den der belangten Behörde insgesamt zur Verfügung gestandenen Akten nicht enthalten gewesen wären, wird auch in der Beschwerde nicht behauptet. Die Beweiswürdigungsaufgabe aber hatte die belangte Behörde selbst zu lösen, ohne daß die Kenntnis vom damaligen Wissensstand der Prüfer oder gar deren subjektive Meinung im Sinne ihrer persönlichen Beweiswürdigung für die der belangten Behörde gestellten Aufgabe einen Beitrag leisten können. Aus denselben Gründen waren die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Arbeitsunterlagen und Berichte der verschiedenen Prüfer nicht geeignet, den den Vorbescheiden zugrunde gelegenen Sachverhalt in der hier interessierenden Hinsicht zu verändern.

Zu Unrecht wirft die Beschwerdeführerin der belangten Behörde vor, sich mit den Ergebnissen der Vernehmung der Zeugen Dkfm. Dr. B. und Dkfm. Gerhard N. im fortgesetzten Verfahren und dem Inhalt des von ihr vorgelegten Schriftverkehrs bezüglich des Klienten K. nicht in der erforderlichen Weise auseinandergesetzt und die von der Beschwerdeführerin erbrachten Beweise pauschal und mit mangelhafter und teilweiser aktenwidriger Begründung abgetan zu haben. Die belangte Behörde hat sich in der Begründung des erstangefochtenen Bescheides mit diesen Ermittlungsergebnissen des fortgesetzten Verwaltungsverfahrens in ausreichender Weise auseinandergesetzt und ist im Ergebnis ihrer Beweiswürdigung zur Einsicht gelangt, daß die Ermittlungsergebnisse des fortgesetzten Verwaltungsverfahrens nicht geeignet seien, die Sachverhaltsgrundlagen zu verändern, weil diese Beweisergebnisse über das Zustandekommen der jeweiligen Leistungsbeziehungen der betroffenen Klienten zum Mehrheitsgesellschafter ebenso wenig Aufschluß gäben wie der Bestand der bisher vorliegenden Ermittlungsergebnisse. Daß diese Beweiswürdigung der belangten Behörde gegen die Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut verstieße, trifft nicht zu, die von der Beschwerdeführerin behauptete Aktenwidrigkeit der Wiedergabe der neuen Beweisergebnisse wird von ihr nicht einsichtig dargestellt und ist vom Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen.

Als nachvollziehbar anzusehen ist die Auffassung der belangten Behörde, daß die Aussage des Dkfm. Dr. Franz B. keinen Beweiswert für die - vom Gerichtshof entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht als Rechtsansicht, sondern als Beweiswürdigungsüberlegung für beweiserheblich angesehene - Entstehung der behaupteten

Rechtsverhältnisse zwischen den betroffenen Klienten und dem Mehrheitsgesellschafter hatte. Blieb doch die Bekundung des Zeugen Dkfm. Dr. Franz B. über die "Ausgliederung einiger Firmen im Zuge der Aufgabe des Witwenfortbetriebes" völlig im Unkonkreten und stand sie zudem im Widerspruch zu dem auf Seite 5 des hg. Erkenntnisses vom 26. Mai 1993, 90/13/0155, wiedergegebenen Inhalt des erst am 19. Februar 1975 beurkundeten Übergabe- und Leibrentenvertrages. Auch die vom Zeugen gewählte Formulierung, daß die Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters aus Gründen der Wahrung der Berufsbefugnis für die ausgegliederten Firmen "als Auftraggeber auftrat", erweist die Bekundung des Zeugen als zweideutig und ebenso gut im Sinne des Eingeständnisses vorgelegener Scheinhandlungen verstehtbar. Sollte der Zeuge den in der Niederschrift festgehaltenen Ausdruck "Auftraggeber" (und nicht etwa "Auftragnehmer") ohne Vorliegen eines Vergreifens im Ausdruck verwendet haben, müßte sich der Ausdruck wohl auf den vom Mehrheitsgesellschafter der Gesellschaft als erteilt behaupteten Substitutionsauftrag beziehen. Diesfalls wäre nicht einsichtig, weshalb gerade die Substitution von Klientenaufträgen anstelle ihrer Erfüllung durch den Mehrheitsgesellschafter selbst einen Beitrag zur Wahrung seiner Berufsbefugnis hätte leisten sollen. Bezog sich der Zeuge aber auf die von den Klienten erteilten Aufträge, was vor dem Hintergrund des Motivs einer Wahrung der Berufsbefugnis des Mehrheitsgesellschafters näher liegt, dann muß der Zeuge statt des gebrauchten Begriffs "Auftraggeber" wohl in Wahrheit "Auftragnehmer" gemeint haben, was an der Beurteilung des Inhalts seiner Aussage allerdings nichts ändert. Daß der Mehrheitsgesellschafter für die betroffenen Klienten als Auftragnehmer nach außen hin "aufgetreten" ist, stand im Einklang mit der durch viele, in seinem und nicht im Namen der Gesellschaft erstattete Vertretungseingaben gekennzeichneten bisherigen Aktenlage und war damit eine Bekundung des Zeugen, die den erweckten Anschein bestätigte, ohne etwas über die entscheidende Frage der Übereinstimmung des erweckten Anscheins mit der wirtschaftlichen Realität auszusagen; die vom Zeugen Dkfm. Dr. Franz B. in der getroffenen Aussage gewählte Formulierung spricht mit ihrer Betonung des äußeren Anscheins und dem genannten Motiv der Erhaltung der Berufsbefugnis des Mehrheitsgesellschafters im Ergebnis mehr gegen als für die von der Beschwerdeführerin gegebene Interpretation dieser Aussage. Daß der Zeuge sich an Unterlagen über eine Auftragerteilung an den Mehrheitsgesellschafter durch die betroffenen Klienten nicht erinnern konnte und angab, daß sich das zum Mehrheitsgesellschafter bestehende Auftragsverhältnis und das von diesem zur Gesellschaft bestehende Substitutionsverhältnis "aus der Verrechnung" der Gesellschaft mit dem Mehrheitsgesellschafter manifestiert habe, rundet das Bild der Unergiebigkeit dieses Beweisergebnisses für den Standpunkt der Beschwerdeführerin ab. Soweit der Zeuge auf die Frage der Erbringung von Leistungen durch die Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters mit eigenem Personal auch die Mutter des Mehrheitsgesellschafters genannt hat, entsprach dies wohl den Behauptungen der Gesellschaft und dem Bild der schon nach den bisherigen Ermittlungsergebnissen vorliegenden, für den Mehrheitsgesellschafter gezeichneten Eingaben. Es widersprach diese Bekundung allerdings der Aussage des Zeugen

Dkfm. Gerhard N. und dem Umstand, daß weder die Beschwerdeführerin noch der Mehrheitsgesellschafter im Rahmen der Abgabenverfahren je behauptet haben, daß die Mutter des Mehrheitsgesellschafters, welche Prokuristin der Gesellschaft war, auch beim Mehrheitsgesellschafter persönlich angestellt gewesen wäre. Auf welcher Rechtsgrundlage die Mutter des Mehrheitsgesellschafters überhaupt befugt war, namens des Mehrheitsgesellschafters erstattete steuerliche Vertretungseingaben zu unterfertigen, wurde von der Beschwerdeführerin zu keiner Zeit einsichtig gemacht, obwohl diese Frage von der belangten Behörde schon in dem mit dem Vorerkenntnis 89/13/0082 aufgehobenen Bescheid zum Gegenstand triftiger Erörterungen gemacht worden war (Seite 158 f des betroffenen Bescheides). Der Beschwerdehinweis auf die Zeichnung von Urkunden durch die Mutter des Mehrheitsgesellschafters für diesen ohne den auf ihre Prokura für die Gesellschaft hinweisenden Zusatz beantwortet nicht die Frage, weshalb die weder mit der Kanzleiverweserfunktion betraute noch dem behaupteten Personalstand der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters angehörende Mutter desselben solche Eingaben überhaupt unterfertigen durfte.

Ebenso nachvollziehbar ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde im Umfang der Beurteilung der Aussage des Zeugen Dkfm. Gerhard N. Seine Bekundung über eine Erinnerung an das Auffinden einer auf den Mehrheitsgesellschafter lautenden Vollmacht durch den Klienten K. in dessen Akten hat der Zeuge sogleich wieder dahin abgeschwächt, daß diese Vollmacht auch auf den Vater des Mehrheitsgesellschafters gelautet haben könnte. Der Hinweis des Zeugen auf eine Bekundung eines ehemaligen Verwalters des Klienten K. auf ein zum Mehrheitsgesellschafter bestehendes Vollmachtsverhältnis blieb vage und konnte die im hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1993, 90/13/0155, Seite 174, als naheliegend dargestellte Verwechslung des Mehrheitsgesellschafters mit seiner Gesellschaft beweismäßig in keiner Weise ausschließen. Daß der Zeuge Dkfm. Gerhard N. die von der Mutter des

Mehrheitsgesellschafters für die von diesem reklamierten Klienten entfalteten Tätigkeiten entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin der Tätigkeit der Mutter im Rahmen ihres Beschäftigungsverhältnisses zur Gesellschaft zugeordnet hat, fällt in der Betrachtung der Aussage dieses Zeugen ebenso auf wie der Umstand, daß er die als Dienstnehmerin des Mehrheitsgesellschafters bezeichnete Luise D. ebenso zunächst dem Personalstand der Gesellschaft zugerechnet und diese Aussage erst nach der Frage nach eigenem Personal des Mehrheitsgesellschafters in der Richtung korrigiert hat, daß Luise D. dessen Personalstand angehört habe.

Der belangten Behörde ist schließlich auch in der Einschätzung beizupflichten, daß auch die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Kopien des namens der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters für den Klienten K. geführten Schriftverkehrs nicht geeignet waren, den Bestand der bisherigen Ermittlungsergebnisse in einer nur im geringsten bedeutsamen Weise zu verändern. Zutreffend hat die belangte Behörde erkannt, daß sich der Beweiswert dieser Schriftstücke nicht von dem derjenigen unterscheidet, die in beträchtlicher Zahl schon zum Zeitpunkt der Erlassung des aufgehobenen Bescheides aktenkundig gewesen waren. Auch die nunmehr vorgelegten Schriftstücke beweisen nur den ohnehin bekannt gewesenen Umstand, daß namens einer Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters für die betroffenen Klienten Vertretungshandlungen nach außen gesetzt worden sind; daß unter der Behauptung eines solchen Vertretungsverhältnisses angesprochene Personen und Institutionen im Antwortschreiben den ihnen gegenüber zuvor behaupteten Vertreter als Adressaten genannt haben, war nach zutreffender Würdigung der belangten Behörde nicht weiter verwunderlich und hatte damit keinen den ohnehin erwiesenen Anschein nach außen gesetzter Vertretungshandlungen übersteigenden Beweiswert. Jenseits des im gegebenen Zusammenhang bemerkenswerten Umstandes, daß in einer ganzen Reihe der vorgelegten, namens der Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters an Dritte erstatteten Schreiben darum gebeten worden war, übermittelte Originalbelege an die Gesellschaft (und nicht etwa an den Mehrheitsgesellschafter) rückzusenden, erweckten die vorgelegten Schriftstücke aus dem Schriftverkehr des Klienten K. insgesamt nicht mehr als eben den Anschein einer Leistungsbeziehung für die Erfüllungsphase des Auftragsverhältnisses. Diese Schriftstücke ließen sich ebenso wie die bereits vorgelegten gleicher Art in unbedenklicher Beweiswürdigung als das Bemühen deuten, die dem zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Realbestand der Auftragsverhältnisse widersprechende Entgelsgestaltung durch die Setzung eines äußeren Anscheines abzusichern.

Die von der belangten Behörde in Beurteilung der Ergebnisse des fortgesetzten Verwaltungsverfahrens gefundene Sachgrundlagenlösung erweist sich von den von der Beschwerdeführerin gerügten Mängeln damit als frei. Waren Sachvorbringen und neue Beweisergebnisse im fortgesetzten Verwaltungsverfahren nicht geeignet, eine relevante Änderung der Sachverhaltsgrundlage herbeizuführen, dann war die belangte Behörde nach der oben wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht verpflichtet, von sich aus weitere Ermittlungen zu pflegen, was damit auch den Beschwerdevorwurf einer Verletzung der die Behörde nach § 115 BAO treffenden Ermittlungspflicht entkräftet.

Die Beschwerdeaufführungen zur behaupteten Unüblichkeit einer schriftlichen Dokumentation des Beginns des Auftragsverhältnisses, zur behaupteten Rechtsbeziehung des Mehrheitsgesellschafters zum Klienten R., zu den Aussagen der Vertreter der vom Mehrheitsgesellschafter für sich reklamierten Klienten, zu den Aussagen der behauptetermaßen für die Kanzlei des Mehrheitsgesellschafters tätig gewordenen Personen, zur Indizienwirkung des Fehlens von Vollmachten an den Mehrheitsgesellschafter im Verhältnis zum Vorhandensein solcher Vollmachten für die Gesellschaft, zur jahrelangen Akzeptanz des namens des Mehrheitsgesellschafters erfolgten Einschreitens für die betroffenen Klienten durch die Abgabenbehörden, zum "Willen aller Beteiligten", zu den Forderungen des damaligen Bundeskanzlers und zur Frage von Wissen und Wollen der Gesellschaftsorgane im Hinblick auf die den Mehrheitsgesellschafter bereichernden Gestaltungen sprechen Sachverhalte an, die bereits Gegenstand der verwaltungsgerichtlichen Sachgrundlagenprüfung im aufhebenden Erkenntnis 89/13/0082 und im Erkenntnis 90/13/0155, auf welches das aufhebende Vorerkenntnis verwiesen hatte, gewesen waren, und entziehen sich aus den an früherer Stelle dargelegten Erwägungen damit einer inhaltlichen Behandlung. Soweit die Beschwerdeführerin einwendet, daß im Haftungsfalle nicht sie, sondern der Mehrheitsgesellschafter von den betroffenen Klienten heranziehen gewesen wäre, ist ihr zu erwidern, daß der Eintritt eines Haftungsfalles für einen der betroffenen Klienten nach der Gestaltung der Beziehungen zwischen Gesellschaft und Mehrheitsgesellschafter etwa durch Anerkennung einer Regreßforderung ausreichende Möglichkeiten eröffnete, den gesetzten Anschein ohne Vermögensnachteile für den Mehrheitsgesellschafter zu wahren. Auf einen gerichtlich entschiedenen Rechtsstreit, in

dem die Frage der Passivlegitimation des Mehrheitsgesellschafters oder der Gesellschaft für einen Haftungsanspruch aus dem Vertretungsverhältnis geklärt worden wäre, vermag die Beschwerdeführerin nicht hinzuweisen. Der Einwand der Beschwerdeführerin, es widerspreche der Lebenserfahrung, daß jemand einen ihm erteilten Auftrag nur deswegen nicht annehmen würde, weil er mangels eigener Leistungskapazitäten die Auftragsdurchführung durch einen Subunternehmer erbringen müßte, läßt außer acht, daß das Fehlen jeglicher eigener Leistungskapazitäten des Mehrheitsgesellschafters nur eines von mehreren gewichtigen anderen Indizien gebildet hatte, aus denen die belangte Behörde ihre bereits im Vorerkenntnis vom Verwaltungsgerichtshof als unbedenklich beurteilten Schlüsse gezogen hat. Daß die Erteilung von "Subaufträgen" durch den Mehrheitsgesellschafter an die Gesellschaft unzulässig gewesen wäre, ist eine Rechtsauffassung, welche die belangte Behörde entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin nicht vertreten hat. Die belangte Behörde ist auf der Sachverhaltsebene vielmehr in unbedenklicher Weise davon ausgegangen, daß solche "Subaufträge" mangels dem Mehrheitsgesellschafter tatsächlich selbst erteilter Aufträge gar nicht vorgelegen sind. Insoweit geht auch die von der Beschwerdeführerin aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Juni 1987, 86/14/0181, gezogene Schlußfolgerung im Beschwerdefall von einem anderen als dem Sachverhalt aus, den die Behörde ihrer rechtlichen Beurteilung zugrunde gelegt hat, worauf die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift im Ergebnis zutreffend hinweist.

Wenn die Beschwerdeführerin es schließlich als undenkbar und "grotesk anmutende Unterstellung" ansieht, daß die behördlich gesehene gesamte Konstruktion von Schein- und Verschleierungshandlungen vom Beginn des Bestehens der Gesellschaft im Jahre 1970 bis zum Jahre 1980 hindurch von allen Beteiligten in diesem Umfang und im gegenseitigen Einverständnis getragen worden sei, um dem Mehrheitsgesellschafter im gemeinsamen Zusammenwirken eine Gewinnausschüttung verdeckt zukommen zu lassen, dann sei ihr dazu abschließend erwidert, daß den Klienten die Frage, ob die von ihnen geleisteten Honorare dem Mehrheitsgesellschafter persönlich oder "seiner" (siehe die Erwägungen auf Seite 174 des hg. Erkenntnisses vom 26. Mai 1993, 90/13/0155) Gesellschaft zufließen würden, gleichgültig sein konnte, während das Fehlen jeglichen Widerstandes durch Geschäftsführer oder gar Angestellte der Gesellschaft im beherrschenden Einfluß des Mehrheitsgesellschafters auf die Gesellschaft, dessen er sich auch mit den im Jahre 1980 gewählten Vertragsgestaltungen inhaltlich nicht wirklich begeben hatte, eine einfache Erklärung findet.

Die Beschwerden erwiesen sich damit als unbegründet und waren deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

### **Schlagworte**

Angenommener Sachverhalt (siehe auch Sachverhalt Neuerungsverbot Allgemein und Sachverhalt Verfahrensmängel)  
Begründungspflicht Beweiswürdigung und Beweismittel Allgemein Parteiengehör Erhebungen Ermittlungsverfahren  
Sachverhalt Sachverhaltsfeststellung Rechtliche Beurteilung freie Beweiswürdigung

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

ECLI:AT:VWGH:1996:1994130129.X00

### **Im RIS seit**

03.04.2001

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