jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1994/6/8 92/13/0155

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 08.06.1994

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

ABGB §5;
AVG §45 Abs2;
AVG §56;
BAO §167 Abs2;
BAO §177;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde des P in W, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 23. 11. 1988, GZ. 6/1-1210/87, betr Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für die Jahre 1973 bis 1976, GewSt 1973 bis 1976, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. 1. 1973 bis 1976 sowie betr Feststellung von Einkünften für 1973 bis 1976, GewSt 1973 bis 1976 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. 1. 1973 bis 1976, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Alleinerbe nach dem am 16. Jänner 1976 verstorbenen Ludwig K. Der Beschwerdeführer und der verstorbene Ludwig K. waren Gesellschafter einer seit dem 2. Jänner 1973 bestehenden I. OHG, Lebensmittelgroßhandel und -import. In den Bilanzen dieses Unternehmens war die K-AG, Zug, als stille Gesellschafterin ausgewiesen. Nach dem Tod des Ludwig K., wodurch die OHG endete, wurde das Unternehmen vom Beschwerdeführer als Einzelunternehmen weitergeführt.

Das Unternehmen wurde zunächst hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1974 bis 1976 bzw. des Einheitswertes des Betriebsvermögens vom 1. Jänner 1975 bis zum 1. Jänner 1977 einer Betriebsprüfung unterzogen, worüber ein Bericht

vom 29. April 1980 ausgefertigt wurde.

Im Zuge einer weiteren Betriebsprüfung bei der I. Nahrungs- und Genußmittel GmbH erfuhr die Abgabenbehörde - wie in einem weiteren Betriebsprüfungsbericht vom 14. August 1986 festgestellt wurde - erstmals davon, daß es sich bei der stillen Gesellschafterin K-AG (ab 1985 Ki-AG) um eine Schweizer "Domizilgesellschaft" gehandelt habe. Es wurde eine neuerliche Betriebsprüfung hinsichtlich der Jahre 1974 bis 1976 durchgeführt, worüber ein Bericht vom 14. August 1986 erstellt wurde. Über das Veranlagungsjahr 1973 erfolgte im Jahre 1985 ebenfalls eine Betriebsprüfung, worüber ein Bericht vom 27. Dezember 1985 ausgefertigt wurde.

Die Prüfer behandelten die Vereinbarungen über die stille Beteiligung der K-AG als Scheingeschäft und die gegenüber dieser AG verbuchten Verbindlichkeiten als Eigenkapital. Auch eine Veräußerung eines Superädifikates an die K-AG wurde steuerlich nicht anerkannt.

Nach diesen Betriebsprüfungen erließ das Finanzamt zunächst an Ludwig K. gerichtete Bescheide betreffend das Veranlagungsjahr 1973 und betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens sowie an die I. OHG gerichtete Bescheide betreffend die Veranlagungsjahre 1974 bis 1976. Eine gegen diese Bescheide gerichtete Berufung wurde als unzulässig zurückgewiesen, weil die an nicht mehr existierende Bescheidadressaten gerichteten Bescheide keine Rechtswirkungen hätten entfalten können.

In der Folge erließ das Finanzamt an den Beschwerdeführer als Erben bzw. als ehemaligen Gesellschafter der I. OHG gerichtete Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Gewinnfeststellung 1973 und Einheitswertfeststellung zum 1. Jänner 1973 und 1974. Hinsichtlich der Folgejahre 1974 bis 1976 führte das Finanzamt eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht durch, weil die vor der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide mangels Adressierung an einen existierenden Abgabepflichtigen keine Rechtswirkungen erzeugt hatten. Weiters erließ das Finanzamt nunmehr Bescheide über Gewinnfeststellung 1973 bis 1976, Gewerbesteuer 1973 bis 1976 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1973 bis 1976.

Der Beschwerdeführer erhob sodann Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1973 bis 1976, Gewerbesteuer 1973 bis 1976, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1973 bis 1. Jänner 1976 sowie betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens "hinsichtlich aller vorgenannten Bescheide".

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung insoweit, als sie sich gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften 1974 bis 1976, Gewerbesteuer 1973 bis 1976 und Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1975 und 1976 richtete, als unzulässig zurück. Hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Feststellung von Einkünften für 1973 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1973 und 1974, weiters hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 1976 und des Einheitswertes zum 1. Jänner 1973 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Im übrigen wurde der Berufung teilweise Folge gegeben.

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluß vom 2. Dezember 1991, B 295/89-8, abgelehnt. Gleichzeitig wurde die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof antragsgemäß zur Entscheidung abgetreten. Vor dem Verwaltungsgerichtshof werden inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens unter anderem in den Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Vom Beschwerdeführer wird mit ausführlicher Begründung gerügt, daß die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens, im Zuge dessen die bekämpften Bescheide erlassen worden seien, auf Grund eines neuerlichen Prüfungsauftrages im Sinne des § 148 Abs. 3 lit. b BAO erfolgt sei. Mit diesem Vorbringen übersieht der Beschwerdeführer aber, daß im Abgabenverfahren nach den in den Jahren 1985 und 1986 vorgenommenen Betriebsprüfungen lediglich hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für das Jahr 1973 sowie der Einheitswerte des

Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1973 und 1974 eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtswirksam verfügt worden ist. Hinsichtlich dieser Verfahren wurde aber keine Wiederholungsprüfung im Sinne des § 148 Abs. 3 BAO durchgeführt, da sich die 1979/1980 vom Prüfer G. durchgeführte Prüfung nach dem klaren Inhalt des Prüfungsberichtes vom 29. April 1980 darauf nicht erstreckt hatte.

Hinsichtlich derjenigen Feststellungen und Abgaben aber, auf die sich der neuerliche Prüfungsauftrag vom 3. Juni 1985 (vgl. den Bericht vom 14. August 1986) bezieht, ist es bis zur Durchführung der Prüfung zu keiner rechtswirksamen Bescheiderlassung gekommen. Demzufolge hatte die belangte Behörde auch in dem unangefochten gebliebenen Bescheid vom 25. März 1987, GZ. 6/1-1061/87, die ursprüngliche Berufung vom 1. Dezember 1986 zurückgewiesen. Bei den nach der neuerlichen Betriebsprüfung ergangenen Abgaben- und Feststellungsbescheiden handelt es sich somit um Erstbescheide. Eine Wiederaufnahme dieser Verfahren wurde nicht verfügt. Folgerichtig hat die belangte Behörde im beschwerdegegenständlichen Bescheid vom 23. November 1988 die Berufung insoweit zurückgewiesen, als damit gar nicht ergangene Wiederaufnahmsbescheide bekämpft wurden. Gegen diesen Abspruch über die Zurückweisung enthält die Beschwerde keine Ausführungen und ist somit insoweit unbegründet.

Da es daher im Beschwerdefall zu keiner Wiederaufnahme auf Grund von Feststellungen der wiederholten Buch- und Betriebsprüfung gekommen ist, gehen die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen ins Leere.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist jedoch weiters die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Streitjahr 1973, hinsichtlich welchen Jahres im Jahre 1985 eine Betriebsprüfung vorgenommen worden ist. In der Beschwerdeergänzung wird allgemein eingewendet, eine Änderung der rechtlichen Beurteilung stelle keinen Wiederaufnahmegrund dar. Dem ist entgegenzuhalten, daß aus den Erklärungen für das Jahr 1973 lediglich die Tatsache einer stillen Beteiligung erkennbar war. Die im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten und im Bericht vom 27. Dezember 1985 dargestellten näheren Umstände dieser behaupteten Beteiligung (vgl. dazu im folgenden Punkt 3) stellen jedoch zweifellos neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar.

2. Anwendung des Steueramnestiegesetzes

Wenn für Abgaben, bezüglich derer der Abgabenanspruch 1979 oder 1980 entstanden ist, die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse der Abgabenbehörde in vollem Umfang entweder

1.

vor dem 1. Jänner 1983 bekannt waren oder

2.

auf Grund einer nach dem 31. Dezember 1982 bis 31. Dezember 1983 erstatteten Selbstanzeige bekannt werden, so haben gemäß § 1 Abs. 1 Steueramnestiegesetz, BGBl. Nr. 569/1982, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 344/1983, nach den näheren Bestimmungen des Abschnittes I dieses Gesetzes bei Festsetzung derartiger Abgaben für die Zeit vor 1979 Umstände unberücksichtigt zu bleiben, die vor dem 1. Jänner 1983 entgegen § 119 BAO nicht offengelegt wurden.

In der gegenständlichen Berufung wurde geltend gemacht, deswegen, weil die OHG im Beobachtungszeitraum 1979 und 1980 nicht mehr existiert habe und damit in diesem Zeitraum kein steuerunehrliches Verhalten an den Tag habe legen können, seien die Amnestievoraussetzungen gegeben.

Die belangte Behörde vertrat demgegenüber im angefochtenen Bescheid die Auffassung, daß von Abgabepflichtigen, die im Beobachtungszeitraum 1979 und 1980 nicht mehr existiert haben, die Voraussetzungen für eine Entstehung eines Abgabenanspruches in den Jahren 1979 und 1980 nicht erfüllt werden konnten, sodaß § 1 StAmG nicht zur Anwendung kommen könne.

Der Beschwerdeführer, der in den Streitjahren Gesellschafter der OHG war und damit als Gesamtschuldner der in Rede stehenden Gewerbesteuer in Betracht kam, vertritt die Auffassung, dem Steueramnestiegesetz liege ein besonders weiter Begriff des Abgabepflichtigen zugrunde. Die Frage, welche Auswirkung ein "Wohlverhalten" eines seinerzeitigen Mitunternehmers auf die durch den Betrieb der Mitunternehmerschaft verursachten Abgaben vor dem

Jahr 1979 hatte, kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, weil von einem "Wohlverhalten" des Beschwerdeführers im Beobachtungszeitraum 1979 und 1980 keine Rede ist (vgl. die Ausführungen im Punkt 3 dieses Erkenntnisses sowie das Erkenntnis vom heutigen Tag, hg. Zl. 92/13/0154).

Im Hinblick auf die Unanwendbarkeit des Steueramnestiegesetzes geht auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf die vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung unter Nr. 13/1983 veröffentlichen "Richtlinien zum Steueramnestiegesetz" ins Leere.

3. Gesellschaftsverhältnis K-AG

Nach den Feststellungen in dem das Streitjahr 1973 betreffenden Prüfungsbericht vom 27. Dezember 1985 haben Ludwig K. (seinerzeit Einzelunternehmer der protokollierten Firma I.) und Dr. Karel Z., Rechtsanwalt in Zug, Schweizerische Eidgenossenschaft, alleiniger Verwaltungsrat der K-AG (seit 1985 Ki-AG), am 19. Mai 1966 einen Gesellschaftsvertrag über die Beteiligung der K-AG mit einer Einlage von S 7,000.000,-- als stille Gesellschafterin der Firma I. abgeschlossen. Mit einer Zusatzvereinbarung vom 10. März 1967 sei die Einlage auf S 8,000.000,-- erhöht worden. Nach § 2 des Gesellschaftsvertrages erhalte die K 50 % des um S 180.000,-- zugunsten des Ludwig K. gekürzten Jahresgewinnes. Unterschreite der gekürzte Jahresgewinn S 840.000,--, dann betrage der Gewinnanteil der K-AG S 420.000,--. Ist der Gewinn niedriger als S 420.000,--, dann erhalte die K-AG den gesamten Gewinn. An einem Verlust sei die K-AG nicht beteiligt.

In den Jahren 1966 bis 1973 habe die K-AG folgende

Gewinnanteile erhalten:

1966	S 101.624,--
1967	S 280.795,19
1968	S 420.000,--
1969	S -
1970	S -
1971	S 1,569.924,75
1972	S 5,000.000,-- (pauschaliert)
1973	S 2,250.000,-- (für ein halbes Jahr)

Außerdem seien der K-AG folgende Beträge auf Grund einer

Wertsicherungsklausel gutgeschrieben worden:

1969	S 512.565,--
1970	S 399.107,--
1971	S 428.890,--
1972	S 714.817,--
1973	S 1,147.224,--
1974	S 1,448.169,--

Mit 30. Juni 1972 sei der Gesellschaftsvertrag von der K-AG gekündigt worden. Dennoch sei für 1972 ein "pauschalierter" Gewinnanteil von S 5,000.000,-- und für 1973 von S 2,250.000,-- gutgeschrieben worden. Das zum 31. Dezember 1974 bestehende Auseinandersetzungsguthaben von S 18,579.868,46 sei für den Erwerb einer Lagerhalle (Superädifikat) der Firma I. (Kaufvertrag vom 12. Mai 1975) um S 14,600.000,-- und die Entrichtung der Grunderwerbsteuer (S 1,227.138,--) aufgewendet worden. Der Restbetrag sei "an die Schweiz" überwiesen worden. Mit Bestandvertrag vom 19. Juni 1975 sei das Superädifikat rückwirkend ab 1. Jänner 1975 an die I. OHG um einen jährlichen Pachtzins von S 1,200.000,-- verpachtet worden. Das Superädifikat sei mit Pfandrechten für Bankverbindlichkeiten in Höhe von S 17,000.000,-- belastet gewesen. Die Pfandrechte seien 1982 gelöscht worden.

Mit 1. April 1980 sei das - nunmehr im Eigentum des Beschwerdeführers stehende - Einzelunternehmen "I." in eine

GmbH eingebracht worden, deren Alleingesellschafter der Beschwerdeführer gewesen sei. Er habe die Stammanteile im Nominalbetrag von S 500.000,-- um den Betrag von S 2,500.000,-- mit Notariatsakt vom 7. Dezember 1981 an die K-AG abgetreten. Mit Vertrag vom 5. März 1982 sei der Beschwerdeführer rückwirkend ab 1. Jänner 1982 als Geschäftsführer der GmbH (jährliches Gehalt S 560.000,--) angestellt worden.

Die K-AG sei nach dem Schweizer Ragionenbuch am 29. April 1966 im Handelsregister der Schweiz registriert worden. Alleiniger Verwaltungsrat sei Dr. Karel Z. Bei der Anschrift der K-AG handle es sich um einen statutarischen Sitz bei Dr. Karel Z. (das sei ein sog. Domizilvermerk). Dr. Karel Z. sei bei 174 Schweizer Firmen als Verwaltungsrat ausgewiesen.

Durch eine Auskunft des deutschen Bundesamtes für Finanzen vom 25. März 1985 sei bekannt geworden, daß es sich bei der K-AG um eine reine Domizilgesellschaft ohne geschäftlichen Betrieb handle.

Im Prüfungsverfahren seien die steuerlichen Vertreter aufgefordert worden, die tatsächlichen Empfänger der in Rede stehenden Beträge zu benennen, was aber abgelehnt worden sei. Es sei lediglich ein Schreiben einer ausländischen Advokaturkanzlei vorgelegt worden, wonach für einen örtlichen Kunden 199 Aktien von 199.000 sFr Nominalwert auf Ki-AG (früher K-AG) in einem Bankfach gehalten würden. Weiteren Ersuchen, Schweizerische Dokumente vorzulegen, wurde von den Vertretern nicht entsprochen.

Zusammenfassend verwies der Prüfer auf den zeitlichen Zusammenhang zwischen der Gründung der K-AG und dem Gesellschaftsvertrag, woraus zu erkennen sei, daß die K zum alleinigen Zweck der Beteiligung als stiller Gesellschafter gegründet worden sei. Die K-AG, die keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb habe, habe eine Einlage in Höhe des 23-fachen des Aktienkapitals getätigt, ohne daß die Herkunft des Geldes bekanntgegeben werden konnte. Die Vorgangsweise, daß nach der Aufkündigung des Vertrages noch S 7,250.000,-- gewinnmindernd verbucht worden seien, sei unter Fremden undenkbar. Ein ordentlicher Kaufmann würde nicht eine Lagerhalle um S 14,600.000,-- erwerben, die mit Pfandrechten in Höhe von S 17,000.000,-- belastet ist. Der Beschwerdeführer sei nach der Abtretung des Stammanteils an der I. GmbH zum Geschäftsführer bestellt worden, wobei ihm neben seinem Gehalt unübliche Begünstigungen gewährt worden seien. So sei das im Eigentum des Beschwerdeführers befindliche Gebäude in Wien, S-Gasse, in ein Bürogebäude umgebaut worden, wobei die Privatwohnung des Beschwerdeführers um S 771.307,49 ausgestattet worden sei. Außerdem sei dem Beschwerdeführer ein PKW der Marke Mercedes Benz 500 zum Kaufpreis von S 500.000,-- zur Verfügung gestellt worden. Der Prüfer folgerte aus diesen Umständen, daß es sich bei der Einschaltung der K-AG um ein Scheingeschäft gehandelt habe.

Es wurden somit die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters und die Wertsicherungsbeträge nicht anerkannt. Weiters wurden die Vorgänge betreffend Veräußerung des Superädifikates und dessen Bestandnahme rückgängig gemacht.

In der Berufung wurde zu diesen Prüfungsfeststellungen ausgeführt, der Beschwerdeführer kenne die Anteilseigner der K-AG nicht. Die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlungen des Sachverhaltes schließe eine Beweisführungslast der Partei aus. Es liege im Streitfall weder ein Scheingeschäft noch ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vor.

Anläßlich einer mündlichen Berufungsverhandlung am 11. August 1988 beantragte der Beschwerdevertreter die Einvernahme des ausländischen Anwalts Z. zum Beweis dafür, daß die K-AG weder Ludwig K. noch dem Beschwerdeführer gehörte, sondern die Aktien im Eigentum einer dritten Person stehen, die von Rechtsanwalt Z. vertreten wird.

Mit einer Eingabe vom 29. September 1988 legte der Beschwerdeführer ein Gutachten des Wirtschaftsprüfers N. vor. Darin wurde festgestellt, die langjährigen Geschäftsbeziehungen der "I." und der K-AG hätten von beiden Geschäftspartnern her gesehen einen logischen inneren Zusammenhang aufgewiesen, der den allgemeinen Denkgesetzen entspreche. Beide Partner hätten sich durchwegs wirtschaftlich und mit der üblichen kaufmännischen Sorgfalt verhalten, sodaß auch beide Partner durchschnittliche, keinesfalls irgendwie überhöhte Geschäftserfolge hätten erzielen können. Ihr Verhalten könne somit als ein solches, wie es unter mit der üblichen kaufmännischen Vorsicht handelnden Fremden üblich sei, bezeichnet werden.

Bei der weiteren vor dem Berufungssenat durchgeführten mündlichen Verhandlung am 30. September 1988 legte der Beschwerdevertreter eine "eidesstättige Erklärung" des Dr. Oskar R., eines ausländischen Notars und Rechtsanwaltes vom 16. September 1988 vor, wonach dieser von E.K. im eigenen Namen und als Alleinerbin nach A.K. von seiner anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht entbunden worden sei. Dr. R. habe im Jahre 1966 im Auftrag seiner Klienten E.

und A.K. die Gründung der K-AG veranlaßt. Die Inhaberaktien habe er treuhändig für die Ehegatten K. bzw. nach dem Tod des A.K. am 8. März 1975 für E.K. gehalten. Nach seiner Emeritierung seien die Aktien an die ausländischen Rechtsanwälte Z., St., E., S. & Co übergeben worden.

In einem vom Beschwerdevertreter vorgelegten, an den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers gerichteten Schreiben der letztgenannten Anwälte vom 14. September 1988 wurde ausgeführt, E.K. habe den Anwalt S. ermächtigt, dem steuerlichen Vertreter zu bestätigen, daß seine Kanzlei (für sie) treuhändig 199 Aktien der Ki-AG, registriert in Zug, halte und daß dies alle ausgegebenen Aktien der Ki-AG seien.

Über Befragen gab der steuerliche Vertreter in der Verhandlung an, daß es sich bei A. und E.K. um die Schwiegereltern des Beschwerdeführers handelte.

Im angefochtenen Bescheid verwies die belangte Behörde zunächst insbesondere auf den Umstand, daß die K-AG am 29. April 1966 mit einem Stammkapital von 49.000 sfr gegründet worden sei, jedoch schon am 19. Mai 1966 eine Einlage von S 7,000.000,-- aufgebracht haben soll. Eine Finanzierung der Einlage sowohl aus Eigenmitteln der keinerlei Geschäftsbetrieb aufweisenden AG wie auch aus Fremdmitteln - diesfalls im Hinblick auf das Fehlen von Sicherheiten und die Unmöglichkeit, aus den geringen Erträgen der Beteiligung auch nur anfallende Kreditzinsen abzudecken - müsse ausgeschlossen werden.

Die im vorgelegten Gutachten des Wirtschaftsprüfers N. getroffene Feststellung, die Beziehungen zwischen "I."

(richtig: dem Beschwerdeführer) und der K-AG seien ausgewogen und fremdüblich gewesen, stehe mit den allgemeinen Lebenserfahrungen und Geschäftsusancen im Widerspruch, weil kein gewinnorientiertes Unternehmen, das sich an einem anderen Unternehmen beteiligt, sieben Jahre auf eine tatsächliche Gewinnrealisierung warten würde. Berücksichtige man den Umstand, daß anläßlich der Auseinandersetzung im Jahre 1973 eine mit Pfandrechten in Höhe von S 17,000.000,-- belastete Liegenschaft (richtig: ein Superädifikat) übernommen worden sei, so könne die Folgerung eines fremdüblichen Verhaltens nicht ernstlich aufrechterhalten werden.

Die dem Unternehmen tatsächlich zugeführten Mittel hätten somit nicht von der K-AG stammen können. Vielmehr sei davon auszugehen, daß diese AG lediglich als Vertragspartner vorgeschoben worden sei und die angeblich von ihr zur Verfügung gestellten Mittel in Wahrheit Gelder des Ludwig K. gewesen seien.

Im Hinblick auf die eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden hinsichtlich der schweizerischen AG habe den Beschwerdeführer eine erhöhte Mitwirkungspflicht getroffen. Dieser sei er in keiner Weise nachgekommen. Obgleich dem Beschwerdeführer im gesamten Prüfungszeitraum bekannt gewesen sei, in wessen Händen sich die Aktien der K-AG befänden, sei die diesbezügliche Auskunft erst in der mündlichen Verhandlung am 30. September 1988 erteilt worden. Unter dem Aspekt, daß es sich bei den Aktionären um die Schwiegereltern des Beschwerdeführers gehandelt hat, sei es auch unglaubwürdig, daß der Beschwerdeführer in keiner Weise darüber informiert sein sollte, in welcher Form der in sein Unternehmen investierte Betrag seinerzeit finanziert worden ist. Der angeblich mit dem Verwaltungsrat der K-AG geführte Briefwechsel hinsichtlich der Feststellung der Aktionäre habe lediglich der Täuschung der Finanzbehörde gedient. Es liege daher der Schluß nahe, daß der gesamte übrige Schriftverkehr zwischen der I. OHG und der K-AG ausschließlich zu diesem Zweck geführt worden sei. Es sei daher davon auszugehen, daß die angeblich von der K-AG geleistete Einlage tatsächlich Eigenkapital des Ludwig K. darstellte. In diesem Sinne sei auch der Verkauf des Superädifikates als Scheingeschäft zu werten, zumal die diesem "Rechtsgeschäft" zugrunde liegende Verbindlichkeit niemals wirklich bestanden hätte.

Zusammengefaßt ergibt sich somit, daß die belangte Behörde aus dem Ergebnis des lange andauernden Ermittlungsverfahrens den Schluß gezogen hat, daß das Bestehen einer stillen Gesellschaft zu einer schweizerischen AG samt den damit weiter zwingend sich ergebenden rechtsgeschäftlichen Beziehungen nicht erwiesen wurde. Hiezu bestimmt § 167 Abs. 2 BAO, daß die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewißheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen läßt. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur in der Richtung, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, d.h. ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.

Oktober 1987, 85/13/0179).

Die belangte Behörde hat sich bei der von ihr vorgenommenen Beweiswürdigung insbesondere auf den Umstand gestützt, daß eine Finanzierung der Einlage von S 7,000.000,-- unmittelbar nach der Gründung der ein Stammkapital von lediglich 49.000 sfr aufweisenden Aktiengesellschaft aus Eigenmitteln, aber auch aus Fremdmitteln schlechthin ausgeschlossen ist. Weiters hat die Behörde hervorgehoben, daß der Erwerb eines mit Pfandrechten in Höhe von S 17,000.000,-- belasteten Superädifikats ohne entsprechende Lastenfreistellung einem Fremdvergleich nicht standhält. Schon diese Umstände zeigen auf, daß die von der belangten Behörde gezogenen Schlußfolgerungen den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Vollends gestützt wird die Schlüssigkeit dieser Beweiswürdigung dadurch, daß erst die in der zweiten mündlichen Verhandlung aufgestellte Behauptung, bei den Aktionären der schweizerischen Domizilgesellschaft handle es sich um den - 1975 verstorbenen - Schwiegervater bzw. die Schwiegermutter des Beschwerdeführers, eindeutig erkennen läßt, daß die im Prüfungsverfahren vorgelegten Beweismittel (Schriftverkehr mit dem als Verwaltungsrat auftretenden Schweizerischen Rechtsanwalt Dr. Z.) ausschließlich zur Täuschung der Abgabenbehörden verfertigt worden sind. Dabei hatte der Beschwerdeführer selbst noch in der Berufungsschrift die der Deckung des bisherigen Vorbringens dienende unwahre Behauptung aufgestellt, er kenne die Eigentümer der Aktien nicht.

In der Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, auf deren Inhalt sich der Beschwerdeführer ausdrücklich auch vor dem Verwaltungsgerichtshof beruft, wird dazu behauptet, die Behörde stütze ihre "Scheingeschäftsargumente" auf die unbelegte Fiktion, daß eine Einheit zwischen Ludwig K. und dem Ehepaar K. vorliege. Dem ist entgegenzuhalten, daß die belangte Behörde eine solche Fiktion im angefochtenen Bescheid nicht aufgestellt hat; sie hat mit den wiedergegebenen Hinweisen vielmehr erfolgreich dargestellt, daß den vom Beschwerdeführer beigebrachten Beweismitteln keinerlei Glaubwürdigkeit beigemessen werden konnte. Der Umstand, daß der Beschwerdeführer Vera K. erst 11 Jahre nach der behaupteten Hingabe der stillen Einlage heiratete, war daher belanglos.

Soweit sich der Beschwerdeführer auf das von ihm im Verwaltungsverfahren vorgelegte Privatgutachten eines Wirtschaftsprüfers, wonach die Geschäftsbeziehung zu der K-AG einen logischen inneren Zusammenhang aufweise, beruft, ist ihm entgegenzuhalten, daß die Würdigung des gegebenen Sachverhaltes keineswegs einem von der Partei beigezogenen Privatgutachter, sondern der Behörde zukommt.

Die vom Beschwerdeführer weiters erhobene Rüge, die Behörde habe dem Beschwerdeführer "nicht Gelegenheit gegeben, entsprechend seiner erhöhten Mitwirkungspflicht den Entlastungsbeweis in anderer Weise - etwa in der Form, daß er selbst eine schriftliche Erklärung des Entlastungszeugen vorlegte - zu erbringen", ist im Hinblick auf die in der erstreckten mündlichen Verhandlung beigebrachten eidesstättigen Erklärungen von außerhalb Österreichs ansässigen Advokaten nicht verständlich.

Ebensowenig kann die Rüge, die Behörde hätte "Informationen, die in Umgehung des zwischen Österreich und der Schweiz vereinbarten Abkommens gewonnen wurden", nicht verwerten dürfen, nachvollzogen werden, zumal die allenfalls gemeinte Mitteilung des deutschen Bundesamtes für Finanzen sich ausschließlich auf den Inhalt des schweizerischen Ragionenbuches bezogen hatte.

Soweit der Beschwerdeführer einwendet, die belangte Behörde habe die stille Beteiligung für 1973 deswegen nicht anerkannt, weil diese mit 30. Juni 1972 (zunächst) aufgekündigt worden sei, so ist dies unrichtig. Die belangte Behörde hat eine solche Begründung für ihre Entscheidung nicht gegeben. Vielmehr hat die belangte Behörde nur in ihrer Sachverhaltsdarstellung auf die Tatsache dieser Kündigung hingewiesen.

Da somit die belangte Behörde die stille Beteiligung zu Recht steuerlich nicht anerkannt hat, hat dies auch für das behauptete Rechtsgeschäft der Veräußerung des Superädifikates zur Abdeckung der behaupteten Forderung aus der Beteiligung zu gelten. Die belangte Behörde hat sich dabei entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeschrift nicht darauf gestützt, auf Grund der schlechten Geschäfslage hielte "der Erwerb" (richtig: die Veräußerung) des Superädifikates einem Fremdvergleich nicht stand.

Die in der Beschwerdeergänzung erstmals aufgestellte Behauptung, dem Unternehmen (des Beschwerdeführers) seien "seitens der betreffenden Schweizer AG Sicherheiten für die aushaftende Hypothek zur Verfügung gestellt" worden, "die im Falle einer Insolvenz lukriert worden wären", ist - abgesehen von ihrer Unbeachtlichkeit als neues Vorbringen - völlig unverständlich. Es ist kaum vorstellbar, daß jemand zunächst um

S 14,000.000,-- eine Lagerhalle erwirbt, die mit einem Pfandrecht von S 17,000.000,-- belastet ist, und dabei darüberhinaus dem Veräußerer noch "Sicherheiten" unbekannter Höhe - wozu auch immer - zur Verfügung stellt.

4. "Absolute" Verjährung

Gemäß § 209 Abs. 3 Satz 1 BAO in der nach Ablauf des 17. Juli 1987 in Kraft getretenen Fassung des 2. AbgÄG 1987, BGBl. Nr. 312, verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 15 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Nach dem durch die BAO-Novelle 1980, BGBl. Nr. 151, mit Wirkung ab 19. April 1980 eingefügten § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Der Beschwerdeführer wendet gegen die am 25. Jänner 1989 zugestellte Berufungsentscheidung insoweit, als darin über Gewerbesteuer 1973 entschieden worden ist, den Eintritt der sog. "absoluten Verjährung" im Sinne des § 209 Abs. 3 BAO ein. Begründet wird dieser Einwand damit, die belangte Behörde habe § 209a BAO rückwirkend angewendet. Damit ist der Beschwerdeführer nicht im Recht: Es trifft zwar zu, daß nur die nach dem Inkrafttreten eines Gesetzes verwirklichten Sachverhalte nach dem neuen Gesetz zu beurteilen sind (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juli 1990, 89/15/0083). Von einer Rückwirkung kann aber nur dann gesprochen werden, wenn der Geltungsbereich einer Vorschrift auch auf Sachverhalte erstreckt wird, die sich vor seiner Erlassung (zur Gänze oder teilweise) verwirklicht haben (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 21. Juni 1993,

B 2022/92). Der Sachverhalt ist, dabei auf den Beschwerdefall bezogen, aber nicht der für die Auslösung der Gewerbesteuer des Jahres 1973 maßgebende, sondern vielmehr die verfahrensbezogene Tatsache der Erlassung der Berufungsentscheidung, mit der eine Abgabenfestsetzung vorgenommen - bzw. bestätigt - wurde. Da die angefochtene Berufungsentscheidung nach dem Inkrafttreten der BAO-Novelle 1980 erlassen worden ist, war auf sie § 209a BAO anzuwenden. Soweit der Beschwerdeführer dabei auf das hg. Erkenntnis vom 10. März 1988, 86/16/0254, verweist, übersieht er, daß in dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Beschwerdefall die angefochtene Berufungsentscheidung am 6. November 1986, das war mehr als 15 Jahre nach Entstehen der Abgabenschuld, zugestellt worden war. Die Realisierung des Abgabenanspruches war in diesem Erkenntnis deswegen als rechtswidrig erkannt worden, weil im damaligen Beschwerdefall ZUM ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS des 2. AbgÄG 1987 die 15-jährige Frist seit Entstehen des Abgabenanspruches bereits abgelaufen war (vgl. dazu auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juli 1990, 89/15/0083).

5. Zehnjährige Verjährungsfrist

Gemäß § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre.

Den in der Berufungsschrift enthaltenen Einwendungen gegen die Beurteilung der vorgeschriebenen Abgaben als hinterzogene hielt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid insbesondere entgegen, daß Ludwig K. die Geschäfte der I. OHG wahrgenommen hatte. Nach dessen Tod sei der Beschwerdeführer selbst für die Erstellung der Abgabenerklärungen verantwortlich gewesen. Da sowohl Ludwig K. als auch der Beschwerdeführer gewußt hätten, daß die gewählte Scheinkonstruktion einer stillen Beteiligung der Zuführung von Schwarzgeldern gedient hatte, sei beiden der Vorwurf der Steuerhinterziehung zu machen.

Diese aus dem Sachverhalt (vgl. insbesondere unter Punkt 3) dieses Erkenntnisses) von der belangten Behörde gezogenen Folgerungen entsprechen den Denkgesetzen. Hat dabei die belangte Behörde, wie ausgeführt, schlüssigerweise annehmen können, daß das vorgeschützte Rechtsverhältnis zur K-AG in Wahrheit nicht bestanden hat, so ergibt sich daraus zwingend, daß die in Rede stehenden Abgaben (hier: Gewerbesteuer 1973 bis 1976) mit direktem Vorsatz hinterzogen worden sind (dolus ex re).

Der Annahme des Tatbestandsmerkmals der hinterzogenen Abgaben wird vom Beschwerdeführer wörtlich folgendes entgegengehalten:

"Gemäß § 9 FinStrG ist der Irrtum über Tatsachen ein Schuldausschließungsgrund. Die von der Behörde dem Beschwerdeführer angelastete "Abgabenhinterziehung" beruht jedoch auf einem Sachverständigengutachten, welches für den Beschwerdeführer in keiner Weise überprüfbar gewesen war. Der Beschwerdeführer war durch einen Steuerberater vertreten, der ebenfalls bei Verfassung der Steuererklärungen einem Irrtum unterlegen ist, sodaß jedenfalls eine Schuldform des Beschwerdeführers nicht zu erblicken ist."

Abgesehen davon, daß es für die Beurteilung als hinterzogene Abgaben nicht maßgeblich ist, von welchem Täter die Abgabenhinterziehung begangen worden ist, erscheint der Hinweis auf das vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers am 29. September 1988 vorgelegte Privatgutachten deshalb völlig unverständlich, weil die Tathandlungen der Hinterziehung der Gewerbesteuer 1973 bis 1976 von Ludwig K. und dem Beschwerdeführer bereits lange Zeit vorher gesetzt worden sind.

Im Hinblick auf den vorliegenden, sich aus der Tathandlung selbst ergebenden direkten Vorsatz, Abgaben zu verkürzen, war die belangte Behörde nicht gehalten, sich mit der theoretischen Frage nach einem Irrtum im Sinne des § 9 FinStrG auseinanderzusetzen. Auch dem Umstand, daß der Beschwerdeführer durch einen Steuerberater steuerlich vertreten war, kann unter Bedachtnahme auf die Art der Ausführung der Abgabenverkürzung keine Bedeutung zukommen.

Die in der Beschwerdeergänzung noch erhobenen Einwendungen unter der Bezeichnung "Nutzung der Liegenschaft ... S-Gasse 22," "Dienst-Kfz-Mercedes", "Privatwohnung", betreffen nicht den in diesem Verfahren angefochtenen Bescheid (vgl. hiezu aber das Erkenntnis vom heutigen Tag, 92/13/0154). Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte zufolge der erst im Ergänzungsschriftsatz vom 15. April 1992 enthaltenen, somit iSd § 39 Abs. 1 Z. 1 VwGG verspäteten Antragstellung abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Schlagworte

Maßgebende Rechtslage maßgebender SachverhaltBeweismittel Sachverständigenbeweis

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1992130155.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

11.04.2011

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at