jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/5/26 89/13/0082

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.05.1993

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
BAO §270;
BAO §303 Abs1 litb;
BAO §303 Abs4;
BAO §76 Abs1;
B-VG Art20;
EStG 1972 §14;
KStG 1966 §8 Abs1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Liska und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Fellner und Dr. Hargassner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Büsser, über die Beschwerde der C Gesellschaft m.b.H. Nachfolge KG in W, vertreten durch Dr. D, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 9. August 1988, Zl. 6/2-2715/87, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1980 sowie Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wird als unbegründet abgewiesen. Im übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.600,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1.1. Die beschwerdeführende KG ist Nachfolgerin der C-GmbH, die eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft war. Die C-GmbH war mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Juni 1970 gegründet worden. Am Stammkapital in Höhe von S 100.000,-- waren der Wirtschaftstreuhänder A mit S 51.000,-- und seine Ehegattin Brigitte A mit S 24.000,-- sowie der Wirtschaftstreuhänder B mit S 25.000,-- beteiligt; eingezahlt wurde je ein Viertel der genannten Beträge. Die Abtretung von Gesellschaftsanteilen an Personen, die der Gesellschaft noch nicht als Gesellschafter angehören, bedurfte laut Gesellschaftsvertrag der Zustimmung der Generalversammlung. In der Folge (ab April 1973) wurde B zum alleinigen Geschäftsführer der C-GmbH bestellt.

Mit Übergabe- und Leibrentenvertrag vom 1. November 1970 übertrug die Mutter des A, die bisher von ihr als Witwenfortbetrieb nach ihrem verstorbenen Ehegatten geführte Wirtschaftstreuhänder-Kanzlei ("Klientenstock sowie alle Aktiva und Passiva, ausschließlich der Kundenforderungen und Wertpapiere") an die C-GmbH. Als Entgelt wurde eine wertgesicherte Leibrente von S 7.000,-- monatlich vereinbart.

Am 18. August 1980 macht B dem A ein bis 31. Dezember 1980 befristetes Anbot auf Abtretung seines 25 %igen Gesellschaftsanteiles an der C-GmbH. In dem darüber aufgenommenen Notariatsakt wurde beurkundet, daß das Abtretungsentgelt einem Viertel des gemeinen Wertes der C-GmbH entsprechen sollte. Die Ermittlung dieses Wertes sollte einem Schiedsmann überlassen werden. Das Anbot wurde am 20. August 1980 von A angenommen.

Mit Notariatsakt vom 17. September 1982 wurde ein Nachtrag zum Abtretungsvertrag beurkundet, wonach Dkfm. Gerhard N (als ausgewiesener Machthaber des A) und B einvernehmlich feststellten, daß das zu entrichtende Abtretungsentgelt für den Gesellschaftsanteil an der C-GmbH "in der Höhe des Nominales der Stammeinlage, somit im Betrag von S 25.000,--" zur Gänze berichtigt und keine weitere Zahlung zu leisten sei.

In einer Vereinbarung zwischen B und der C-GmbH vom 18. August 1980 wurde festgehalten, daß das zwischen den beiden Vertragspartnern bestehende Dienstverhältnis einvernehmlich am 31. Juli 1980 beendet wurde. B gebühre eine Abfertigung von S 744.419,97 sowie eine freiwillige Abfertigung von S 930.187,50. Die anteiligen Sonderzahlungen beliefen sich auf S 20.667.

Mit Wirkung vom 31. Juli 1980 wurde auch das bis dahin bestandene Dienstverhältnis der Ehegattin des B zur C-GmbH einvernehmlich beendet. Ihr Abfertigungsanspruch wurde mit insgesamt S 416.140,-- (S 109.240,-- gesetzliche Abfertigung und S 306.900,-- freiwillige Abfertigung) festgestellt.

Mit Wirkung ab 1. September 1980 trat Brigitte A ihren 24 %igen Gesellschaftsanteil an der C-GmbH je zur Hälfte an Dkfm. Gerhard N und Günter K gegen einen Betrag von je S 2,5 Millionen, also insgesamt S 5 Millionen ab. In dem über diesen Abtretungsvertrag errichteten Notariatsakt erklärte Brigitte A, ihr sei bekannt, daß die Absicht bestehe, nach Abtretung ihres Gesellschaftsanteiles das Unternehmen in zwei Gesellschaften aufzuspalten, von denen die eine die Steuerberatungsagenden und die andere die Wirtschaftsprüfungsagenden besorgen sollte. Dabei sollte die C-GmbH in eine KG umgewandelt werden. Die Steuerberatungsagenden sollten in dieser KG verbleiben. Bis zur Registrierung der KG sollte der Abtretungspreis gestundet werden. Weiters erklärte Brigitte A, daß sie Kenntnis von einem Vorvertrag habe, in dem sich ihr Ehegatte A verpflichtet habe, seine Gesellschaftsanteile an der KG und an einer neu zu gründenden GmbH (Wahrnehmung der Wirtschaftsprüfungsagenden) jeweils zum Nominale an Günter K und Dkfm. Gerhard N abzutreten. Sollte diese Abtretung nicht zustande kommen, so sollte auch der Abtretungsvertrag zwischen Brigitte A und den genannten Personen rückgängig gemacht werden.

Mit Wirkung vom 1. November 1980 verkaufte A eine in seinem Alleineigentum stehende Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei an die C-GmbH. In der diesbezüglichen Vereinbarung wurde festgehalten, daß die Kanzlei aus dem Kundenstock, den noch nicht fakturierten Leistungen sowie aus "dem Mobiliar und dem zum Kanzleibetrieb gehörigen Inventar" bestehe. Die C-GmbH verpflichtete sich, die in der Kanzlei beschäftigte Arbeitnehmerin Luise D als Dienstnehmerin zu übernehmen. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von S 5 Millionen zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart.

Streit besteht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren darüber, ob von den eben erwähnten Geschäftsvorfällen folgende als verdeckte Gewinnausschüttungen der C-GmbH anzusehen sind bzw. zu verdeckten Gewinnausschüttungen der C-GmbH geführt haben:

a) Der Verkauf der Kanzlei des A an die C-GmbH, weil die dabei "veräußerte" Klientel bereits vorher zur Gänze Klientel der C-GmbH gewesen und in der Kanzlei des A keine Klientel betreut bzw. keine effektive Wirtschaftstreuhändertätigkeit ausgeübt worden sei, sodaß A für den Kaufpreis von

S 5 Millionen in Wahrheit keine entsprechende Gegenleistung erbracht habe.

b) Die Abtretung des Gesellschaftsanteiles von B an A, weil die Abtretung zu einem ungewöhnlich niedrigen Preis, nämlich dem seinerzeit eingezahlten Nominale erfolgt sei, in Wahrheit aber davon ausgegangen werden müsse, daß der abgetretene Gesellschaftsanteil einen wesentlich höheren Wert gehabt habe und mit Vermögenswerten der C-GmbH bezahlt worden sei, insbesondere mit einem Teil ihrer Klientel, die von B entschädigungslos "mitgenommen" wurde.

Diese beiden Streitpunkte sind auch Gegenstand des hg. Erkenntnisses vom heutigen Tag, 90/13/0155, betreffend A, der von der belangten Behörde als Empfänger der genannten verdeckten Gewinnausschüttungen zur Einkommensteuer herangezogen wurde. Der für die beiden Streitpunkte entscheidungsrelevante Ablauf des Verwaltungsverfahrens wird im folgenden getrennt dargestellt, wobei sich der Gerichtshof auf die wesentlichsten Fakten beschränkt und im übrigen auf die ausführliche Sachverhaltsdarstellung im eben zitierten Erkenntnis verweist.

1.2. Veräußerung der Kanzlei des A an die C-GmbH:

Im Zuge einer bei der C-GmbH für die Jahre 1979 bis 1980 durchgeführten Betriebsprüfung (abgeschlossen mit Schlußbesprechung vom 28. März 1985) wurde unter anderem die Frage nach dem Wert des an die C-GmbH um S 4,421.122,-- veräußerten Klientenstockes (Teil des Gesamtkaufpreises von S 5 Millionen) aufgeworfen. Bedenken gegen die Angemessenheit dieses Entgeltes wurden nicht zuletzt im Hinblick auf ein Gutachten des Präsidenten der Wirtschaftstreuhänderkammer Dkfm. Dr. B fallen gelassen, der mit Rücksicht auf die besondere Bonität der Klientel die Angemessenheit des Kaufpreises bestätigt hatte.

Auf Grund eines Beschlusses des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 3. Dezember 1985 betreffend Strafsache gegen A, in dem die Abgabenbehörden um Prüfung ersucht wurden, ob die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme von Abgabenverfahren vorlägen, richtete das Finanzamt für Körperschaften mit Schreiben vom 3. Oktober 1986 einen Vorhalt an die Beschwerdeführerin: Die von ihr im Jahr 1980 übernommenen drei bzw. vier Klienten des A seien zum Teil solche des Witwenfortbetriebes der Julia A gewesen und bereits seinerzeit mit Vertrag vom 1. November 1970 an die C-GmbH gegen Leibrente übertragen worden. Es handle sich dabei um die Klienten K und G (Wirtschaftsbetriebe und Sprechstunden). Von K und G seien mit 27. Oktober 1970 und für den weiteren Klienten R mit 21. August 1975 datierte Vollmachten an die C-GmbH ausgestellt worden. Die C-GmbH sei auch tatsächlich dem Umfang der Vollmachten entsprechend tätig geworden und habe alle Aufgaben (Abgabe von Steuererklärungen, Erstellung von Bilanzen, Empfang von Abgabenbescheiden, Einbringung von Berufungen etc.) wahrgenommen. Die Zahlung in Höhe von S 4,421.122,-- sei daher ohne Gegenleistung erfolgt und stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Die C-GmbH nahm dazu mit Schreiben vom 7. Nobember 1986 Stellung: A habe 1970 die Funktion des Bundesministers für Finanzen übernommen. Er habe es daher nicht mehr für angebracht gehalten, die steuerliche Vertretung nach außen hin persönlich durchzuführen. Aus diesem Grund sei mit der C-GmbH ein Substitutionsverhältnis begründet worden, wonach der Großteil der Arbeiten für die Klienten des A von der Gesellschaft erbracht worden seien. Die Kosten für diese Arbeiten seien A in Rechnung gestellt worden. Die Wirtschaftstreuhänder-Honorare selbst seien den Klienten von A in Rechnung gestellt worden; Zahlungen seien ausschließlich auf das Konto des A erfolgt. Die in Rede stehenden Klienten seien daher bis zur Übertragung dieses Kundestockes an die C-GmbH im Jahr 1980 Klienten des A gewesen. In der Kanzlei des A seien Professor Dr. J als Kanzleivertreter und Frau Luise D als Mitarbeiterin tätig gewesen. Mit Rücksicht auf das Substitutionsverhältnis habe die C-GmbH Vollmachten der Klienten des A benötigt. Dies ändere aber nichts daran, daß das Auftragsverhältnis ausschließlich zwischen A und seinen Klienten bestanden habe.

In der Folge wurde von der C-GmbH ein Gutachten vorgelegt, daß sich mit dem Unterschied

Vollmachtsverhältnis-Auftragsverhältnis befaßte, und in dem zum Ausdruck gebracht wurde, daß die Erteilung einer (zusätzlichen) Vollmacht an eine dritte Person keine Änderung eines (schon vorher) bestehenden Auftragsverhältnisses "gegenüber dem Erstbevollmächtigten" zur Folge haben müsse.

Mit Schreiben vom 20. Jänner 1987 teilte der Rechtsanwalt des A dem Finanzamt für Körperschaften mit, daß Klienten

des A, die dieser im Jahr 1980 entgeltlich an die C-GmbH abgetreten habe, ursprünglich vom Witwenfortbetrieb seiner Mutter betreut worden seien und anläßlich der Einbringung dieses Betriebes in die C-GmbH in die Kanzlei des A übergewechselt seien.

Das Finanzamt für Körperschaften nahm das Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer wieder auf und ging in den neu erlassenen Sachbescheiden davon aus, daß die im Jahr 1980 von A an die C-GmbH abgetretene Klientel schon vor diesem Zeitpunkt Klientel der C-GmbH gewesen sei, sodaß dem Entgelt von S 4,421.122,-- keine entsprechende Leistung gegenüberstehe. Die Zahlung sei daher als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Während der C-GmbH von den Klienten bereits 1970 bzw. 1975 Vollmachten erteilt worden seien, hätten für A keine derartigen Vollmachten vorgelegt werden können. Die Leistungsbeziehung zwischen einem Wirtschaftstreuhänder und seinem Klienten sei durch ein Vertrauensverhältnis gekennzeichnet. Die C-GmbH habe dieses Vertrauen durch die jahrelange Betreuung der angeblich der Kanzlei des A zugehörigen Klienten bereits erworben gehabt. Eine Zahlung für die Abtretung dieser Klienten sei daher wirtschaftlich nicht begründet.

Die C-GmbH erhob Berufung und brachte unter anderem vor, daß es üblich sei, für die Übertragung eines Klientenstockes einen "Kaufpreis" zu bezahlen und daß ein schon vorher bestandenes Substitutionsverhältnis dem nicht entgegenstehe, weil ein solches Verhältnis nichts an der Zugehörigkeit der Klientel ändere.

Die Klienten bzw. deren Vertreter gaben im Berufungsverfahren als Zeugen vernommen an:

-

Klient K (Vertreter Dr. M): "Ich war der Meinung, daß unter Auftrag die Vollmachtserteilung gemeint sei, welche im Jahr 1970 (an die C-GmbH) erfolgte. Eine gesonderte Auftragserteilung ... ist ... lediglich mündlich erfolgt. Diesbezügliche Unterlagen existieren nicht". Wie der Zeuge weiter aussagte, existierten auch keine schriftlichen Unterlagen über eine (seinerzeitige) Aufkündigung des Auftragsverhältnisses gegenüber dem Witwenfortbetrieb.

-

Klient R (Vertreter Otto R und Horst H): Von früheren Mitarbeitern habe man in Erfahrung gebracht, daß A im Frühjahr 1968 mit der wirtschaftstreuhändigen Vertretung betraut worden sei. Im Jahr 1975 sei der C-GmbH Vollmacht erteilt worden, weil A beabsichtigt habe, sich dieser Kanzlei in Teilbereichen als Substituten zu bedienen. Am Auftragsverhältnis zu A habe sich dadurch nichts geändert. Schriftliche Unterlagen lägen diesbezüglich nicht vor.

-

Klient G (Vertreter Helga St): Schriftliche Unterlagen für das Auftragsverhältnis zu A seien nicht vorhanden. Aus "den wirtschaftlichen Verhältnissen, Rechnungslegungen insbesondere den Honorarnoten" sei aber geschlossen worden, daß das Auftragsverhältnis im Spätherbst 1970 begonnen habe. Die "Verhältnisse" zwichen A und der C-GmbH seien der Zeugin auf Grund der Medienberichte bekannt gewesen.

Prof. Dr. Franz J sagte aus, seine Tätigkeit als "Stellvertreter" der Kanzlei A habe lediglich darin bestanden, Pflichtprüfungen bei zwei Aktiengesellschaften, die von der C-GmbH betreut worden seien, "nach kritischer Durchsicht zu unterfertigen". Für die Klienten K, R und G habe er "nie Leistungen erbracht". Von einem Substitutionsverhältnis zwischen A und der C-GmbH sei ihm im Hinblick auf seine spezielle Tätigkeit für Pflichtprüfungen nichts bekannt gewesen. Er habe für seine Tätigkeit "keinerlei Entgelt bezogen"; seine Arbeitsbelastung habe einen halben bis einen Tag im Jahr betragen.

Luise D gab als Zeugin vernommen an, seit 1958 in der Wirtschaftstreuhand-Kanzlei des Hans A und nach dessen Tod im Witwenfortbetrieb angestellt gewesen zu sein. Nach Einbringung dieses Betriebes in die C-GmbH sei sie in deren Personalstand übernommen worden. Ab 1. Jänner 1972 habe das Dienstverhältnis mit A begonnen, das bis 30. November 1980 gedauert habe. Sie habe nach Abschluß der Pflichtschule die Praktikantenprüfung für Wirtschaftstreuhänder abgelegt. Ihre Tätigkeit in der Kanzlei A habe in Kontierungen, Lohnverrechnung, Evidenzhaltung von Terminen, Weiterleitung von Poststücken etc. bestanden. Sie sei durchschnittlich 20 bis 25 Stunden wöchentlich beschäftigt gewesen. Ihre Tätigkeit habe sich sowohl auf die Klienten K, R und G als auch auf Klienten der C-GmbH bezogen. Von einer Trennung zwischen Auftragsverhältnis der Klienten gegenüber A und einem Vollmachtsverhältnis gegenüber der C-GmbH sei ihr nichts bekannt gewesen; gleiches gelte für ein Substitutionsverhältnis zwischen A und der C-GmbH.

Als Abgabepflichtiger vernommen gab A an, seine Klienten nicht aus wirtschaftlichen, sondern aus politischen Gründen an die C-GmbH abgetreten zu haben. Außerdem verwies er auf eine schriftliche Sachverhaltsdarstellung, wonach aus berufsrechtlichen Gründen (Sicherung der Berufsbefugnis) im Jahr 1970 nicht alle Klienten des Witwenfortbetriebes an die C-GmbH abgetreten worden seien. Vielmehr seien jene Klienten ausgewählt worden, "die aus ihrer (z.B. gemeinnützigen) Situation keinen Konfliktstoff mit den Finanzbehören erwarten ließen und die darüber hinaus ihrerseits Wert darauf legten, von ... der Kanzlei A ... weiterhin vertreten zu werden". Mit diesen Klienten sei die Kanzlei A "durch einen Stellvertreter, nämlich Prof. Dr. J, weitergeführt" worden. Der gesamte andere Klientenstock sei ohne Gegenleistung, also ohne Entgelt für den Wert des Klientenstockes in die zu diesem Zweck gegründete C-GmbH eingebracht worden. Aus praktisch-organisatorischen Gründen sei die technische Durchführung der Betreuung der Klienten, die in der Kanzlei A verblieben seien, zum Großteil von der C-GmbH wahrgenommen worden.

1.3. Abtretung des Gesellschaftsanteiles von B an A:

Anlaß für eine abgabenbehördliche Überprüfung dieses Rechtsgeschäftes war ebenfalls der bereits unter Punkt 1.2. erwähnte Beschluß des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 3. Dezember 1985. In den Verwaltungsakten findet sich zunächst eine "weitere Stellungnahme" des Günter K vom 7. August 1986, der im wesentlichen folgendes zu entnehmen ist:

Im Jahr 1970 sei einerseits die fünfjährige Frist zur Führung des Witwenfortbetriebes ausgelaufen und andererseits sei A mit der Funktion des Bundesministers für Finanzen betraut worden. B sei zu diesem Zeitpunkt Angestellter des Witwenfortbetriebes (aber noch nicht Wirtschaftstreuhänder) gewesen. Mit Rücksicht auf seine großen fachlichen Qualitäten sei seine Einbindung als Gesellschafter in die zu gründende C-GmbH beschlossen worden. Nach Erwerb der Berufsbefugnis als Wirtschaftstreuhänder sei B zum alleinigen Geschäftsführer der C-GmbH bestellt worden. Es sei ihm aber auch gestattet gewesen, neben dieser Tätigkeit noch eine eigene Wirtschaftstreuhänder-Kanzlei zu führen und einen eigenen Klientenstock aufzubauen. Er sei keinem Konkurrenzverbot, auch nicht nach seinem Ausscheiden aus der C-GmbH, unterlegen. Tatsächlich habe B eigene Gesellschaften (Betriebsberatungsfirmen) gegründet, mit denen er in der Folge öffentlicher Kritik ausgesetzt gewesen sei. Durch eine "verzerrte Berichterstattung" sei auch für A ein "politischer Schaden" erwachsen, weil er in Zusammenhang mit bestimmten Aktivitäten des B gebracht worden sei. Dies habe schließlich im Jahr 1980 zum Ausscheiden des B aus der C-GmbH geführt. Die dabei über Anwälte geführten Verhandlungen seien von "scharfen Interessengegensätzen" gekennzeichnet gewesen. A habe die Auffassung vertreten, daß B für seinen Gesellschaftsanteil nur das erhalten solle, was er bei seinem Eintritt in die Gesellschaft aufzuwenden gehabt habe (= S 6.250,--). Dies deshalb, weil er für seine Tätigkeit im Rahmen der Gesellschaft ohnedies ausreichend entlohnt worden sei. Demgegenüber habe sich B für den Fall, daß sein eigenes "Auftragsreservoir" austrocknen oder daß er arbeitsunfähig werden könnte, in seiner wirtschaftlichen Existenz bedroht gesehen. Aus diesem Grund sei es zur Vereinbarung eines "wirtschaftlichen und sozialen Auffangnetzes" gekommen, das im Abschluß einer "Risiko-(Lebens-)Versicherung" mit einer Versicherungssumme von S 5 Millionen mit B als versicherter und A als begünstigter Person und Prämienzahler bestanden habe. Bei Vereinbarung der Höhe des Abtretungspreises sei auch der Umstand berücksichtigt worden, daß B "seine Klienten mitnehmen könne und ihm daraus künftig wirtschaftlicher Nutzen erwachsen würde". In keiner Weise sei aber vorgesehen gewesen, daß A Klienten der C-GmbH an B "übergeben oder sonst abtreten bzw. überlassen sollte". Vielmehr müsse "in Fällen dieser Art" immer damit gerechnet werden, daß Klienten abwandern bzw. mitgenommen werden. "Das hinzunehmende, nicht ausschließbare Mitnehmen-Können" von Klienten sei ein Faktum und nicht Ausdruck einer Erlaubnis hiezu.

Schließlich seien auch die Abfertigungen kaufpreisbeeinflussend zu berücksichtigen gewesen, die die C-GmbH aus Anlaß des Ausscheidens des B an ihn sowie an jenes Kanzleipersonal gezahlt habe, das zu B gewechselt sei. Alle diese aufgezeigten Umstände erklärten die "kraß divergierenden Kaufpreisgestaltungen bei Veräußerung des Gesellschaftsanteiles des B einerseits und der Brigitte A andererseits".

Mit Schreiben des Finanzamtes für Körperschaften vom 3. Oktober 1986 wurde der Beschwerdeführerin unter anderem vorgehalten, daß bei der Kaufpreisgestaltung betreffend den von B an A abgetretenen Gesellschaftsanteil die "Mitnahme" von Klienten durch B mitzuberücksichtigen gewesen sei. Als Abtretungspreis sei vertraglich der "gemeine Wert" des Anteiles vereinbart worden. Die Gesellschaftsanteile an der C-GmbH seien mit Bescheid vom 13. Juni 1985 mit S 20.833,-- je S 100,-- Nominale festgestellt worden. Diese Feststellung sei unter Rechtsmittelverzicht anerkannt worden. Der gemeine Wert des abgetretenen Gesellschaftsanteiles habe daher S 5,208.250,-- betragen. Die Differenz auf den tatsächlich bezahlten Preis von S 6.250,-- (= S 5,202.000,--) sei somit als verdeckte Gewinnausschüttung

anzusehen. Es sei davon auszugehen, daß die C-GmbH die von B mitgenommene Klientel an diesen veräußert habe, was zu einem entsprechenden Ertrag bei der Gesellschaft geführt habe. Dieser Ertrag sei in der Folge verdeckt an A ausgeschüttet und von diesem für den Erwerb des Gesellschaftsanteiles verwendet worden.

In Beantwortung dieses Vorhaltes mit Schreiben vom 7. November 1986 teilte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt mit, B habe in keiner seiner Aussagen erklärt, daß er einen Klientenstock mitnehmen "durfte". Es sei bei der Kaufpreisgestaltung lediglich der allgemein bekannte Umstand berücksichtigt worden, daß ein Teil der von B betreuten Klientel infolge des Ausscheidens des B aus der C-GmbH in seine Kanzlei abwandern würde. Die Formulierung, wonach B Klienten "mitnehmen durfte" stamme vom Rechtsanwalt des A, finde sich in einer Eingabe an das Landesgericht für Strafsachen Wien und sei so zu verstehen, daß seitens der C-GmbH keine Möglichkeit bestanden habe, den Abgang der Klienten zu verhindern.

Der vom Finanzamt vermutete Verkauf von Klienten durch die C-GmbH an B habe nicht stattgefunden. Es seien von der C-GmbH keine wie immer gearteten Handlungen in dieser Richtung gesetzt worden, weil sie gar nicht gewillt gewesen sei, einen Klientenstock abzugeben. Abgesehen von allen diesen Überlegungen, sei die Annahme unrealistisch, daß B für die Übernahme der zu ihm gewechselten Klientel einen Preis von S 5,202.000,-- bezahlt haben solle. Die bisherigen Erhebungen hätten ergeben, daß insgesamt 24 Klienten im Zeitraum von 1. Juni 1980 bis zum 31. Dezember 1981 zu B gewechselt seien. Der Gesamtumsatz dieser Klienten habe S 1,397.500,-- betragen. 8 Klienten seien dem direkten Einflußbereich des B zuzurechnen. B wäre wohl kaum bereit gewesen, für diese Klienten einen Kaufpreis zu bezahlen. Der Umsatz dieser 8 Klienten habe jährlich S 823.000,-- betragen. Somit verbleibe ein Abgang von 16 Klienten mit einem jährlichen Gesamtumsatz von S 574.500,--.

Die zur Absicherung des B bestimmte Risikoversicherung sei gerade deswegen abgeschlossen worden, weil B keinen Anspruch auf Übertragung von Klienten gehabt habe.

In einem weiteren Schreiben vom 28. November 1986 betonte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt gegenüber nochmals, daß der mit den abgewanderten Klienten erzielte Umsatz von S 574.500,-- in keiner Relation zu einem angenommen Kaufpreisanteil von S 5,2 Millionen stehe. "Die Annahme einer Aufrechnung in Form einer Übernahme der Klientel gegen die Forderung aus der Anteilsabtretung" sei somit "völlig realitätsfremd". Hervorzuheben sei auch, daß A den von B zum Nominale übernommenen Gesellschaftsanteil "zu eben diesem Nominale" an Dkfm. Gerhard N und Günter K abgetreten habe. A habe daher aus den Abtretungsvorgängen keinerlei wirtschaftlichen Nutzen gezogen.

Über Vorhalt gab A mit Schreiben vom 20. Jänner 1987 bekannt, daß der im Anbot auf Abtretung des Gesellschaftsanteiles gewählte Begriff "gemeiner Wert" nicht im Sinne des Bewertungsgesetzes zu verstehen sei. Es handle sich um einen Begriff, der im Rahmen der freien Vertragsgestaltung nach bürgerlichem Recht gewählt worden sei. Bei der Wertermittlung sei auch zu berücksichtigen, daß B seinen Gesellschaftsanteil nur mit Zustimmung der Generalversammlung an einen Nichtgesellschafter hätte veräußern können.

Die Versicherungssumme von S 5 Millionen zur Abdeckung einer allfälligen Existenzgefährdung des B sei willkürlich gewählt worden und stehe in keinem Zusammenhang mit dem Wert des abgetretenen Gesellschaftsanteiles. Die Versicherung sei nie zum Tragen gekommen, weil B in der Lage gewesen sei, einen Klientenstock aufzubauen und wirtschaftlich zu nutzen.

In den Verwaltungsakten finden sich eidesstattliche Erklärungen des Dkfm. Gerhard N und des A, daß von ihrer Seite aus keinerlei Aktivitäten in Richtung Veräußerung eines Klientenstockes der C-GmbH entfaltet worden seien. Auch B bestätigte, daß für A keine Verpflichtung bestanden habe, Klienten der C-GmbH zum Wechsel ihres Mandates zu veranlassen.

Auch eine Reihe von Klienten, die in die Kanzlei des B gewechselt hatten, sagten übereinstimmend aus, daß sie diesen Entschluß aus eigenem und ohne Zutun bzw. Beeinflussung von dritter Seite gefaßt hätten.

In einem Schreiben vom 23. April 1987 teilte Dkfm. Gerhard N dem Finanzamt mit, daß seiner wirtschaftlichen Einschätzung nach der Wert der Gesellschaftsanteile an der C GmbH "null oder weniger" betragen habe. Das Unternehmen sei schwer verschuldet und "seit 10 Jahren insgesamt nicht gewinnbringend" gewesen. Daß er für den von Brigitte A erworbenen Gesellschaftsanteil S 2,5 Millionen bezahlt habe, sei darauf zurückzuführen, daß er darauf vertraut habe, "die Gesellschaft in Zukunft gewinnbringend zu führen".

In einer schriftlichen Zeugenaussage vom 7. Mai 1987 brachte B vor, er habe angeboten, die Umsätze aus den von ihm

betreuten eigenen Klienten in die Ermittlung des Wertes seines Gesellschaftsanteiles einzubeziehen. Er habe den "gemeinen Wert" so verstanden, daß er nach einem Beobachtungszeitraum Umsätze in der Höhe erzielen würde, die seinem Anteil an der C-GmbH entsprochen hätten. Dabei sei auch abzuwarten gewesen, welche negativen Auswirkungen die diskriminierende Berichterstattung in der Öffentlichkeit auf seine berufliche Entwicklung haben würde. Die Zahl der Klienten, die zu ihm gewechselt seien, bezifferte B mit 23. Diese Klienten hätten im Durchschnitt der Jahre 1980 bis 1982 Umsätze von rund S 3,012.000,-- jährlich gebracht.

Mit Bescheid vom 12. Juni 1987 wurden vom Finanzamt bestimmte Beweisanträge "gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgewiesen". In der Begründung wurde ausgesprochen, daß die zu beweisende Tatsache, daß die Klienten "aus eigenem Antrieb ohne jedwede Aufforderung von dritter Seite" in die Kanzlei des B gewechselt sind, "als richtig anerkannt" werde.

Wie bereits unter 1.2. ausgeführt wurde, nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer wieder auf. In den neu erlassenen Sachbescheiden wurde der Differenzbetrag zwischen dem für die Abtretung des Gesellschaftsanteiles bezahlten Kaufpreis von S 6.250,-- und dem tatsächlichen Anteilswert von S 5,208.250,--

(= S 5,202.000,--) als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt. Die bei der Kaufpreisgestaltung mitberücksichtigte, von der Gesellschaft mangels entsprechender Maßnahmen entschädigungslos geduldete Mitnahme von der Gesellschaft zuzurechnenden Klienten durch B müsse als ein - mit Wissen und Wollen der Gesellschaft - dieser entzogener Ertrag bzw. als Vermögensvorteil des Gesellschafters A angesehen werden, der dadurch einen Geschäftsanteil im Wert von rund S 5 Millionen zu Lasten der Gesellschaft um S 6.250,-- erworben habe. Für den damit angenommenen Wert der mitgenommenen Klientel spreche, daß der Aussage des B (jährlicher Umsatz ca. S 3 Millionen) als Beweismittel der Vorzug gegenüber der Aussage der Beschwerdeführerin zu geben sei, wonach der jährliche Umsatz nur S 574.500,-- bzw. (bei Berücksichtigung aller 24 Klienten) rund S 1,4 Millionen betragen habe.

In ihrer Berufung gegen diese Bescheide brachte die Beschwerdeführerin unter anderem vor, daß die Mitnahme von Klienten durch B bei der Kaufpreisfindung nie Gegenstand der Verhandlungen gewesen sei. Das freiwillige Abwandern von Klienten zu B könne A nicht als Entziehung von Wirtschaftsgütern zugerechnet werden. Es sei nicht erkennbar, welche Maßnahmen die C-GmbH ergreifen hätte können bzw. müssen, um das Abwandern der Klienten zu verhindern. Im übrigen sei der Gesellschaft kein Schaden erwachsen, weil das Abwandern von 16 Klienten (24 abzüglich jener 8 Klienten, die dem direkten Einflußbereich des B unterlagen) der gewöhnlichen Anzahl der Abgänge von Klienten entspreche. Von diesen Überlegungen abgesehen sei auf die Wertdifferenz zwischen dem jährlichen Umsatz der abgewanderten Klienten von S 574.500,-- und der vom Finanzamt angesetzten verdeckten Gewinnausschüttung von S 5,202.000,-- hinzuweisen, deren fiktiver Wert "jedenfalls rechtswidrig" sei.

Als Zeuge am 10. März 1988 einvernommen sagte B aus, A habe bei den Kaufpreisverhandlungen die Auffassung vertreten, daß als Abtretungspreis nur "das einbezahlte Nominale" in Betracht komme. Er (B) sei mit diesem Preis einverstanden gewesen, "wenn es ihm innerhalb des Beobachtungszeitraumes gelinge, einen Umsatz zu erzielen, der inetwa dem gemeinen Wert seines Anteiles entspricht". Dabei sei ihm eine Größenordnung von etwa S 5 Millionen vorgeschwebt. Mandanten, mit deren Abgang gerechnet werden konnte, seien im Rahmen der Verhandlungen nicht genannt worden. Zu ihm abgewandert seien schließlich nur jene Klienten, die ein persönliches Vertrauensverhältnis zu ihm entwickelt hätten, sowie jene, deren Gesellschafter er gewesen sei. Die ursprünglich vereinbarte Bemessung des Kaufpreises für einen Schiedsmann sei nur für den Fall vorgesehen gewesen, daß es zu keiner einvernehmlichen Lösung gekommen wäre.

In "die Verhandlungen zur Auseinandersetzung" sei auch seine freiwillige Abfertigung einbezogen worden. Die Möglichkeit, infolge Fehlens eines Konkurrenzverbotes Klienten für sich selbst zu gewinnen, habe seit seinem Eintritt in die C-GmbH bestanden und sei stets unbestritten gewesen.

In einer weiteren Zeugenaussage vom 6. Juni 1988 (die Niederschrift trägt offensichtlich irrtümlich das Datum:

6. Juni 1987) machte B jene Mitarbeiter der C-GmbH namhaft, die anläßlich seines Ausscheidens aus der Gesellschaft in seine Kanzlei gewechselt waren und denen die C-GmbH Abfertigungen bezahlt hatte.

Über Vorhalt der belangten Behörde teilte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 21. Juni 1988 u.a. mit, daß auch an andere Dienstnehmer der Gesellschaft (die nicht zu B gewechselt waren, sondern auf andere Weise ihr Dienstverhältnis beendet hatten) freiwillige Abfertigungen bezahlt worden seien.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vertrat der Berichterstatter unter anderem die Auffassung, daß bei Ermittlung des Ausmaßes der verdeckten Gewinnausschüttung auch die Umsätze mit jenen Klienten einbezogen werden müßten, die bereits vor dem Ausscheiden des B aus der C-GmbH Klienten des B gewesen seien. Dies deshalb, weil der mit dem Versicherungsvertrag verknüpfte Beobachtungszeitraum, innerhalb dessen die Umsatzentwicklung bei B maßgebend für ein allfälliges Eintreten des Versicherungsfalles sein sollte, die gesamte Umsatzentwicklung betroffen habe.

1.4. Die belangte Behörde gab der Berufung keine Folge und änderte die bekämpften erstinstanzlichen Bescheide insoweit zum Nachteil der Beschwerdeführerin ab, als sie der Ermittlung des Ausmaßes der verdeckten Gewinnausschüttung, die durch die Veräußerung des Gesellschaftsanteiles an A bewirkt worden sei, nicht nur den Wert der zu B abgewanderten Klienten (nunmehr mit S 5 Millionen angesetzt) zugrunde legte, sondern auch jene Abfertigungszahlungen, die die C-GmbH an B, seine Ehegattin und die zu B gewechselten Mitarbeiter der C-GmbH bezahlt hatte (= insgesamt S 1,651.403,--).

Gegen diese Entscheidung hat die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben. Dieser hat die Behandlung der Beschwerde mit Beschluß vom 28. Februar 1989, B 1662/88, abgelehnt und die Beschwerde antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten. Vor dem Verwaltungsgerichtshof werden in einer Beschwerdeergänzung Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde, Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

2.1. Die Beschwerdeführerin vertritt zunächst die Auffassung, daß die belangte Behörde zur Erlassung des angefochtenen Bescheides unzuständig gewesen sei. Durch eine besonders intensive Einflußnahme auf das erstinstanzliche Verfahren in Wahrnehmung des Weisungsrechtes sei der Beschwerdeführerin "der erstinstanzliche Richter" entzogen worden. Zu diesem Vorbringen genügt ein Hinweis auf 2.5.6. des hg. Erkenntnisses vom heutigen Tag, 90/13/0155, betreffend die Einkommensteuer des A (in der Folge kurz als Erkenntnis90/13/0155 bezeichnet), in dem ausgeführt wird, daß die Erteilung einer Weisung als bloß innerbehördlicher Vorgang Parteienrechte niemals beeinflussen kann. Es trifft auch nicht zu, daß jene Geschäftsabteilung der belangten Behörde, von der aus die Weisungen an die Abgabenbehörde erster Instanz ergangen sind, ident ist mit dem Berufungssenat, der als Organ der belangten Behörde den angefochtenen Bescheid erlassen hat. Die Berufungssenate werden gemäß § 270 BAO vom Präsidenten der Finanzlandesdirektion aus der Berufungskommission gebildet. Ihre Aufgabe besteht ausschließlich in der Entscheidung über bestimmte Berufungen (§ 260 Abs. 2 BAO). Ein Weisungsrecht im ERSTINSTANZLICHEN Verfahren kommt den Berufungssenaten nicht zu. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, der entscheidende Berufungssenat sei deswegen unrichtig zusammengesetzt gewesen, weil in der mündlichen Berufungsverhandlung zunächst Unklarheit darüber bestanden hatte, welche Bezeichnung er habe (Berufungssenat II oder Berufungssenat III) ist unzutreffend. Nicht ein allfälliger Irrtum über die rechtlich unerhebliche Bezeichnung eines Berufungssenates mit einer bestimmten Zahl, sondern seine gesetzmäßige Zusammensetzung durch den Präsidenten der Finanzlandesdirektion aus Mitgliedern der Berufungskommission ist maßgebend für seine Zuständigkeit zur Erlassung einer Berufungsentscheidung. Daß diese Zusammensetzung rechtswidrig gewesen wäre, wird von der Beschwerdeführerin nicht behauptet und ist auch für den Gerichtshof nicht erkennbar.

2.2. Die Beschwerdeführerin bestreitet ferner das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen. Insbesondere wird dabei auch in Abrede gestellt, daß die Vollmachten jener Klienten, die A nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin zusammen mit seiner Wirtschaftstreuhänder-Kanzlei an die C-GmbH abgetreten hat, als neu hervorgekommene Tatsache bzw. Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen sind. Die Vollmachten seien dem Finanzamt für Körperschaften bereits seit langer Zeit vorgelegen. Auch sei die C-GmbH auf Grund dieser Vollmachten viele Jahre lang beim Finanzamt eingeschritten und sei stets als Bevollmächtigte der Klienten anerkannt worden.

Die Beschwerdeführerin übersieht, daß nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, auf die die belangte Behörde zu Recht hingewiesen hat, das Hervorkommen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln stets aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen ist, das wieder aufgenommen werden soll (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 18.

September 1985, 85/13/0087, und vom 13. Mai 1986, 83/14/0089, 0094). Vollmachten, mit denen sich der Bevollmächtigte als zur Vertretung eines Klienten berechtigt der Abgabenbehörde gegenüber ausweist, können allein aus diesem Grund noch nicht als Tatsachen oder Beweismittel angesehen werden, die derselben Abgabenbehörde im ABGABENVERFAHREN DES BEVOLLMÄCHTIGTEN bereits bekannt waren.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, daß der Zeugenaussage des Betriebsprüfers Dr. H, der mit der Prüfung im Jahr 1985 betraut gewesen war, und der bestritten hatte, von den betreffenden Vollmachtsverhältnissen Kenntnis gehabt zu haben, weniger Beweiskraft beizumessen sei, als der Aussage des Günter K vom 11. März 1988 und der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 7. November 1986.

Dem ist entgegenzuhalten, daß Günter K zwar ausgesagt hat, das Substitutionsverhältnis zwischen A und der C-GmbH sei Gegenstand von Besprechungen gewesen; auf die Frage aber, ob die in Rede stehenden Vollmachten vorgelegt worden seien, hat er jedoch geantwortet: "Nach meinem Wissensstand nicht".

Ebenso ist im Schreiben der Beschwerdeführerin vom 7. November 1986 stets nur davon die Rede, daß der Abgabenbehörde das Substitutionsverhältnis bekanntgewesen sei; bezüglich der Vollmachten der Klienten wurde hingegen auch in diesem Schreiben lediglich auf die Steuerakten der Klienten verwiesen. Die Bedeutung des Hervorkommens der Vollmachten lag aber gerade darin, daß das bisher angenommene Substitutionsverhältnis in Zweifel zu ziehen war. Es ist nämlich keineswegs üblich, daß zwar der Substitut, nicht aber der "Erstbevollmächtigte" über eine Vollmacht verfügt. In Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens war dieser Umstand durchaus geeignet, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen (§ 303 Abs. 1 BAO). Für diese Beurteilung sind insbesondere folgende Fakten von Bedeutung:

a) Die Beschwerdeführerin hat wiederholt vorgebracht, daß es A nach Übernahme seiner politischen Funktion als Bundesminister für Finanzen aus dem Gesichtspunkt der Unvereinbarkeit angebracht erschien, die steuerliche Vertretung seiner Klientel nach außen hin nicht mehr ausschließlich persönlich in seiner Kanzlei durchzuführen. Aus diesem Grund sei die C-GmbH gegründet worden, in die der Großteil der Klientel eingebracht worden sei.

b) Unbestritten ist, daß die Klienten K und G ursprünglich solche des Witwenfortbetriebes der Julia A gewesen sind.

c) Mit Übergabe- und Leibrentenvertrag abgeschlossen zwischen Julia A und der C-GmbH wurde mit Wirkung vom 1. November 1970 vereinbart, daß der "am 1. November 1970 vorhandene Klientenstock" des Witwenfortbetriebes an die C-GmbH übergeben werde. In dem Vertrag kommt nicht zum Ausdruck, daß einige der Klienten, nämlich die Klienten K und G, nicht an die C-GmbH übertragen, sondern Klienten des A wurden.

d) Die Kanzlei des A wurde vom Kanzleivertreter Prof. Dr. Franz J geführt. Außer ihm war in der Kanzlei nur noch Luise D halbtags beschäftigt, die diese Tätigkeit erst 1972 aufgenommen hatte. Sowohl Prof. Dr. Franz J als auch Luise D sagten als Zeugen einvernommen aus, vom Substitutionsverhältnis nichts gewußt zu haben.

Prof. Dr. Franz J betonte, für die Klienten K, G und R "nie Leistungen erbracht zu haben". Seine Arbeitsleistung in der Kanzlei des A haben einen halben bis einen ganzen Tag im Jahr ausgemacht; die Tätigkeit sei unentgeltlich erbracht worden.

e) Die C-GmbH hat die Klienten K, G und R viele Jahre lang vor der Abgabenbehörde so vertreten, wie dies üblicherweise der Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhänders entspricht. Angefangen von Fristverlängerungsansuchen für das Einreichen der Abgabenerklärungen bis zur Einbringung allenfalls erforderlicher Berufungen gegen Abgabenbescheide hat die C-GmbH alle Aufgaben eines Wirtschaftstreuhänders wahrgenommen. Es wurde weder behauptet noch finden sich in den Verwaltungsakten Anhaltspunkte dafür, daß A oder sein Kanzleivertreter Prof. Dr. Franz J der C-GmbH laufend oder auch nur fallweise konkrete Weisungen betreffend die von ihr vorzunehmenden Vertreterhandlungen erteilt hätten.

f) Der Aussage des Dr. M (Vertreter des Klienten K) ist zu entnehmen, daß zwischen Auftragsverhältnis und Vollmachtsverhältnis nicht unterschieden wurde ("Ich war der Auffassung, daß unter Auftrag die Vollmachtserteilung gemeint sein ..."). Auch für den Gerichtshof ist es notorisch, daß in der Öffentlichkeit eine steuerliche Vertretung durch die C-GmbH einer solchen durch A vielfach gleichgehalten wurde. Unter diesem Gesichtspunkt verlieren die Aussagen der Klienten K,

G und R bzw. die ihrer Vertreter insofern an Gewicht, als sie durchaus der Meinung sein konnten, ihre steuerliche Vertretung durch die von ihnen bevollmächtigte C-GmbH sei einer Vertretung durch A gleichzuhalten.

g) Es mag zutreffen, daß die Besonderheiten des Beschwerdefalles (Rücksichtnahme auf das Ministeramt des A einerseits und Absicherung seiner Berufsbefugnis als Wirtschaftstreuhänder andererseits) ein sowohl seinem Ausmaß als auch seiner Dauer nach ungewöhnliches Substitutionsverhältnis denkbar machten. Ein solches Verhältnis hätte aber, um steuerliche Anerkennung finden zu können, durch klare und widerspruchsfreie Abmachungen zum Ausdruck kommen müssen. Dies nicht zuletzt mit Rücksicht auf die ständige hg. Rechtsprechung zur steuerlichen Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, die gleichermaßen für die Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern Bedeutung hat (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 1980, 2427, 2508/79). Abrechnungen und Honorarnoten allein genügten diesen Anforderungen im Beschwerdefall jedenfalls nicht.

Da somit ein, in seiner Auswirkung schwerwiegender Wiederaufnahmsgrund vorlag (vgl. auch die Ausführungen unten zu 2.3.), erübrigt sich ein Eingehen auf allfällige weitere Wiederaufnahmsgründe; die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

2.3. Veräußerung der Kanzlei des A an die C-GmbH:

Die Gründe dafür, daß die belangte Behörde auf Grund schlüssiger Beweiswürdigung und ohne gegen Denkgesetze zu verstoßen, zu der Feststellung gelangen konnte, daß dem von der C-GmbH an A bezahlten Kaufpreis von S 5,000.000,-- kein übertragbarer wirtschaftlicher Wert, insbesondere kein übertragbarer Klientenstock, gegenübersand, ergeben sich zum Teil bereits aus dem unter 2.2. Gesagten. Im übrigen verweist der Gerichtshof auf seine umfangreichenden Ausführungen im Erkenntnis 90/13/0155 unter dem do. Pkt. 5. Daraus ergibt sich, daß die Beschwerde auch in diesem Punkt unbegründet ist.

2.4. Abtretung des Gesellschaftsanteiles von B an A:

Soweit die belangte Behörde das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung damit begründet hat, daß B entschädigungslos einen Teil der Klientel der C-GmbH "mitnehmen" habe können, und daß auf diese Weise Vermögenswerte der C-GmbH als Gegenleistung für den Erwerb des Gesellschaftsanteiles durch A herangezogen worden seien, verweist der Gerichtshof abermals auf seine Ausführungen im Erkenntnis 90/13/0155, und zwar unter dem do. Pkt. 6.1., wo er in dieser Vorgangsweise der belangten Behörde eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des dort angefochtenen Bescheides festgestellt hat. Soweit aber die belangte Behörde eine zusätzliche Komponente für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung darin erblickt hat, daß von der C-GmbH an B, seine Ehegattin und an weitere Dienstnehmer der C-GmbH, die B bei seinem Ausscheiden gefolgt sind, Abfertigungen bezahlt hat, worin ebenfalls eine Gegenleistung für den Erwerb des Gesellschaftsanteiles durch A zu erblicken sei, ist folgendes zu sagen:

Abfertigungen sind Zahlungen des Dienstgebers an seine Dienstnehmer, die rechtlich und wirtschaftlich als Entgelt für die von den Dienstnehmern im Rahmen ihres Dienstverhältnisses erbrachten Leistungen anzusehen sind. Sie sind Gegenstand eines Leistungsaustausches zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer. Eine der Voraussetzungen dafür, dem Gedankengang der belangten Behörde folgen zu können, ist, daß die streitgegenständlichen, von der C-GmbH an ihre Dienstnehmer bezahlten Abfertigungen nicht Entgelt für erbrachte Dienstnehmerleistungen waren, sondern zur Gänze Leistungen an B darstellten, die ausschließlich als Entgelt für den von ihm an A abgetretenen Gesellschaftsanteil gedacht waren. Um eine im Wirtschaftsleben allgemein übliche Vorgangsweise derart umzudeuten, müssen gewichtige Gründe vorliegen. Vermutungen und Möglichkeiten können zwar maßgebend dafür sein, einen vom Abgabepflichtigen dargestellten Sachverhalt danach zu untersuchen, ob sein tatsächlicher wirtschaftlicher Gehalt nicht in Wahrheit ein anderer ist als vorgegeben. Ergebnis einer solchen Untersuchung muß aber stets ein als erwiesen anzunehmender und nicht bloß ein von Mutmaßungen getragener Sachverhalt sein. Dabei sind alle Umstände des Einzelfalles sorgfältig zu prüfen und einer schlüssigen Beweiswürdigung zu unterziehen. Dies hat die belangte Behörde nicht getan:

Sie begründet ihre Deutung der Abfertigungen als Leistungsentgelt für die Übertragung des Gesellschaftsanteiles damit, daß sowohl B als auch A wiederholt zum Ausdruck gebracht hätten, die bezahlten Abfertigungen bzw. die Tatsache der Mitnahme qualifizierter Mitarbeiter der C-GmbH hätten für B "einen Wert dargestellt" und seien "kaufpreisbeeinflussend" berücksichtigt worden (S. 213 des angefochtenen Bescheides).

Die belangte Behörde übersieht, daß nicht alle Umstände, die geeignet sind, die Höhe eines Kaufpreises zu BEEINFLUSSEN, bereits dazu führen, daß anstelle des letztlich zwischen den Vertragspartnern "ausgehandelten" Preises ein anderer (höherer) Preis anzusetzen ist. Vielmehr müssen die Beweggründe, die für eine Kaufpreisgestaltung maßgebend sind, im Einzelfall danach untersucht werden, ob sie die Annahme rechtfertigen, daß

der Käufer dem Verkäufer neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag noch weitere geldwerte Leistungen schuldet. An solchen schlüssig begründeten Feststellungen mangelt es im angefochtenen Bescheid. Insbesondere hat sich die belangte Behörde mit den von A und B übereinstimmend vorgebrachten Beweggründen für die Anteilsveräußerung und die Kaufpreisgestaltung nicht auseinandergesetzt. Als Beweggrund für A war im Verwaltungsverfahren wiederholt betont worden, daß A durch eine "verzerrte Berichterstattung" in den Medien über Aktivitäten des B außerhalb der C-GmbH politischer Schaden erwachsen sei, der entscheidend dafür war, sich vom Gesellschafter B zu trennen. Auch wurde von A der Umstand hervorgehoben, daß er in der Folge den von B erworbenen Gesellschaftsanteil zum Nominale an Dkfm. Gerhard N und Günter K weiter übertragen habe. Die belangte Behörde hat dem nur entgegengesetzt, daß der erworbene Gesellschaftsanteil an der C-GmbH nicht vergleichbar gewesen sei mit den weiter übertragenen Gesellschaftsanteilen, weil zwischenzeitig eine Änderung der Unternehmensstruktur (Aufspaltung in zwei Gesellschaften, von denen eine eine KG war) erfolgt sei. Dieses Argument überzeugt schon deswegen nicht, weil die belangte Behörde selbst davon ausgeht, daß für den Wert eines Wirtschaftstreuhänder-Unternehmens der wirtschaftliche Wert seiner Klientel von überragender Bedeutung ist. Dieser Wert wird aber durch eine Änderung der Unternehmensstruktur in der Regel nicht oder zumindest nicht wesentlich verändert. Daß A unter den aufgezeigten Aspekten nicht gewillt war, für den Gesellschaftsanteil mehr zu bezahlen, als B seinerzeit dafür aufgewendet hatte, weil dieser für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der C-GmbH ohnedies ausreichend entlohnt worden sei, wurde von A und B widerspruchsfrei vorgebracht. Dem Interesse des A stand das behauptete Interesse des B gegenüber, durch sein Ausscheiden aus der C-GmbH keinen wirtschaftlichen Nachteil zu erleiden.

Wenn bei einer derartigen Interessenlage alle wirtschaftlichen Vorteile, die mit einem Ausscheiden des B aus der C-GmbH für diesen verbunden bzw. zu erwarten waren, in die Kaufpreisverhandlungen miteinbezogen wurden, rechtfertigt dies für sich allein noch nicht den Schluß, daß alle wirtschaftlichen Nachteile, die der C-GmbH infolge des Ausscheidens des B erwuchsen, Teile des Kaufpreises für den Gesellschaftsanteil darstellten.

Dazu kommt noch folgende Überlegung:

Die betrieblichen Gründe, die einen Dienstgeber dazu veranlassen, einem ausscheidenden Dienstnehmer eine Abfertigung zu bezahlen, können unterschiedlicher Art sein. Neben der Erfüllung gesetzlicher, kollektivvertraglicher oder einzelvertraglicher Verpflichtungen können hiefür auch die Anerkennung besonderer Verdienste oder (umgekehrt) das Bestreben, den Dienstnehmer zu einer einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisse im Interesse des Dienstgebers zu bewegen, maßgebend sein. Für beide der letztgenannten Motive bot der im Verwaltungsverfahren ermittelte Sachverhalt Anhaltspunkte. Als besondere Leistung des B wurde von der Abgabenbehörde selbst festgehalten, daß dieser als alleiniger Geschäftsführer der C-GmbH deren Umsätze in der Zeit von 1973 bis 1980 von S 4,2 Millionen auf ca. S 33 Millionen (S. 70 des angefochtenen Bescheides) erweitern konnte. Andererseits war es naheliegend, in der von A erwähnten, in der Öffentlichkeit geführten Diskussion über Aktivitäten des B außerhalb der C-GmbH einen Grund dafür zu erblicken, daß die C-GmbH aus betrieblichen Gründen an einer einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses mit B interessiert sein konnte.

Weiters wäre durch Einvernahme der zu B gewechselten Mitarbeiter und durch gezielte Fragen an die Geschäftsführung der C-GmbH zu erheben gewesen, ob die Abfertigungen tatsächlich, wie von der belangten Behörde vermutet, nicht als Entgelt für in der Vergangenheit geleistete Dienste und damit aus betrieblichen Gründen bezahlt wurden, sondern gleichsam als Anreiz dafür, um mit B "mitzuziehen".

Ohne die aufgezeigten Beweise aufzunehmen und ohne schlüssige Begründung dafür, daß im Beschwerdefall andere als die im Wirtschaftsleben üblichen Gründe für die Bezahlung von Abfertigungen an Dienstnehmer maßgebend waren, konnte die belangte Behörde den von ihr unterstellten Sachverhalt nicht als erwiesen annehmen.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, daß die Ermittlung des Ausmaßes der verdeckten Gewinnausschüttung auch auf dem Boden der Begründung des angefochtenen Bescheides unrichtig war. Wurden nämlich die Abfertigungen nicht aus betrieblichen Gründen bezahlt, so wäre der gesamte diesbezügliche Aufwand gewinnerhöhend als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen gewesen und nicht bloß der Differenzbetrag zwischen bezahlten Abfertigungen und der hiefür bereits in den Vorjahren gebildeten Rückstellung. Eine erfolgsneutrale Verwendung von erfolgswirksam gebildeten Rückstellungen für einen nichtbetrieblichen veranlaßten Aufwand kommt nämlich nicht in Betracht.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit in diesem Punkt als rechtswidrig. Da die unter 2.4. mit Bezugnahme auf das Erkenntnis 90/13/0155 aufgezeigte inhaltliche Rechtswidrigkeit gegenüber der oben dargestellten Rechtswidrigkeit

infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften prävaliert, war der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Abgabenfestsetzungen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, wobei von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden konnte, weil die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten ließ.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide war hingegen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991; die vom Beschwerdeführer im Verlaufe des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wiederholt erstatteten Schriftsätze erachtete der Verwaltungsgerichtshof zur Rechtsverfolgung ebensowenig erforderlich wie die dazu angeschlossenen Beilagen, weshalb die dafür entrichteten Stempelgebühren nicht zugesprochen werden konnten.

Schlagworte

Organisationsrecht Diverses Weisung Aufsicht VwRallg5/4

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1989130082.X00

Im RIS seit

11.07.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at