

TE Vwgh Erkenntnis 1992/2/20 86/13/0187

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 20.02.1992

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §1343;
ABGB §983;
BAO §119 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §209 Abs3 idF 1980/151;
BAO §4;
EStG 1972 §27 Abs1 Z2;
HGB §335;
VwRallg;

Beachte

Siehe: 86/13/0186 E 20. Februar 1992 86/13/0196 E 20. Februar 1992

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des HE und der FE in W, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 8. Oktober 1986, Zl. 6/3-3599/10/85, betreffend Einkommensteuer 1968 bis 1972 sowie Vermögensteuer ab dem 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1975, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid Einkommensteuer 1968 bis 1970 und Vermögensteuer zum 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1971 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben; im übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 11.720,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer HE (im folgenden nur noch "Beschwerdeführer" genannt) betrieb während der Streitjahre in der Rechtsform eines Einzelunternehmens einen Autoreifenhandel. Im Zuge einer für die Jahre 1968 bis 1975 durchgeführten Betriebsprüfung urteilte der Prüfer Fremdmittel, die in der Bilanz des Beschwerdeführers als stille Beteiligung der V-AG ausgewiesen waren, als Eigenkapital und versagte dementsprechend auch den als Betriebsausgaben geltend gemachten Gewinnanteilen der V-AG die steuerliche Anerkennung. Zur Begründung verwies er auf eine "Anlage 1", in der das Ergebnis abgabenrechtlicher Ermittlungen wie folgt festgehalten war:

Die V-AG (eine schweizerische Gesellschaft) sei am 5. September 1961 gegründet worden und habe sich mit Vertrag vom 9. September 1961 als echte stille Gesellschafterin am Einzelunternehmen des Beschwerdeführers beteiligt. Die V-AG verfüge über keinen eigenen Telefonanschluß. Laut Mitteilung des Bundesamtes für Finanzen (Informationszentrale für Auslandsbeziehungen, BRD) beschäftige die V-AG keine Dienstnehmer und unterhalte keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Bezüglich der Herkunft der Mittel, die die V-AG als stille Gesellschafterin dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zur Verfügung gestellt haben soll, seien einander widersprechende Auskünfte erteilt worden. Der Steuerberater des Beschwerdeführers (eine Steuerberatungsgesellschaft) habe mit Vorhaltsbeantwortung vom 12. Oktober 1981 erklärt, "soweit uns bekannt ist, hat sich die V-AG die zur Verfügung gestellten Mittel auf dem Schweizer Kapitalmarkt beschafft".

Über weiteren Vorhalt, dies sei unglaublich, weil "Domizilfirmen auf dem Kapitalmarkt nicht auftreten können", habe der Steuerberater geantwortet, es sei nicht wesentlich, woher die Mittel stammten, es sei denn, man wolle unterstellen, daß sie dem Beschwerdeführer selbst zuzurechnen seien. Dies könne jedoch ausgeschlossen werden.

Ein weiterer Vorhalt sei am 19. April 1982 damit beantwortet worden, daß ein Nachweis über die Herkunft der Mittel der V-AG nicht erbracht werden könne. Dr. G (ein Schweizer Rechtsanwalt, in der Beschwerde als Notar bezeichnet) habe in seiner Eigenschaft als Verwaltungsrat der V-AG mitgeteilt, er könne diesbezüglich im Hinblick auf Art. 273 des Schweizerischen Strafgesetzbuches keine Auskünfte erteilen. In einem früheren Schreiben vom 6. November 1968 habe Dr. G jedoch im Zusammenhang mit der steuerlichen Erfassung der V-AG in Österreich erklärt, die Mittel der V-AG stammten aus Darlehensaufnahmen. Diesem Schreiben sei auch eine Tabelle über Beteiligungshöhe und Darlehensaufnahme angeschlossen gewesen. Auf Art. 273 des Schweizerischen Strafgesetzbuches habe sich Dr. G damals nicht berufen.

In einem Schreiben vom 3. Mai 1968 habe der Steuerberater des Beschwerdeführers mitgeteilt, daß er durch Einsichtnahme in die Berichte der IT-AG, Basel, festgestellt habe, daß die V-AG zum Erwerb ihrer stillen Beteiligung am Unternehmen des Beschwerdeführers ein Darlehen von sfrs 1,009.000,-- aufgenommen habe.

Es erscheine nicht ganz verständlich, daß der Steuerberater des Beschwerdeführers "im Jahr 1968 ein Wissen besessen hat, dies aber in den Jahren 1981 bis 1982 ... nicht mehr vorhanden gewesen sein soll".

Einer Berufungsentscheidung vom 17. Februar 1970 (offensichtlich die V-AG betreffend) sei zu entnehmen, daß die V-AG nicht bereit gewesen sei, durch Vorlage stichhaltiger Beweismittel die Finanzierung ihrer stillen Beteiligung im Wege von Darlehen nachzuweisen und so an der Wahrheitsfindung mitzuwirken. Es könne daher davon ausgegangen werden, daß die behaupteten Tatsachen nicht zuträfen. An diese Berufungsentscheidung sei die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 116 Abs. 1 BAO im Verfahren betreffend den Beschwerdeführer gebunden.

Im Steuerakt der V-AG liege eine Vollmacht auf, die der Beschwerdeführer für die V-AG seinem Steuerberater (seiner Steuerberatungsgesellschaft) erteilt habe. Dies zeige, daß der Beschwerdeführer zur Vertretung der V-AG befugt sei.

Da der Beschwerdeführer und die V-AG vom selben Steuerberater vertreten werden, müsse die Aussage des Steuerberaters in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. September 1981, wonach ihm nicht bekannt sei, in welchem Geschäftszweig die V-AG tätig sei, als "eklatante Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) sowie der Auskunftspflicht (§ 143 BAO) angesehen werden".

Das Ersuchen der Abgabenbehörde, den Gesellschaftsvertrag zur Einsichtnahme vorzulegen, sei mit der Erklärung beantwortet worden, daß kein schriftlicher Vertrag existiere. Der Vorhaltsbeantwortung vom 25. November 1981 sei dessen ungeachtet eine Ausfertigung des angeblich gar nicht existierenden Vertrages angeschlossen worden. Dies

zeige, daß der Beschwerdeführer an einer Verschleierung der Wahrheit interessiert sei.

Der V-AG seien auch keine entsprechenden Sicherheiten geboten worden. Eine dem Prüfer vorgelegte Pfandbestellungsverpflichtung vom 18. September 1975 weise keine notariell beglaubigte Unterschrift des bücherlich Verfügenden auf und sei daher nicht einverleibungsfähig. Angesichts der Höhe der Verbindlichkeit (mehr als 30 Millionen S) würde es den üblichen Gepflogenheiten im Geschäftsverkehr entsprechen, sich entsprechend abzusichern. Zweifel an der Ernsthaftigkeit des Sicherungsgeschäftes rechtfertigten die Annahme, daß auch das zugrundeliegende Geschäft in Wahrheit nur ein Scheingeschäft sei.

Gegen die Anerkennung der Vertragsgestaltung spreche schließlich auch deren Unwirtschaftlichkeit aus der Sicht des Beschwerdeführers. Dies zeige die nachstehende Übersicht:

Zeitraum geleistete Gewinnbe- Gewinnanteil

Einlage teiligung

in Prozent

1961-1966	S 7,191.600,--	25 %	S 2,931.210,--
1967-1970	S 14,991.600,--	37,5 %	S 13,134.771,--
1971-1975	S 30,000.000,--	45 %	S 5,060.920,--

Im Jahr 1975 sei die stille Beteiligung in ein Darlehen umgewandelt worden. Gleichzeitig habe der Beschwerdeführer sein Einzelunternehmen in eine Kommanditgesellschaft eingebracht. An Darlehenszinsen seien geleistet worden:

1976	S 2,400.000,--
1977	S 2,400.000,--
1978	S 1,000.000,--
1979	S 2,424.958,80
1980	S 1,774.948,93.

Dadurch sei bewirkt worden, daß die V-AG an den nachfolgenden Verlusten des Beschwerdeführers nicht beteiligt worden sei und daß die Möglichkeit bestanden habe, "trotz hoher Verluste weiterhin wesentliche liquide Mittel an die V-AG zu zahlen".

Bedenke man, daß die Gewinnbeteiligung der V-AG im Jahr 1966 bei dieser zu einer Verzinsung des Eigenkapitals von rund 19 % geführt habe und daß dennoch gerade zu diesem Zeitpunkt eine Erhöhung der Vermögenseinlage erfolgt sei, was in den Folgejahren eine "Zinsenbelastung" des Beschwerdeführers von bis zu 26,3 % bewirkt habe, so könne vernünftiger Weise nicht eingesehen werden, weshalb der Beschwerdeführer sein Unternehmen nicht mit Hilfe eines für ihn wesentlich günstigeren Hypothekarkredites finanziert habe, zumal er in der Lage gewesen wäre, das Vertragsverhältnis zur V-AG unter Einhaltung einer bloß 6-monatigen Kündigungsfrist aufzukündigen.

Aus all diesen Gründen sei davon auszugehen, daß es sich bei den angeblich zur Verfügung gestellten Fremdmitteln in Wahrheit um Eigenkapital des Beschwerdeführers gehandelt habe. Was die Verjährung betreffe, so sei von der 10-jährigen Frist gemäß § 207 Abs. 2 BAO auszugehen. Dabei sei auf erfolgte Unterbrechungshandlungen Bedacht zu nehmen gewesen.

Der Verdacht des Prüfers, daß es sich bei der Vertragsgestaltung zwischen dem Beschwerdeführer und der V-AG um ein Scheingeschäft gehandelt habe, führte zu devisenrechtlichen Erhebungen, die im Auftrag des Direktoriums der Oesterreichischen Nationalbank vorgenommen wurden. Diese Erhebungen ergaben im wesentlichen folgende zusätzliche Fakten:

Der bei Umwandlung der stillen Beteiligung in ein Darlehen vereinbarte Tilgungsplan (20 gleich hohe Halbjahresraten) sei nicht zum Tragen gekommen. Vielmehr habe der Beschwerdeführer die Kapitalrückzahlung von insgesamt S 30 Millionen vor allem ab dem Geschäftsjahr 1981/1982 in einer Weise forciert, daß sie mit Ende November 1982 abgeschlossen gewesen sei. Dabei sei die Prüfungsstelle der Oesterreichischen Nationalbank zunächst der Meinung gewesen, es handle sich um eine Rückzahlungsverpflichtung in österreichischer Währung. Erst später sei hervorgekommen, daß die Rückzahlungsverpflichtung auf sfrs, und zwar auf sfrs 5 Millionen gelautet habe.

Mit Rücksicht auf den zwischenzeitig geänderten Devisenmittelkurs entspreche die Rückzahlung von S 30 Millionen jedoch nur einen Betrag von sfrs 3,655.230,--. Daraus folge, daß die V-AG "für tatsächlich aufgewendete sfrs 5 Millionen um rund sfrs 1,344.770,-- weniger zurück erhalten hat". Berücksichtige man diesen Umstand, so sei festzustellen, daß die V-AG aus ihrer Kapitalveranlagung im Unternehmen des Beschwerdeführers in Laufe von 21 Jahren "bloß Erträge in der Höhe von netto rund sfrs 2,947.800,-- erzielt hatte".

Der Beschwerdeführer habe den Prüfern der Oesterreichischen Nationalbank mitgeteilt, daß die von der V-AG zur Verfügung gestellten finanziellen Mittel von einem Amerikaner namens James H. stammten. Von diesem James H. existiere eine schriftliche Erklärung, in der er unter anderem die volle Kapitalrückzahlung zusätzlich vereinbarter Zinsen bestätige. Da in diesem Schreiben von sfrs 5 Millionen und nicht von S 30 Millionen die Rede sei, erscheine die Bestätigung "nicht verständlich". Es sei auch die Frage zu stellen, ob tatsächlich die vereinbarten laufenden Zinsen in voller Höhe bezahlt worden seien. Während nämlich die vereinbarten Zinsen rund sfrs 2,533.665,-- betragen hätten, seien vom Beschwerdeführer nur rund sfrs 1,892.100,-- überwiesen worden.

Über Vorhalt habe der Beschwerdeführer bzw. dessen Steuerberater den Prüfern der Oesterreichischen Nationalbank mitgeteilt, daß zwischen dem Beschwerdeführer und der V-AG Einvernehmen darüber bestanden habe, daß der (seinerzeit) mit einem Wechselkurs von 1:6 auf S 30 Millionen umgerechnete Betrag von sfrs 5 Millionen nur in Höhe des umgerechneten Schillingbetrages zurückzuzahlen gewesen sei. Dieser Betrag sei auch die Grundlage für die Zinsenberechnung gewesen.

Verlangte Beweismittel für dieses Vorbringen (Jahresabschlüsse der V-AG und Abrechnungen mit James H.) seien nicht beigebracht worden. Der von der Abgabenbehörde geäußerte Verdacht, daß die angeblich dem Beschwerdeführer von der V-AG zur Verfügung gestellten finanziellen Mittel in Wahrheit Eigenmittel des Beschwerdeführers gewesen seien, über die dieser im Ausland verfügt habe, sei daher "nicht einfach von der Hand zu weisen". Das Ermittlungsergebnis rechtfertige es jedoch nicht, Strafanzeige wegen allfälliger Vergehen gegen devisengesetzliche Bestimmungen zu erstatte.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung, die - soweit sie mit dem angefochtenen Bescheid erledigt wurde - folgende Bescheide betrifft:

Einkommensteuer 1968 bis 1972 sowie Vermögensteuer zum 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1975 einschließlich der Wiederaufnahme aller dieser Verfahren.

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren wurde vom Beschwerdeführer eingewendet, daß keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien, weil dem Finanzamt die Rechtsbeziehungen des Beschwerdeführers mit der V-AG bekannt gewesen seien. Die nunmehr vorgenommene "anders lautende rechtliche Beurteilung" sei kein Wiederaufnahmsgrund. Außerdem sei hinsichtlich aller vorgeschriebenen Abgaben bereits Verjährung eingetreten. Die betreffenden Erstbescheide seien vor dem 31. Dezember 1976 rechtskräftig geworden. Der Prüfungsauftrag stamme vom 4. November 1982. Die 5-jährige Verjährungsfrist sei zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen gewesen. Das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung, bei der eine 10-jährige Verjährungsfrist zum Tragen komme, werde entschieden bestritten und sei von der Abgabenbehörde nicht nachgewiesen worden.

Bei der V-AG handle es sich nicht um eine "Scheinfirma", sondern um eine im Schweizer Registerbuch eingetragene Aktiengesellschaft. Gegenstand des Unternehmens sei "Beteiligungen und Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung sowie Durchführung von Handelsgeschäften".

Die wirtschaftlichen Hintergründe für die Aufnahme der V-AG als stillen Gesellschafter in das Unternehmen des Beschwerdeführers hätten einerseits im Bestreben bestanden, zahlreiche Investitionsvorhaben günstig zu finanzieren, und andererseits sei die "F-Fabrik" interessiert gewesen, für ihre Erzeugnisse einen Großabnehmer zu finden, der auch im Wege einer Beteiligung entsprechend beeinflußt werden könnte. Die Form der stillen Beteiligung sei gewählt worden, weil es zur "Wirtschaftspolitik" der Firma F gehört habe, daß nur von Betrieben gekauft wird, "die in der überwiegenden Mehrheit F-zugehörig waren".

Es sei von Anfang an klar gewesen, daß die Beteiligung mit der fixen Kursrelation 1 sfrs = öS 6,-- erfolgte. Als Sicherheit habe im Hinblick auf die wirtschaftliche Kontroll- und Einflußnahmemöglichkeit die Verpfändungserklärung des Beschwerdeführers genügt; die grünbücherliche Einverleibung eines Pfandrechtes sei nicht erforderlich gewesen. Die

Umwandlung der stillen Beteiligung in ein Darlehen sei mit Rücksicht auf den schlechten Beteiligungsertrag erfolgt. Die V-AG habe auf Rückzahlung ihrer Einlage gedrängt, was jedoch mangels entsprechender Liquidität des Beschwerdeführers nicht sofort möglich gewesen sei. Deswegen sei die Beteiligung in ein Darlehen umgewandelt worden.

Der Darlehenszinsfuß von zunächst 8 % und später 6 % sei als äußerst günstig zu bezeichnen. Auch die vorhergehende "Verzinsung" der Einlage als stiller Gesellschafter könne mit durchschnittlich 8,8 % nicht als unangemessen bezeichnet werden.

Was die Frage nach der Herkunft der finanziellen Mittel der V-AG betreffe, werde auf die Schweizer Rechtsordnung verwiesen, die es den Vertretern von Schweizer Kapitalgesellschaften verbiete, ihre Geschäftsunterlagen offenzulegen. Zur Vertretungsvollmacht der V-AG sei zu sagen, daß der Beschwerdeführer zunächst als inländischer Zustellbevollmächtigter der V-AG tätig geworden sei und diese Vollmacht an die Steuerberatungsgesellschaft weitergegeben habe. Im übrigen werde auf die ausführliche Stellungnahme der Steuerberatungsgesellschaft vom 4. Februar 1983 verwiesen.

Dieser Stellungnahme können folgende weitere Sachverhaltselemente und Argumente entnommen werden:

Es sei weder unüblich noch ungewöhnlich, daß Beteiligungsgesellschaften ihren Sitz in einer Anwalts-, Notariats- oder Treuhandkanzlei haben und folglich über keinen eigenen Telefonanschluß verfügen. In aller Regel hätten solche Gesellschaften auch keine Arbeitnehmer.

Die V-AG werde in der Schweiz hinsichtlich der Wehrsteuer und der Kantonalen Steuern erfaßt und veranlagt. (Diese Information erfolgte unter Angabe der Registernummer).

Der Behauptung des Betriebsprüfers, die Umwandlung der stillen Beteiligung in ein Darlehen sei erfolgt, um auch in Verlustjahren wesentliche liquide Mittel an die V-AG bezahlen zu können, sei entgegenzuhalten, daß für die Umwandlung der Wunsch der V-AG maßgebend gewesen sei, mit Rücksicht auf die eingetretene Ertragslosigkeit der stillen Beteiligung "nach einer anderen Lösung" zu suchen.

Der Verwaltungsrat der V-AG Dr. G sei auch Verwaltungsrat bei der F-Fabrik gewesen. Diese habe zu 20 % der Unternehmensgruppe F (USA) und zu 80 % einer Schweizer Gruppe gehört. Die stille Beteiligung der V-AG am Unternehmen des Beschwerdeführers sei eng verknüpft gewesen mit der Verpflichtung des Beschwerdeführers, 80 bis 90 % des gesamten Reifenimportes von der F-Fabrik zu beziehen.

Es sei unerfindlich, aus welchen Gründen die jahrelang (auch von vorangegangenen Betriebsprüfern) anerkannte Vertragsgestaltung erstmalig für den Zeitraum 1978 bis 1980 in Zweifel gezogen werde. (Die streitgegenständliche Prüfung der Jahre 1968 bis 1975 war eine rückwirkende Folge der für die Jahre 1978 bis 1980 getroffenen Prüfungsfeststellungen, die nicht unmittelbar Gegenstand dieses verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind). Sollte die V-AG dem Verlangen des Betriebsprüfers nach weiteren Angaben nicht nachgekommen sein, so könne darin keine Verletzung der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers erblickt werden.

In einer Niederschrift vom 27. März 1984 erklärten Vertreter der Steuerberatungsgesellschaft des Beschwerdeführers, es sei aktenkundig, daß die V-AG die Vorlage von Bilanzen und Geschäftsberichten betreffend das Unternehmen des Beschwerdeführers verlangt habe und daß hiezu "kritisch" Stellung genommen worden sei. Diese Einflußnahme der V-AG habe sich auf den Zeitraum beschränkt, in dem die F-Fabrik in der Schweiz bestanden habe. Sämtliche Geschäftsvorgänge betreffend die V-AG seien von der Österreichischen Nationalbank genehmigt worden.

Der Betriebsprüfer gab zu der Berufung des Beschwerdeführers eine Stellungnahme ab. Als Wiederaufnahmsgründe seien folgende Umstände bzw. Informationen zu werten:

- a) die Mitteilung des Bundesamtes für Finanzen, BRD, wonach die V-AG eine "reine Domizilfirma" sei und keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalte;
- b) die Kenntnis davon, daß die V-AG über keinen eigenen Telefonanschluß verfügt und keine Arbeitnehmer beschäftigt habe;
- c) die Feststellungen im Prüfungsbericht der Österreichischen Nationalbank;
- d) der Steuerakt der V-AG, wodurch Widersprüche in der Frage der Herkunft der liquiden Mittel der V-AG zutage getreten seien;

- e) die vom Beschwerdeführer für die V-AG ausgestellte Vollmacht;
- f) die Schlußfolgerungen, die auf Grund einer Überprüfung der wirtschaftlichen Angemessenheit der Vertragsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der V-AG getroffen worden seien;
- g) die im November 1982 "ohne jeden Rechtstitel erfolgte Zahlung" des Beschwerdeführers an die V-AG in Höhe von S 25,000.000,--;
- h) der Umstand, daß die V-AG "zum ausschließlichen Zweck der Beteiligung an der Firma ... (des Beschwerdeführers) gegründet worden ist".

Zur Frage der Verjährung sei zu sagen, daß das Finanzamt zur Überzeugung gelangt sei, daß der Tatbestand einer Abgabenhinterziehung vorliege. Zwischenzeitig sei auch bereits ein entsprechendes Finanzstrafverfahren gegen den Beschwerdeführer eingeleitet worden.

Die abgegebenen Erklärungen betreffend die Rückzahlung eines Betrages von S 25,000.000,-- an die V-AG seien widersprüchlich: Einem Brief der V-AG vom 18. Oktober 1982 sei zu entnehmen, daß "bekanntlich der Wunsch der V-AG schon damals eine rasche Rückführung des Kredites gewesen" sei. Demgegenüber finde sich in einem Schreiben der V-AG vom 16. Juli 1981 der Satz: "Man ist sich bewußt, daß eine rasche Rückführung des Kredites nicht erwartet werden kann". Es ergebe sich damit folgendes Bild:

- a) im Jahr 1975 sei eine rasche Kreditrückzahlung angestrebt bzw. erwartet worden;
- b) in den Folgejahren seien entgegen den Vereinbarungen im Liquidationsvergleich vom 3. September 1975 keinerlei Rückzahlungen erfolgt;
- c) im Jahr 1981 sei keineswegs auf eine rasche Rückzahlung gedrängt worden;
- d) im Jahr 1982 sei auf die angeblich immer schon angestrebte rasche Rückzahlung bemerkenswerter Weise gerade erst in jenem Augenblick Bedacht genommen worden, in dem für den Beschwerdeführer jeder Zweifel ausgeschlossen gewesen sei, daß die Betriebsprüfung die "behaupteten Verhältnisse zur V-AG" nicht anerkennen würde.

Außerdem sei auffällig, daß bisher von der V-AG weder Steuererklärungen noch Bilanzen vorgelegt worden seien. Nicht einmal von dem "angeblichen Mister H" seien Steuererklärungen vorgelegt worden, aus denen das Eigentum an Aktien der V-AG und entsprechende Erträge zu entnehmen gewesen wären.

Seitens der Steuerberater des Beschwerdeführers erfolgte eine Gegenstellungnahme: Der Umstand, daß die V-AG kein Handelsgewerbe betreibe, über keinen eigenen Telefonanschluß verfüge und keine Arbeitnehmer beschäftige, sei für das Abgabenverfahren des Beschwerdeführers unerheblich. Gleichermaßen gelte für den Steuerakt der V-AG betreffend deren Vermögensbesteuerung in Österreich. Für die Zahlung des Betrages von S 25,000.000,-- habe sehr wohl ein Rechtstitel bestanden, nämlich die Rückzahlung des Darlehens. Daß die V-AG zum Zweck der Beteiligung am Unternehmen des Beschwerdeführers gegründet worden sei, könne keinen Einfluß auf das Besteuerungsverfahren des Beschwerdeführers haben. Eine Abgabenhinterziehung sei nur angenommen, jedoch nicht erwiesen worden. Bezuglich der Finanzierung der V-AG lägen keine einander widersprechenden Behauptungen vor. Der Beschwerdeführer könne ausländische Geschäftspartner nicht dazu zwingen, der österreichischen Finanzverwaltung Auskünfte zu erteilen. Schließlich treffe es nicht zu, daß nach dem Liquidationsvergleich keinerlei Rückzahlungen erfolgt seien. Vielmehr sei ein Betrag von S 5,000.000,-- zur Rückzahlung gelangt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers nochmals darauf hin, daß es durchaus üblich sei, wenn ein ausländischer Steuerpflichtiger, der im Inland steuerpflichtig werde, seinem inländischen Geschäftspartner Vollmacht erteile, sie dieser dann an einen Steuerberater weitergebe.

Die belangte Behörde wies die Berufung ab. Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach der zum Zeitpunkt des Ergehens des angefochtenen Bescheides am 12. November 1986 geltenden Fassung des § 209 Abs. 3 BAO durfte ein Abgabenanspruch nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit seiner Entstehung (§ 4) 15

Jahre verstrichen waren (sogenannte "absolute Verjährung"). Diese Bestimmung war nach der hg. Rechtsprechung auch bei Erlassung einer Berufungsentscheidung zu beachten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Juli 1990, 89/15/0083, und die dort zitierte Vorjudikatur), und zwar in der Weise, daß einer Berufung gegen einen Abgabenbescheid im vollen Umfang stattzugeben war, wenn seit Entstehen des betreffenden Abgabenanspruches zum Zeitpunkt der Berufungsentscheidung 15 Jahre vergangen waren (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 14. November 1990, 86/13/0042, 0053). Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Danach war im Beschwerdefall der 15-jährige Zeitraum des § 209 Abs. 3 BAO im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bezüglich der Einkommensteuer einschließlich der Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. § 304 BAO) für die Jahre 1968 bis 1970 bereits abgelaufen. Insoweit wäre daher der Berufung schon aus diesem Grund vollinhaltlich stattzugeben gewesen. Gleiches gilt bezüglich der Vermögensteuer zum 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1971, weil die diesbezüglichen Abgabenansprüche gemäß § 4 Abs. 2 lit. c BAO mit Beginn des Kalenderjahres, für das die Abgaben erhoben wurden, entstanden waren, sodaß der 15-jährige Zeitraum zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides ebenfalls bereits abgelaufen war.

Zu den verbleibenden Abgabenschuldigkeiten ist folgendes zu sagen:

Die belangte Behörde hat als Wiederaufnahmsgrund die im Zusammenhang mit der steuerlichen Anerkennung der stillen Beteiligung der V-AG am Einzelunternehmen des Beschwerdeführers stehenden Fakten festgestellt. Diese Feststellungen bekämpft der Beschwerdeführer zur Gänze, ohne allerdings im Beschwerdepunkt ausdrücklich auch die Wiederaufnahme der Verfahren anzuführen. Lediglich bei der Zusammenfassung der Beschwerdegründe wird darauf hingewiesen, daß "überhaupt keine Wiederaufnahmsgründe" vorlagen. Dieser Umstand lässt nicht mit ausreichender Deutlichkeit erkennen, daß der Beschwerdeführer auch die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren bekämpft, sodaß die Wiederaufnahme der Verfahren nicht vom Beschwerdepunkt umfaßt erscheint. Abgesehen davon hält der Beschwerdeführer den im angefochtenen Bescheid konkret angeführten Wiederaufnahmsgründen gezielt nichts entgegen.

Die belangte Behörde begründet ihre Sachverhaltsannahme, daß es sich bei den von der V-AG dem Beschwerdeführer angeblich zur Verfügung gestellten finanziellen Mittel in Wahrheit um Eigenmittel des Beschwerdeführers gehandelt habe, mit nachstehenden Argumenten:

1. Die Gewinnbeteiligung der V-AG sei unüblich hoch gewesen. Gleichzeitig wird auf die Tragung des Währungsrisikos durch die V-AG verwiesen und lapidar die Behauptung aufgestellt, daß ein niedrigverzinslicher Hypothekarkredit für den Beschwerdeführer wirtschaftlicher gewesen wäre.

Die belangte Behörde übersieht, daß sie sich damit in Widerspruch zu ihrer weiteren Feststellung setzt, wonach die V-AG bzw. die hinter ihr stehenden Geldgeber gerade deswegen, weil sie nach den tatsächlichen Geldbewegungen effektiv das Währungsrisiko getragen haben, nach Mitteilung der Österreichischen Nationalbank einen außergewöhnlich niedrigen Ertrag ihrer Kapitalanlage erzielten. War aber die Kapitalanlage auf Seiten der Geldgeber ungünstig, so kann die damit beim Beschwerdeführer bewirkte Finanzierung nicht ebenfalls unwirtschaftlich gewesen sein. Der Hinweis auf Gewinnbeteiligungs-Prozentsätze von 25 %, 37,5 % und 45 % besagt nichts über die tatsächliche Rendite, die sich, wie der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren zutreffend ausgeführt hat, im langjährigen Durchschnitt zwischen 8 und 9 % bewegte und letztlich sogar infolge geänderter Wechselkurse für den bzw. die Geldgeber noch wesentlich ungünstiger wurde. Von einer aus der Sicht des Beschwerdeführers auffallend ungünstigen Finanzierung kann daher keine Rede sein.

2. Der Tilgungsplan betreffend das Darlehen (20 gleich hohe Halbjahresraten) sei nicht zum Tragen gekommen.

Der Beschwerdeführer hat diesem Argument im Verwaltungsverfahren entgegengehalten, es sei nichts Ungewöhnliches, wenn ein Unternehmen auf Grund von Zahlungsgängen keine Rückzahlungen leiste. Die belangte Behörde hält dieses Vorbringen dadurch für widerlegt, daß der Verwaltungsrat der V-AG Dr. G in seinem an den Beschwerdeführer gerichteten Schreiben vom 18. Oktober 1982 mitgeteilt habe, der Wunsch der V-AG auf rasche Rückzahlung sei seinerzeit im Hinblick auf das hohe Zinsniveau zurückgestellt worden. Der Gerichtshof vermag nichts Widersprüchliches darin zu erkennen, daß die Beweggründe für ein Zahlungsmoratorium auf Gläubigerseite andere sein können als auf Schuldnerseite. Ebenso wie für den Gläubiger ein zu erwartender hoher Zinsertrag für die Weitergewährung eines Darlehens sprechen kann, ist es denkbar, daß auf Schuldnerseite Liquiditätsschwierigkeiten

dafür maßgebend sein können. Völlig unverständlich erscheint in diesem Zusammenhang die erstmalig getroffene Feststellung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe seinen "Besitz in Teneriffa" nicht offengelegt. Dem Beschwerdeführer wurde derartiges im Verwaltungsverfahren nie vorgeworfen. Auch die Relevanz dieses Umstandes für die steuerliche Anerkennung einer stillen Beteiligung am Unternehmen des Beschwerdeführers bleibt unerfindlich. Dies gilt insbesondere für den nicht weiter begründeten Satz: "Das gewährte Moratorium spricht gegen den Besitz in Teneriffa".

3. Die angebliche Übernahme des Währungsrisikos durch die V-AG sei völlig unüblich.

In diesem Punkt ist die belangte Behörde zwar grundsätzlich im Recht; für sich allein reicht aber dieser Umstand nicht aus, um einer stillen Beteiligung die steuerliche Anerkennung zu versagen. Geht man davon aus, daß nicht nur der Beschwerdeführer Interesse an einer günstigen Finanzierung hatte, sondern daß die Gründung bzw. Zwischenschaltung der V-AG gleichermaßen dazu dienen sollte, den Absatz von Reifen zu fördern - die diesbezüglichen Ausführungen des Beschwerdeführers blieben im Verwaltungsverfahren unwidersprochen -, so erscheint es durchaus denkbar, daß der Beschwerdeführer besonderen Wert auf eine feste Kursrelation legte und sein Geschäftspartner mit Rücksicht auf im Hintergrund stehende Absatzwünsche zu entsprechenden vertraglichen Abmachungen bereit war. Auch darf nicht übersehen werden, daß belangte Behörde und Beschwerdeführer darin übereinstimmen, daß das Vertragsverhältnis zwischen Beschwerdeführer und V-AG von beiden Seiten verhältnismäßig kurzfristig aufkündbar gewesen ist.

4. Der Beschwerdeführer habe seiner Offenlegungspflicht nicht in genügender Weise entsprochen.

Dieser Vorwurf bezieht sich darauf, daß der Beschwerdeführer nicht aufgeklärt hat, woher die von der V-AG ihm zur Verfügung gestellten finanziellen Mittel stammten. Nun ist es aber durchaus nichts Ungewöhnliches, daß ein Geldgeber nicht gewillt ist, seinen Vertragspartnern Mitteilung darüber zu machen, woher die zur Verfügung gestellten Geldmittel stammen. Behauptet z.B. ein Abgabepflichtiger, von einem Dritten ein Darlehen erhalten zu haben, so entspricht er seiner abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht, wenn er die Person des Darlehensgebers in einer Weise bekannt gibt, daß an ihrer Existenz keine berechtigten Zweifel bestehen. Er ist jedoch grundsätzlich nicht dazu verhalten, auch darüber Auskunft zu erteilen, woher der Darlehensgeber über die entsprechenden Mittel verfügt. Die Erfüllung einer derartigen Auskunftspflicht wäre wohl in einer Vielzahl von Fällen unmöglich.

An der Existenz der V-AG sind zu Recht keine Zweifel entstanden. Daß der Beschwerdeführer nicht in der Lage war, die Herkunft der finanziellen Mittel dieser Schweizer Aktiengesellschaft auszuleuchten, berechtigt für sich allein nicht zur Annahme, daß diese Mittel in Wahrheit ihm selbst als Eigenmittel zur Verfügung standen. Das Schreiben des Verwaltungsrates Dr. G vom 6. April 1982, in dem zwar konkrete Auskünfte über die Mittelherkunft verweigert wurden, in dem aber Dr. G ausdrücklich betonte, daß die Mittel jedenfalls weder vom Beschwerdeführer noch sonst von einer der österreichischen Steuerhoheit unterliegenden Person stammten, hat die belangte Behörde überhaupt nicht als Beweismittel gewürdigt. Ohne entsprechende Beweiswürdigung kann jedoch ein derartiges Beweismittel nicht ohne weiteres unbeachtet bleiben.

Nur am Rande sei bemerkt, daß die Abgabenbehörde eine Darlehensgewährung dann mit Recht in Zweifel zieht, wenn die Verfügbarkeit der Mittel beim Darlehensgeber nach dessen Einkommens- und Vermögensverhältnissen ausgeschlossen erscheint. Ein solcher Sachverhalt ist im Beschwerdefall aber nicht gegeben.

5. Die Person des "Mister H" sei als Geldgeber erfunden worden.

Dazu ist zu sagen, daß, wie bereits unter Punkt 4. ausgeführt, die Aufklärung der Mittelherkunft bei der V-AG nicht Voraussetzung dafür sein konnte, die Beteiligung der V-AG am Unternehmen des Beschwerdeführers anzuerkennen. Die im Prüfungsbericht der Österreichischen Nationalbank als "nicht verständlich" bezeichnete Tatsache, daß H die vollständige Rückzahlung von sfrs 5.000.000,-- schriftlich bestätigt hat, obwohl vom Beschwerdeführer nur S 30.000.000,-- rückgezahlt worden waren, wäre nur dann geeignet, berechtigte Zweifel an den Geldtransaktionen aufkommen zu lassen, wenn die Behauptung einer vereinbarten festen Kursrelation von 1 : 6 unglaublich wäre. Diesbezüglich wurde aber bereits unter Punkt 3. dargelegt, daß eine entsprechende Vereinbarung mit Rücksicht auf das wechselseitige Geschäftsinteresse keineswegs ausgeschlossen werden kann. Im übrigen geht auch die Österreichische Nationalbank letztlich davon aus, daß der Beschwerdeführer seiner Rückzahlungsverpflichtung insoweit entsprochen hat, als die V-AG "Restzahlungen auf das eingesetzte Kapital und zu der Zinsenverrechnung ... nicht mehr verlangen kann".

6. Als letztes Argument verweist die belangte Behörde darauf, daß der Beschwerdeführer der V-AG keine ausreichenden Sicherheiten geboten habe. Die Pfandbestellungsverpflichtung sei nicht einverleibungsfähig gewesen; tatsächlich sei auch keine grundbücherliche Eintragung im Lastenblatt erfolgt. Der Beschwerdeführer habe dies mit der Bonität seines Unternehmens erklärt. Wäre dies der Fall gewesen, so hätte sich das Eingehen einer Pfandbestellungsverpflichtung erübrigt. Ein "offenkundig sinnloses Handeln" sei Indiz dafür, daß Scheinhandlungen vorlagen.

Auch dieses Argument überzeugt nicht. Der Umstand, daß die mögliche und zunächst auch in Erwägung gezogene Sicherstellung einer Geldforderung letztlich deswegen unterbleibt, weil der Gläubiger im Hinblick auf die Bonität seines Schuldners darauf verzichtet oder auch bloß das Sicherstellungsangebot nicht weiterverfolgt, ist noch kein Indiz dafür, daß überhaupt keine Geldforderung zustande gekommen ist.

Im übrigen wird in der Beschwerde zu Recht gerügt, daß die belangte Behörde keine wie immer gearteten Überlegungen angestellt hat, die erklären würden, woher die dem Beschwerdeführer zugerechneten Eigenmittel im Ausmaß von 30.000.000 S stammen könnten. In diesem Zusammenhang verdient auch der Hinweis Beachtung, daß bei wiederholten Betriebsprüfungen nichts hervorgekommen ist, was den Verdacht allfälliger Schwarzgeschäfte des Beschwerdeführers rechtfertigen könnte.

Da somit die von der belangten Behörde vorgenommene Beweiswürdigung keine schlüssige Begründung dafür bietet, dem Vertragsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der V-AG die steuerliche Anerkennung zu versagen, erweist sich der angefochtene Bescheid auch in diesem Punkt als rechtswidrig; er war daher, soweit er - wie oben dargelegt - "absolut verjährte" Abgabenansprüche betraf, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG, im übrigen aber wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 leg.cit. 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 Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991. Das Kostenmehrbegehren betreffend die Gegenäußerung des Beschwerdeführers war abzuweisen, weil mit dem pauschalierten Schriftsatzaufwandsatz der Aufwand für sämtliche in einem verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegte Schriftsätze abgegolten ist.

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Verjährung im öffentlichen Recht VwRallg6/6

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1986130187.X00

Im RIS seit

11.07.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at