jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/2/27 99/15/0063

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.02.2003

**Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

KStG 1966 §8 Abs1;
KStG 1988 §8 Abs2;

**Beachte**

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):99/15/0064

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerden der R GmbH in S, vertreten durch Dr. Michael Graff, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Gonzagagasse 15, gegen 1. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 7. Mai 1998, Zl. RV/059.94/1- 8/94, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1988 bis 1990 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögenssteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990, und 2. den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 5. März 1999, Zl. RV/238.94/1-8/94, betreffend Kapitalertragsteuer für 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1990, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin vertreibt Haushaltsgeräte, welche im Rahmen von Verkaufsveranstaltungen vorgestellt und angeboten werden. An ihr beteiligt sind Josef S (Einlage S 3,450.000,--) sowie der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Wilhelm K (Einlage S 50.000,--).

Bei einer Buch- und Betriebsprüfung für den Zeitraum 1988 bis 1990 wurden von der Betriebsprüferin die Aufwendungen für Schulungen, die von der P-H AG, Arbon/Schweiz, in Rechnung gestellt worden waren, steuerlich nicht anerkannt.

Den steuerlich nicht anerkannten Aufwendungen liegt eine am 21. Oktober 1987 zwischen der Beschwerdeführerin und der P-H AG getroffene Vereinbarung zu Grunde, wonach sich die P-H AG verpflichtete, ihre Erfahrungen in der

Durchführung von Werbeverkaufsveranstaltungen jeglicher Art weiterzugeben und das Verkaufspersonal der Beschwerdeführerin zu schulen und weiter auszubilden. Als Entgelt dafür wurde eine erfolgsbezogene Vergütung in Höhe von 1 % der gesamten Nettoumsätze der Beschwerdeführerin vereinbart.

Im Einzelnen wird unter Tz 26 des BP-Berichtes vom 10. Dezember 1993 ausgeführt:

Für 1988 seien Schulungskosten der P-H AG in Höhe von S 1,100.000,-- rückgestellt worden. Die Rechung vom 8. Februar 1989 in Höhe von S 1,340.000,-- sei am 6. September 1989 über die S Bank beglichen worden. Für 1989 seien S 900.000,-- als Aufwand verbucht und S 765.000,-- rückgestellt worden. Die letzte Zahlung sei am 11. November 1990 in Höhe von S 750.000,-- erfolgt. Die Vereinbarung vom 21. Oktober 1987 sei am 26. November 1990 gelöst worden.

Mit Schreiben vom 2. März 1993 sei der Prüferin von der Beschwerdeführerin ein Brief der P-H AG übermittelt worden. Aus diesem gehe hervor, dass es sich bei der P-H AG um ein tätiges Unternehmen handle. Mit Vorhalt vom 7. April 1993 seien Nachweise über den Zeitpunkt, die Art der Schulungen und die Namen des Schulungspersonals angefordert worden. Mit Schreiben vom 28. Juli 1993 seien von der Beschwerdeführerin Unterlagen für Vorträge über eine Universal-Haushaltsmaschine und über Gesundheitsbetten übermittelt worden. Die Unterlage über die Universal-Haushaltsmaschine habe den handschriftlichen Vermerk:

"Übergabe, Samstag 11. Nov. 1989 Hr. SS Salzburg" getragen. SS sei in der Schweiz ansässig. Diese Vorträge würden Anleitungen beinhalten, wie die Produkte anzubieten seien. Namen von Personen, die geschult worden seien, seien nicht bekannt gegeben worden.

Auf die Frage, ob gemäß Pt. 2 der Vereinbarung Mitarbeiter bzw. Geschäftsführer bei der P-H AG ausgebildet worden seien, habe die Beschwerdeführerin geantwortet, dass die Ausbildung in Österreich durchgeführt worden sei. Hinsichtlich Vertriebskonzeption und Werbemittel habe sie auf die vorgelegten Unterlagen verwiesen und ausgeführt, dass die Schulungen nur mündlich erfolgt seien.

Gemäß Pt. 4 dieser Vereinbarung habe sich die Beschwerdeführerin verpflichtet, ihre auf diesem Vertriebssektor gewonnenen Erfahrungen der P-H AG kostenlos zur Verfügung zu stellen. Auf die Frage des Vorhalts, weshalb dies unterblieben sei, habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin angegeben, dass auf Grund einer langen positiven Umsatzentwicklung dafür keine Notwendigkeit bestanden habe. Die Vereinbarung beziehe sich jedoch gerade auf eine positive Entwicklung. Als Mitarbeiter der P-H AG, welche für die Beschwerdeführerin tätig gewesen seien, sei namentlich nur KS (Prokurist der P-H AG) genannt worden. Die Frage nach dem Zeitpunkt seines Aufenthaltes in Österreich sei unbeantwortet geblieben. Reiserechnungen hätten laut Schreiben vom 10. September 1993 nicht vorgelegt werden können, da KS einen fixen Spesenersatz bezogen habe und somit keine Reiserechnungen gelegt worden seien.

In dem Bericht wird weiters ausgeführt, dass laut Auskunft des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin bzw. ihres steuerlichen Vertreters die Schulungen sowohl in den Räumen der Beschwerdeführerin als auch während diverser Werbeveranstaltungen in ganz Österreich durchgeführt worden seien. Die Vereinbarung der Schulungstermine mit den Vertretern und dem Schulungspersonal sei ausschließlich mündlich erfolgt. Belege hätten daher nicht vorgelegt werden können. Der Erfahrungsaustausch sei mündlich erfolgt. Auch dazu gebe es keinen Schriftverkehr. Als Nachweis über die tatsächliche Leistungserbringung sei lediglich die steigende Umsatzentwicklung angegeben worden.

Weiters wurde festgestellt, dass es sich bei der Beschwerdeführerin und der P-H AG um verbundene Unternehmen handle. Der Mehrheitsgesellschafter der Beschwerdeführerin Josef S sei im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und bei Vertragsbeginn im Verwaltungsrat der P-H AG gewesen. Der steuerliche Vertreter habe dies zwar im Schreiben vom 10. September 1993 verneint, habe dabei aber eingeräumt, dass Josef S gelegentlich Kontrollfunktionen wie bei allen anderen Gesellschaften seiner Unternehmensgruppe ausgeübt habe. Von einer Verbundenheit der beiden Unternehmen sei daher auszugehen.

Auf Grund der dargelegten Sachverhaltsermittlungen durch die Betriebsprüfung sei eine Fremdüblichkeit der Vereinbarung nicht gegeben. Es habe kein einziger konkreter Nachweis einer Schulungstätigkeit erbracht werden können. Auch sei der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht

vollständig entsprochen worden. Da somit eine betriebliche Veranlassung der Zahlungen der Beschwerdeführerin an die P-H AG nicht gegeben sei, könnten die entsprechenden Aufwendungen für Schulungskosten nicht anerkannt werden.

Von der Betriebsprüferin wurde daher die geltend gemachte Rückstellung aufgelöst und die tatsächlich geleisteten Zahlungen an die P-H AG als Forderungen in die Bilanz eingestellt.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Prüferin an und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens entsprechende Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1990 sowie Bescheide betreffend den Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1989, 1. Jänner 1990 und 1. Jänner 1991.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufungen. In der Berufung gegen die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide wurde ausgeführt, dass die Darstellung des Sachverhaltes durch die Betriebsprüfung zwar richtig, aber ergänzungsbedürftig sei. Die P-H AG habe mit ihren Mitarbeitern die in Österreich anfallenden Spesen direkt abgerechnet. Deshalb habe die Beschwerdeführerin Spesenabrechnungen und Spesenersatz nicht verbuchen und nachweisen können.

Der Mehrheitsgesellschafter Josef S sei nicht im Verwaltungsrat der P-H AG gewesen. Es sei nachgewiesen worden, dass es sich bei der P-H AG nicht um eine Domizilgesellschaft handle. Die Tatsache allein, dass keine Nachweise über den genauen Zeitpunkt (Tag, Ort und Stunde) der jeweiligen Schulungen gegeben werden könnten, sei nicht ungewöhnlich. Hinsichtlich der Schulungstätigkeit durch die P-H AG würden noch Zeugen namhaft gemacht. Der Betriebsprüfung seien Dokumentationen über Verkaufsverhandlungen zur Einsicht vorgelegt worden. Zur erhöhten Mitwirkungspflicht wurde ausgeführt, dass sich der Geschäftsführer redlich bemüht habe, entsprechende Auskünfte von der P-H AG zu erhalten und diese auch vorgelegt habe. Dass die P-H AG zu weiteren Auskünften nicht bereit gewesen sei, könne der Beschwerdeführerin nicht als fehlende Mitwirkung angelastet werden. Dass Josef S gelegentlich Kontrollfunktionen ausgeübt habe, könne nicht zur Nichtanerkennung dieser Kosten führen.

Der Geschäftsführer Wilhelm K sei seit den Anfängen des Unternehmens in leitender Position tätig. Er habe die Umsatz- und Ertragssteigerung im Unternehmen auf die Schulung seiner Mitarbeiter durch die P-H AG zurückgeführt. Auf Grund der besonderen Kenntnisse des Wilhelm K müsse dieser Aussage besonderes Gewicht beigemessen werden. Es seien daher für die Nichtanerkennung dieser Kosten keine ausreichenden Gründe vorhanden. Aus diesem Grund erübrige sich auch die Aktivierung der Forderung an die P-H AG. Es werde ersucht, die aufgewendeten Schulungskosten als Aufwand zu berücksichtigen. Da die P-H AG unter keinen Umständen bereit sei, Rückzahlungen an die Beschwerdeführerin zu leisten, sei die durch die Betriebsprüfung eingesetzte Forderung uneinbringlich. Es wäre daher zu den Stichtagen 31. Dezember 1989 und 31. Dezember 1990 eine Wertberichtigung dieser Forderung zur Gänze durchzuführen.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung, in welcher die Berufung gegen die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für 1988 bis 1990 als unbegründet abgewiesen wurde. Der Berufung gegen den Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner 1990 wurde teilweise, jener zum 1. Jänner 1991 wurde zur Gänze stattgegeben. Begründend wurde ausgeführt, dass die P-H AG in 9320 Arbon, B-Straße 5, Kanton Thurgau, im Handelsregister des Kantons Thurgau eingetragen gewesen sei. Ab 1. August 1983 scheine als einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft Eduard R auf. Als Prokurist habe KS fungiert. Seit 9. September 1991 sei KS der einzige Verwaltungsrat dieser Gesellschaft. Josef S sei zu keinem Zeitpunkt als Verwaltungsrat der P-H AG eingetragen gewesen. Er sei jedoch Verwaltungsrat einer anderen, ebenfalls in 9320 Arbon, B-Straße 5, ansässigen Gesellschaft, nämlich der H-H AG. Bei dieser Gesellschaft habe Josef S im Zeitraum vom 2. September 1983 bis 20. Jänner 1989 als Verwaltungsratpräsident fungiert. Bei dieser Gesellschaft schienen Eduard R als Verwaltungsrat und KS als Prokurist auf. Diese Feststellungen würden sich aus Eintragungen im schweizerischen Ragionenbuch ergeben. Die Beschwerdeführerin habe mit dem Schreiben vom 10. September 1993 mitgeteilt, dass Josef S "gelegentlich Kontrollfunktionen wie bei allen anderen Gesellschaften seiner Unternehmensgruppe ausgeübt" habe. Nach Ansicht des Finanzamtes habe die Betriebsprüfung daraus zu Recht den Schluss gezogen, dass es sich bei der Beschwerdeführerin und der P-H AG um verbundene Unternehmen handle.

Es sei unverständlich, dass trotz mehrmaligen Ersuchens und Hinweises auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Sachverhaltsfeststellungen mit Auslandsbeziehungen eine Liste sämtlicher Schulungsteilnehmer, eine genaue

Aufstellung, wann, wo und wer geschult worden sei, der genaue Inhalt der Schulungen sowie sonstige Beweismittel, wie etwa die Korrespondenz mit der P-H AG, Teilnehmerlisten, Hotel- oder sonstige Abrechnungen, Kursprogramme usw. noch immer nicht vorgelegt worden seien. Außer einem Vertrag, der zwischen verbundenen Unternehmen abgeschlossen worden sei, den Aussagen der Firmenleitungen in Österreich und der Schweiz und Vertriebsunterlagen - durchschnittliche marktschreierische Ausführungen über Anbahnungs- und Verkaufsgespräche - sei kein Nachweis erbracht worden, dass in Österreich diese Leistungen erbracht worden seien. Es liege daher keine dem Fremdverhaltensgrundsatz standhaltende Vereinbarung und Leistungsbeziehung zwischen dem österreichischen und dem ausländischen verbundenen Unternehmen vor.

Hinsichtlich des Einwands, wonach die P-H AG unter keinen Umständen bereit sei, die von der Betriebsprüfung angesetzte Forderung (entspricht den geleisteten Zahlungen) zu begleichen, könne davon ausgegangen werden, dass dem Gesellschafter (bzw. einem verbundenen Unternehmen) mit Wissen und Wollen der österreichischen Geschäftsleitung ein Vermögensvorteil zugewandt worden sei. Dies habe eine verdeckte Gewinnausschüttung zur Folge. Den Berufungen gegen den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1990 und 1. Jänner 1991 sei daher insoweit stattzugeben. Andererseits sei aber die Beschwerdeführerin für den bisher unterbliebenen Kapitalertragsteuerabzug zur Haftung heranzuziehen. Ertragsteuerrechtlich würden sich daraus keine Änderungen ergeben.

Das Finanzamt erließ Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1989 und 1990. In der Begründung wurde auf den BP-Bericht sowie die Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die unter dem Titel "Schulungskosten" geleisteten Zahlungen seien als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. Begründend wurde ausgeführt, aus dem Umstand, dass unter der Adresse der P-H AG auch die H-H AG bestehe, deren Verwaltungsrat Josef S und deren Prokurist KS gewesen sei, könne ebenso wenig eine Verbundenheit im steuerlich-wirtschaftlichen Sinn abgeleitet werden wie daraus, dass Josef S die P-H AG als eine Gesellschaft seiner Unternehmensgruppe bezeichnet habe. Die Unternehmensgruppe, auf die sich Josef S bezogen habe, umfasse Hunderte Gesellschaften in ganz Europa. Die Feststellungen des Finanzamtes seien unschlüssig und ergänzungsbedürftig, da jede ins Einzelne gehende Feststellung, welche rechtlichen, wirtschaftlichen oder finanziellen Zusammenhänge zwischen den angeblich verbundenen Gesellschaften bestehen sollten, fehlte. Zum Beweis dafür wurden der Geschäftsführer Wilhelm K und Josef S angeführt. Letzterer werde auch zur mündlichen Berufungsverhandlung stellig gemacht werden. Hinsichtlich der strittigen Schulungsleistungen brachte die Beschwerdeführerin vor, dass es sich bei den Unterlagen über durchgeführte Schulungen nicht um archivierungspflichtige Belege handle. Da die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Schulungen nicht habe wissen können, dass die geltend gemachten Auslagen später einmal vom Finanzamt in Zweifel gezogen würden, habe man auch nicht eine auf Minuten und Sekunden genaue Dokumentation unternommen. Selbst bei Berücksichtigung der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen erscheine die Forderung des Finanzamtes nach Vorlage extrem detaillierter Aufstellungen als überzogen und unzumutbar. Im Übrigen habe die Beschwerdeführerin das Recht, die von ihr unter Beweis gestellten Tatsachen auch durch Zeugen zu beweisen. Zum Nachweis über die Durchführung der Schulungen wurden die Vertriebsleiter Rüdiger H und Ferdinand N sowie der Geschäftsführer Wilhelm K genannt.

Das Finanzamt habe die als Aufwand verbucht gewesenen Schulungskosten nicht als Aufwand anerkannt, habe jedoch nicht einfach entsprechende Beträge außerbücherlich hinzugerechnet, sondern eine Forderung an die Schweizer Gesellschaft konstruiert, die nun in den Büchern aufscheine. Gleichzeitig sei die Zahlung in die Schweiz als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet worden. Damit entstehe das Problem, dass die nun in den Büchern enthaltene Forderung - da sie in Wahrheit nicht zu Recht bestehe - nicht bezahlt werde und daher erst wieder wertberichtigt und abgeschrieben werden müsste, wobei die Beschwerdeführerin wieder Gefahr laufe, dass diese Abschreibung nicht anerkannt werde. Es wäre daher, wenn überhaupt, mit einer außerbücherlichen Hinzurechnung vorzugehen gewesen.

Die Beschwerdeführerin erhob weiters Berufung gegen die Bescheide über die Kapitalertragsteuer betreffend die Jahre 1989 und 1990 und verwies zur Begründung auf ihren Vorlageantrag. Diese Berufungen wurden durch das Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 29. Juli 1997 wurde die Beschwerdeführerin von der belangten Behörde zur Nennung sämtlicher

Schulungsteilnehmer und zur Vorlage von Aufstellungen über Schulungsorte und -zeiten, sämtlicher Schulungsprogramme sowie sonstiger Beweismittel betreffend die Abhaltung von Schulungen bzw. die Überlassung von Know-how (Besprechungsprotokolle, Marktanalysen) aufgefordert. Weiters wurde um Bekanntgabe der Personen, welche die Schulungen durchgeführt hätten, sowie der Hotels, in welchen diese Personen genächtigt hätten, ersucht.

Die im Vorlageantrag genannten Personen Rüdiger H, Ferdinand N und Wilhelm K wurden von der belangten Behörde schriftlich als Zeugen einvernommen. Dabei gaben diese übereinstimmend an, dass die Schulungen in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin sowie bei Veranstaltungen in ganz Österreich stattgefunden hätten. Die Dauer der einzelnen Schulungen sei unterschiedlich lang gewesen. Es habe sich um Verkaufs- und Motivationsschulungen gehandelt bzw. um Spezialschulungen. Angaben darüber, welche Personen die Schulungen durchgeführt hätten, bzw. wo diese Personen in Salzburg genächtigt hätten, könnten nicht gemacht werden. Unterlagen über die Abhaltung von Schulungen bzw. Überlassung von Know-how durch die P-H AG wurden von den Zeugen nicht vorgelegt.

Bei der mündlichen Verhandlung wurde seitens der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass bis 1989/90 die Beschwerdeführerin hauptsächlich "Vereinsumsätze" erzielt habe. Seit 1994 seien die "Vereinsumsätze" ständig gefallen und hätten 1997 bei einem Gesamtumsatz von S 208 Mio nur mehr S 35 Mio betragen. Erst durch die Schulungen habe die Beschwerdeführerin erkannt, dass es andere Vertriebswege zu suchen gelte, weil die Vertriebswege in dieser Branche eine Lebensdauer von sechs bis zehn Jahren hätten. Mit den neu ins Leben gerufenen Veranstaltungen hätte im Jahre 1996 bereits ein Umsatz von S 119 Mio und 1997 ein Umsatz von S 128 Mio erzielt werden können. Es sei also eine wesentliche Beratungsleistung gewesen, dass man den verantwortlichen Mitarbeitern erklärt habe, dass die Vertriebswege nur eine derart kurze Lebensdauer hätten. An den strittigen Schulungen hätten nur die verantwortlichen Führungskräfte, die dann die Außendienstmitarbeiter schulten, teilgenommen. Das wären ca. zehn Dienstnehmer gewesen. Hinsichtlich des Umfanges des Schulungen wurde seitens der Beschwerdeführerin lediglich auf die schriftlichen Zeugenaussagen verwiesen.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem angeführt, dass gemäß § 132 Abs. 1 BAO auch die Geschäftspapiere und die sonstigen Unterlagen durch sieben Jahre aufbewahrt werden sollten, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien. Dies stelle zwar lediglich eine Sollvorschrift dar, doch könnten sich daraus abgabenrechtliche Folgen insbesondere betreffend die Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen bzw. eine Schätzung ergeben.

Die von der Beschwerdeführerin beantragten Zeugeneinvernahmen hätten zu keinen neuen Erkenntnissen geführt. Wie sich aus den Protokollen eindeutig ergebe, sei die Fragenbeantwortung äußerst ausweichend und allgemein gehalten erfolgt. Zum Teil seien Fragen unbeantwortet geblieben. Dabei gebe es zu bedenken, dass sämtliche beantragte Zeugen Dienstnehmer der Beschwerdeführerin seien. Weiters falle auf, dass die Namen des Schulungspersonals nicht einmal vom Geschäftsführer Wilhelm K hätten mitgeteilt werden können. Im Schreiben vom 10. September 1993 sei angegeben gewesen, dass Herr KS aus St. Gallen und wechselweise ein bis drei Mitarbeiter beschäftigt gewesen seien. Es bleibe unerklärlich, warum der Nächtigungsort des angeblichen Schulungspersonals trotz wiederholter Aufforderungen von der Beschwerdeführerin nicht bekannt gegeben habe werden können. Eine Rückfrage bei KS wäre wohl leicht möglich gewesen. Die Anwesenheit dieses Personenkreises hätte durch Nächtigungs- bzw. Meldenachweise unschwer nachgewiesen werden können. Seitens der Beschwerdeführerin sowie der als Zeugen einvernommenen Dienstnehmer hätten nicht einmal die Namen und Anschriften der eigenen Schulungsteilnehmer sowie der Zeitpunkt dieser Schulungen genannt werden können. Eine Zeitangabe wie "von 1988 bis 1990" könne kaum als ausreichend angesehen werden.

Unverständlich sei, dass weder die Beschwerdeführerin noch die von ihr namhaft gemachten Zeugen in der Lage gewesen seien, Unterlagen vorzulegen, welche auf ein Tätigwerden der P-H AG schließen ließen. Den beiden im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Vortragsanweisungen könne nicht entnommen werden, dass sie von der P-H AG erstellt worden wären. Schon aus urheberrechtlichen Überlegungen versäume es im Geschäftsleben kein Verfasser eines Konzeptes, dessen Herkunft zu dokumentieren. Davon abgesehen handle es sich gegenständlich um eine jeweils 12- bzw. 13-seitige Vortragsanweisung betreffend ein Gesundheitsbett bzw. eine Universal-Haushaltsmaschine, deren Verfassung keiner besonderen Kenntnisse bedürfe und die von einem jahrelang am einschlägigen Markt tätigen Unternehmen, wie der Beschwerdeführerin, jederzeit erstellt werden könne. Obwohl die Beschwerdeführerin ausdrücklich auf die Zurverfügungstellung von Know-how durch die P-H AG verwiesen habe,

wonach durch das Aufzeigen neuer Vertriebswege und Konzepte binnen weniger Jahre Umsätze in dreistelliger Millionenhöhe erzielt worden wären, habe sie diesbezüglich keine Konzepte, Korrespondenzen, Besprechungsprotokolle, Marktanalysen usw. vorlegen können. Dabei sei auch im Schriftsatz vom 10. September 1993 mitgeteilt worden, dass das Know-how Kenntnisse über Anbahnung, Werbung und Gesprächstaktik enthalten habe und es darüber ausführliche Dokumentationen gebe. Überdies sei gemäß der Vereinbarung die P-H AG verpflichtet gewesen, ihre erarbeiteten Vertriebskonzeptionen, Werbemittel sowie ähnliches unterstützendes Material der Beschwerdeführerin zu überlassen.

Abgabepflichtige unterlägen bei internationalen Steuerfällen einer erhöhten Mitwirkungspflicht, Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht. In Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze habe bei der Überlassung von Know-how das inländische Unternehmen den Nachweis der Vorteilszuwendung zu erbringen. Die Beschwerdeführerin habe nicht nachzuweisen vermocht, dass die von ihr behaupteten Leistungen tatsächlich erbracht worden wären. Der Berufungssenat teile den Standpunkt des Finanzamtes, wonach keine dem Fremdverhaltensgrundsatz standhaltende Vereinbarung und Leistungsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der P-H AG vorliege. Dass dennoch Beträge in Millionenhöhe entrichtet worden seien, lasse auf ein Naheverhältnis zwischen den genannten Unternehmen schließen.

Hinsichtlich der P-H AG wurde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass dem schweizerischen Ragionenbuch Folgendes zu entnehmen sei: Die P-H AG sei am 2. Februar 1979 ins Handelsregister des Kantons Thurgau eingetragen worden. Ab 1. August 1983 scheine als einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft Eduard R auf. Als Prokurist habe KS fungiert. Seit 9. September 1991 sei KS der einzige Verwaltungsrat dieser Gesellschaft. Josef S (der Mehrheitsgesellschafter der Beschwerdeführerin) habe im Zeitraum vom 2. September 1983 bis 20. Jänner 1989 als Verwaltungsratpräsident der H-H AG, welche an derselben Adresse, nämlich in 9320 Arbon, B-Straße 5, ansässig sei, fungiert. Bei dieser Gesellschaft schienen Eduard R als Verwaltungsrat und KS als Prokurist auf. Der Aktenlage könne entnommen werden, dass die Betriebsprüferin versucht habe, die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse der P-H AG aufzuklären. Mit Vorhalt vom 7. April 1993 habe sie an den Mehrheitsgesellschafter Josef S unter anderem Fragen zu den Eigentümern der P-H AG sowie zur Verbundenheit der P-H AG und der Beschwerdeführerin gestellt. Dies sei dahingehend beantwortet worden, dass Josef S nie Verwaltungsrat bei der P-H AG gewesen sei. Er habe gelegentlich Kontrollfunktionen wie bei allen anderen Gesellschaften seiner Unternehmensgruppe ausgeübt.

Der Vorwurf der Beschwerdeführerin, wonach das Finanzamt nicht versucht habe, die Eigentümer der P-H AG festzustellen, gehe somit ins Leere. Dass der Mehrheitsgesellschafter der Beschwerdeführerin, Josef S, trotz gegenteiliger Ankündigung in der Berufung vom 14. Juli 1994 der Berufungsverhandlung fern geblieben sei, könne der belangten Behörde nicht vorgeworfen werden. Auf Grund der genannten Eintragungen im schweizerischen Ragionenbuch sowie der Aussage des Mehrheitsgesellschafters Josef S über seine gelegentlichen Kontrollfunktionen müsse geschlossen werden, dass es sich bei der Beschwerdeführerin und der P-H AG um verbundene Unternehmen handle. Angesichts der erhöhten Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin sowie ihres Mehrheitsgesellschafters Josef S wäre es deren Aufgabe gewesen, die in der Berufungsschrift angesprochenen "rechtlichen, wirtschaftlichen und finanziellen Zusammenhänge" zwischen den in Rede stehenden Gesellschaften aufzudecken, zumal es sich um Sachverhaltselemente handle, welche ihre Wurzeln im Ausland hätten.

Mit dem Einwand, wonach die P-H AG unter keinen Umständen bereit sei, die von Seiten der Betriebsprüfung in Ansatz gebrachte Forderung zu akzeptieren, habe sich das Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung eingehend und zutreffend auseinander gesetzt, worauf ausdrücklich verwiesen werde. Auch der Berufungssenat gehe vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung aus.

Die Berufung gegen den Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid 1988 bis 1990 sowie gegen den Bescheid betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1989 sei somit als unbegründet abzuweisen. Der Berufung gegen den Bescheid über den Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1990 sei teilweise stattzugeben.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde über die Berufung gegen die Zahlungs- und Haftungsbescheide betreffend die Kapitalerstragsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1990 entschieden. Dabei wurde auf die Begründung des erstangefochtenen Bescheides, durch welchen die Mehrergebnisse im Zusammenhang

mit den nicht anerkannten Schulungsleistungen als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt worden seien sowie auf die den bekämpften Zahlungs- und Haftungsbescheiden zu Grunde liegenden Berechnungen verwiesen.

Wegen des sachlichen und persönlichen Zusammenhanges hat der Verwaltungsgerichtshof die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie erwogen:

Die belangte Behörde ist in sachverhaltsmäßiger Hinsicht davon ausgegangen, dass den Rechnungen, welche die Beschwerdeführerin von der in der Schweiz ansässigen P-H AG erhalten hat, keine Leistungen zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu Grunde gelegen sind. Die Zahlungen der Beschwerdeführerin seien daher nicht die Gegenleistung für zum Vorteil der Beschwerdeführerin ausgeführte Leistungen. Sie seien vielmehr verdeckte Ausschüttungen, die an den Gesellschafter Josef S bzw. an die P-H AG gegangen seien.

Die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde unterliegt insoweit der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, d.h. den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen.

Im gegenständlichen Fall hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand.

Die Beschwerdeführerin ist im Verwaltungsverfahren aufgefordert worden, im Rahmen ihrer bei Auslandssachverhalten gegebenen erhöhten Mitwirkungspflicht (vgl hiezu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Jänner 2002, 2001/15/0007) die Leistung der P-H AG, welche die Grundlage für die Bezahlung einer Provision in Höhe von 1 % der Umsätze der Beschwerdeführerin bildete, darzutun. Im Betriebsprüfungsbericht, der die Begründung der erstinstanzlichen Bescheide darstellt, ist festgehalten, dass nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin die Leistung der P-H AG in der Weitergabe der Erfahrungen in der Durchführung von Werbeverkaufsveranstaltungen sowie in der Schulung des Verkaufspersonals bestanden habe. Die belangte Behörde hat ihre Sachverhaltsfeststellung, dass diese behaupteten Leistungen nicht erbracht worden seien, in schlüssiger Weise im Wesentlichen auf folgende Überlegungen gestützt:

Im Falle einer tatsächlichen Leistungserbringung sei es unverständlich, dass weder die Beschwerdeführerin noch die von ihr namhaft gemachten Zeugen in der Lage gewesen seien, Unterlagen vorzulegen, welche auf ein Tätigwerden der P-H AG schließen ließen. Auch den Vortragsanweisungen, welche "durchschnittliche marktschreierische Ausführungen über Anbahnungs- und Verkaufsgespräche" enthielten, habe nicht entnommen werden können, dass sie von der P-H AG erstellt worden seien, was schon aus urheberrechtlichen Gründen ungewöhnlich sei. Von einem jahrelang am Markt tätigen Unternehmen wie der Beschwerdeführerin könnten solche Vortragsanweisungen jederzeit erstellt werden, zumal deren Verfassung keiner besonderen Kenntnisse bedürfe. Obwohl die Vereinbarung mit der P-H AG ausdrücklich die Überlassung von Vertriebskonzeptionen, Werbemittel sowie ähnlichem unterstützenden Material vorgesehen habe, seien von der Beschwerdeführerin keine Konzepte, Korrespondenzen, Besprechungsprotokolle, Marktanalysen oder ähnliche Dokumentationen vorgelegt worden.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Beschwerdeführerin sei der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten ohnehin dadurch nachgekommen, dass sie den Vertrag mit der P-H AG, diesbezügliche Zahlungsbelege und Rechnungen, Vortragsanweisungen und Korrespondenz zur Verfügung gestellt und darüber hinaus auch Zeugen namhaft gemacht habe. Die Forderung der belangten Behörde nach Vorlage "extrem detaillierter Schulungsunterlagen" sei überzogen und unzumutbar.

Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich bei den von der belangten Behörde angeforderten Aufstellungen über die Schulungen (Teilnehmer, Orte und Zeiten), Schulungsunterlagen sowie Dokumentationen betreffend die Überlassung von Know-how (wie Vertriebskonzeptionen, Werbemittel sowie ähnlichem unterstützenden Material) keineswegs um überzogene und unzumutbare Aufträge handelt, weil davon auszugehen ist, dass bei Schulungen bzw. bei einem Einkauf von Know-how um mehr als 1 Mio S schriftliche Unterlagen zur weiteren Verwendung im Unternehmen aufbewahrt werden bzw. Schulungsdaten sich anhand anderer im Unternehmen vorhandenen Belege und Aufzeichnungen (zB Reisekostenabrechnungen) rekonstruieren lassen. Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass auch die Angaben über die Nächtigungsorte des Schulungspersonals leicht von der Beschwerdeführerin beim Geschäftsführer der P-H AG zu erfragen gewesen wären, zumal anzunehmen ist, dass die P-H AG diesbezügliche Belege in ihre Buchhaltung aufgenommen hat.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass die "großteils mündlich" durchgeführten Schulungen vor acht bis zehn Jahren stattgefunden hätten und aus diesem Grunde keine detaillierten schriftlichen Aufzeichnungen mehr existierten, wird darauf hingewiesen, dass bereits 1993 anlässlich der abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung (sohin drei bis vier Jahre nach dem in Rede stehenden Zeitraum) die genannten Unterlagen trotz Aufforderung durch die Betriebsprüferin nicht vorgelegt wurden. Der Vertrag über die behaupteten Leistungen sowie die Rechnungen und Zahlungsbelege sind insofern keine tauglichen Beweismittel als weder der Vertragsabschluss noch der Zahlungsfluss von der belangten Behörde in Zweifel gezogen wurden.

Wenn die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde habe der Tatsache, dass die schriftlich einvernommenen Zeugen Dienstnehmer bzw. Gesellschafter der Beschwerdeführerin gewesen seien, unzulässigerweise Bedeutung beigemessen und dadurch gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung verstoßen, ist ihr entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde im Wesentlichen die Stellungnahmen der Zeugen als "äußerst ausweichend, allgemein gehalten" beurteilt und überdies festgestellt hat, dass einige Fragen unbeantwortet geblieben sind. Die - zutreffende - Feststellung über die Dienstnehmereigenschaft der Zeugen wurde lediglich zur Abrundung der Beweiswürdigung angeführt, sodass darin kein Verfahrensmangel erblickt werden kann.

Die Beschwerdeführerin bekämpft weiters die Feststellungen zur verdeckten Gewinnausschüttung mit der Begründung, dass die P-H AG keine Gesellschafterin der Beschwerdeführerin, dass das Entgelt für die Schulungen angemessen gewesen sei sowie kein subjektiver Willensentschluss der Beschwerdeführerin auf Vorteilsgewährung bestanden habe.

Verdeckte Gewinnausschüttungen (bzw. Kapitalerträge in Form verdeckter Gewinnausschüttungen) iS des§ 8 Abs. 1 KStG sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 2000, 98/13/0107, 0108, und vom 28. November 2001, 96/13/0077). Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein solches Nahestehen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2002, 98/13/0053).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid in schlüssiger Weise festgestellt, dass den streitgegenständlichen Zahlungen in Millionenhöhe keine betriebliche Veranlassung zu Grunde gelegen ist. Sie konnte daher im Vorliegen dieser nicht betrieblich veranlassten Zahlungen in beträchtlicher Höhe ein Indiz für eine Nahebeziehung auch zwischen dem Hauptgesellschafter der Beschwerdeführerin und der P-H AG sehen. Zudem hat die Beschwerdeführerin trotz der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten im Vorhalt der Betriebsprüfung bzw. anlässlich der mündlichen Verhandlung im Berufungsverfahren gestellte Fragen über beteiligungsmäßige Verflechtungen mit der P-H AG nicht beantwortet, sondern sich auf die Aussage beschränkt, ihr Mehrheitsgesellschafter Josef S habe bei der P-H AG "gelegentlich Kontrollfunktionen wie bei allen anderen Gesellschaften seiner Unternehmensgruppe ausgeübt" (Vorhaltsbeantwortung vom 10. September 1993). Solcherart konnte die belangte Behörde unbedenklich auf die - für verdeckte Gewinnausschüttungen notwendige - Absicht, dem Mehrheitsgesellschafter Josef S durch die genannten Zahlungen einen Vorteil zu gewähren, schließen.

Da die Beschwerdeführerin den Feststellungen der belangten Behörde, dass keine Leistungserbringung durch die P-H AG erfolgt ist, nicht mit Erfolg entgegentreten konnte, erübrigt sich auch ein Eingehen auf die in der Beschwerde behauptete Angemessenheit des Entgelts.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß§ 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des§ 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. Februar 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150063.X00

**Im RIS seit**

22.05.2003

**Zuletzt aktualisiert am**

29.10.2012

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at