

# TE Vwgh Erkenntnis 1997/5/15 95/15/0144

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.05.1997

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §184 Abs1;

BAO §184 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des W in F, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in D, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 24. Juli 1995, Zl. 1175-2/92, betreffend u.a. Einkommen- und Gewerbesteuer 1981 bis 1987, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt ein im Bereich der Dentalforschung und -fabrikation tätiges Unternehmen. Im Zuge einer die Jahre 1976 bis 1985 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer folgende Feststellung (Tz 14 des BP-Berichtes): Der Beschwerdeführer bediene sich zur Abwicklung von ca. 93 % der Exportumsätze der liechtensteinischen Gesellschaft N. Dies geschehe in der Weise, daß Bestellungen der ausländischen Abnehmer über die N dem Beschwerdeführer übermittelt würden. In der Folge versende der Beschwerdeführer die Produkte direkt an die ausländischen Abnehmer und stelle an die N eine Rechnung. Der in der Rechnung an N ausgewiesene Preis liege ca. 20 % unter dem üblichen Verkaufspreis; N stelle ihrerseits dem ausländischen Abnehmer den vollen Preis in Rechnung. Durch diese Unterfakturierung erfolge eine Gewinnverlagerung nach Liechtenstein. Der Beschwerdeführer vertrete die N im übrigen auf Messen und betreue die ausländischen Kunden anlässlich von Geschäftsreisen auch hinsichtlich der Produktberatung und bei auftretenden Reklamationen. Die Gewinnspanne der N sei wirtschaftlich nicht begründbar. Die Annahme, daß die Zwischenschaltung der liechtensteinischen Gesellschaft der Gewinnverlagerung diene, werde dadurch untermauert, daß der Beschwerdeführer nach mehreren Zeugenaussagen als Vertreter der N auftrete, daß er bei Reklamationen und Retoursendungen der ausländischen Kunden in Anspruch genommen werde und die Kunden teilweise den Betrieb des Beschwerdeführers und die N als einheitliches

Unternehmen betrachten würden. Im Fremdvergleich sei die über Jahrzehnte beibehaltene Praxis, daß einem fremden Unternehmer zu derart extrem günstigen Konditionen geliefert werde, welche dem liefernden Unternehmen kaum noch eine Gewinnspanne beließen, völlig undenkbar und unüblich. Andererseits sei es denkbar, daß wegen der vom Prokuristen der N, Dkfm. B, durchgeführten Verwaltungs- und Anbahnungstätigkeit nicht die volle Gewinnspanne der N an den Beschwerdeführer zurückgeflossen sei. Insbesondere in den ersten fünf Jahren der betrieblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers sei ein erhöhter Anbahnungsaufwand anzunehmen. Nach Ansicht des Prüfers sei daher die Gewinnverlagerung dahingehend zu korrigieren, daß die Betriebseinnahmen des Beschwerdeführers für die Jahre 1976 bis 1980 um 10 % und für die Jahre 1981 bis 1985 um 20 % der erklärten und über die N abgerechneten Exporterlöse erhöht werden.

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Bescheide betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1976 bis 1985. Bei Erlassung der Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide 1986 und 1987 erhöhte es aus den gleichen Überlegungen das erklärte Betriebsergebnis um 20 % von 93 % der Exporterlöse.

Der gegen die genannten Bescheide eingebrachten Berufung gab die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid hinsichtlich der Jahre 1976 bis 1980 zur Gänze, im übrigen teilweise Folge. Die N sei eine Anstalt nach liechtensteinischem Recht. Die Gründerrechte an einer solchen Anstalt könnten von dem als Gründer auftretenden liechtensteinischen Treuhänder an seinen Mandanten zediert oder auf sonstige Weise übertragen werden. Die Anstalt kenne keine Mitglieder oder Anteilsinhaber, die Vermögensrechte bzw. wirtschaftlichen Vorteile aus der Anstalt stünden nach den gesetzlichen Bestimmungen vielmehr dem Begünstigten zu. Aus Gründen der Diskretion würden die Begünstigten meistens in Beistatuten bestellt, die dem Öffentlichkeitsregister nicht vorgelegt werden müßten. Als Verwaltungsrat der N hätten stets liechtensteinische Rechtsanwälte fungiert. Im Oktober 1974 sei Dkfm. B als Prokurist der N im Handelsregister des Fürstentums Liechtenstein eingetragen worden. Dkfm. B sei bei weiteren unter derselben Adresse und denselben Telexanschlüssen wie die N angeführten Unternehmen in Liechtenstein in Erscheinung getreten. Laut einer vom Finanzamt eingeholten Auskunft des Bundesamtes für Finanzen in Bonn vom 8. Juli 1987 sei die N ein reines Sitzunternehmen, welches in Vaduz, L-Straße 37, domiziliere. An dieser Adresse befinde sich das Treuhandbüro des Rechtsanwaltes A, unter dessen Anschrift mehr als 150 Sitzgesellschaften domizilierten. Aus verschiedenen für die Jahre 1981 bis 1987 aufgelegten amtlichen Telefonbüchern ergebe sich, daß die N ihre Telefonnummer mit einer Reihe weiterer Firmen teile und laufend geändert habe. Aus Zeugenaussagen ergebe sich, daß der Beschwerdeführer gegenüber den Kunden als Verhandlungspartner aufgetreten sei, der Ansprechpartner bei allfälligen Reklamationen bzw. Rückfragen gewesen sei und daß sich die Kunden direkt an ihn gewendet hätten. Formalrechtlich stelle die N keine Sitzgesellschaft dar, zumal sie nach einer Bestätigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung als tätiges Unternehmen besteuert werde. Die belangte Behörde stelle die Funktion des Dkfm. B nicht in Abrede. Faktisch sei allerdings der N die Funktion einer Sitzgesellschaft zugekommen. Der Beschwerdeführer habe die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit der Zwischenschaltung der N damit begründet, daß diese mit Dkfm. B über einen erfahrenen Dentalkaufmann verfüge und als Vertriebsfirma eine eigene Infrastruktur unterhalte und eigene Mitarbeiter im In- und Ausland bezahle. Nachdem der Beschwerdeführer den Betrieb seines Vaters übernommen hatte, habe er über keinerlei Firmenkontakte und Vertriebserfahrungen verfügt. N habe die Geschäftskontakte hergestellt und die weitere Betreuung der Kunden sichergestellt. N habe das Delkrederisiko getragen; aus der von der Betriebsprüfung festgestellten Spanne habe sie die anteiligen Kosten (Personalkosten, Verwaltungskosten, Raumkosten, Forderungsausfallsrisiko, Kosten für Werbung, Messen, Prospekte, Reisen, Angebotserstellung und Gewährung von Skontis) getragen. Die belangte Behörde hege zwar keine Zweifel an der rechtlichen Existenz der N, gelange jedoch zu der Überzeugung, daß die Anstalt keine solchen Gegenleistungen erbracht habe, die die volle vom Beschwerdeführer weitergegebene Gewinnspanne rechtfertigen könnten. Die in den Streitjahren ständig wechselnden Adressen und Telefon- bzw. Telexnummern der N seien Indizien gegen die Annahme eines wirtschaftlich aktiven Unternehmens. Der Beschwerdeführer habe zwar wiederholt die wirtschaftliche Bedeutung der Einschaltung der N betont, in keiner Phase des Verfahrens aber einen konkreten, überprüfbaren Nachweis hiefür erbracht, welche Personen - abgesehen von Dkfm. B - an welchen Orten und zu welchen Zeiten wirtschaftliche Aktivitäten für N gesetzt hätten, durch die die Einräumung einer Gewinnspanne gerechtfertigt werden könnte. Wie sich aus den Feststellungen des Finanzamtes ergebe, sei vor allem der Beschwerdeführer für die N in Erscheinung getreten. Nach den Feststellungen des Finanzamtes sei der Beschwerdeführer im Bereich der Knüpfung von Geschäftskontakten, der Organisation von Messeveranstaltungen, der Werbung von Kunden, der Erledigung von Reklamationen sowie der Besorgung beratender Fachleute tätig gewesen. Der Beschwerdeführer habe den Ausführungen des Finanzamtes

entgegengehalten, er habe Fachleute lediglich auf technologischem Gebiet (Zahntechniker) besorgt, diese seien von der N honoriert worden; er sei nicht für die Kundenwerbung zuständig gewesen, sondern lediglich für die Textierung der Gebrauchsanweisungen in technologischer Hinsicht; seine Anwesenheit auf Messen sei kaum aus Vertriebsinteressen, sondern in erster Linie aus Gründen der technologischen Information erfolgt; bei seinen Reisen habe er keine werbende Tätigkeit entfaltet, sondern technologische Demonstrationen durchgeführt; Reklamationen und sonstige technische Anfragen seien nur in Ausnahmefällen von den Kunden direkt an ihn gerichtet gewesen; soweit die Reklamationserledigung schriftlich erfolgt sei, sei sie ausschließlich von N vorgenommen worden. Die belangte Behörde halte diesem Vorbringen des Beschwerdeführers entgegen, daß es zumindest teilweise die Richtigkeit des vom Finanzamt festgestellten Sachverhaltes bestätige, zumal der Beschwerdeführer zugebe, daß er, wenn auch unter dem Namen der N, in weiten Bereichen die maßgeblichen Tätigkeiten selbst ausgeübt habe. Für die belangte Behörde ergebe sich aber vor allem aus den Zeugenaussagen der Zeugen FP, EW, VB, BS, daß der Beschwerdeführer als maßgeblicher Ansprechpartner aufgetreten sei und selbst die Verhandlungen über Preise und Lieferbedingungen mit den Kunden geführt habe. Im übrigen komme der Teilnahme an Messen bzw. technologischen Demonstrationen nach Ansicht der belangten Behörde Werbefunktion zu. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, in der Person des Dkfm. B sei den Kunden ein bekannter Ansprechpartner als Fachmann zur Verfügung gestanden, halte die belangte Behörde entgegen, daß der Beschwerdeführer allen Befragten als im Zusammenhang mit der N auftretende Person bekannt gewesen sei, während Dkfm. B den Befragten nur teilweise namentlich bekannt gewesen sei. Daß die Verrechnung der Kosten bzw. die Fakturierung sowie die Korrespondenz (insbesondere betreffend Reklamationserledigungen) über die NO erfolgt sei, sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht entscheidend, weil erfahrungsgemäß mit solchen Leistungen selbst bei reinen Briefkastengesellschaften versucht werde, nach außen den Eindruck eines wirtschaftlich aktiven Unternehmens zu erwecken. Das Finanzamt habe auch auf den Umstand hingewiesen, daß liechtensteinische Kunden direkt beim Beschwerdeführer bestellen würden, sich also nicht der N bedienen würden; dieser Umstände sei ein Indiz dafür, daß die N ein Sitzunternehmen sei, zumal in Liechtenstein ansässige Sitzunternehmen nur außerhalb von Liechtenstein Tätigkeiten entfalten dürften. Der Beschwerdeführer habe hiezu vorgebracht, die N würde zwar in Liechtenstein tätig, dort aber keine Verbraucher, sondern nur Wiederverkäufer beliefern. Nach Ansicht der belangten Behörde sei dieses Vorbringen nicht durch entsprechende Nachweise abgesichert. Es widerspreche sogar dem Schreiben des Verwaltungsrates der N vom 8. Juni 1994, wonach die N namentlich genannte Zahnärzte bzw. Dentallaboratorien zu ihren Kunden zähle, weil davon auszugehen sei, daß diese Unternehmen Verbraucher und nicht Wiederverkäufer seien. Wenn der Beschwerdeführer als Argument für die Zwischenschaltung der N vorgebracht habe, er verfüge in Österreich über keine geeigneten Räumlichkeiten zum Empfang von Geschäftspartnern bzw. zur Erledigung von Verwaltungstätigkeiten, so sei für die belangte Behörde fragwürdig, inwieweit der N angesichts ihrer laufend wechselnden Anschriften in Liechtenstein, unter denen jeweils mehrere Firmen verwaltet würden, solche Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden seien. Im übrigen sei zu bedenken, daß die Rechnungslegung an die N und die weiteren in- und ausländischen Abnehmer sowie die Versendung der Waren und die damit anfallenden Tätigkeiten vom Beschwerdeführer in seinem Unternehmen bewerkstelligt worden seien. Die belangte Behörde bestreite nicht, daß Dkfm. B eine Tätigkeit für die N entfaltet habe, von der auch der Beschwerdeführer profitiert habe. Es sei auch glaubhaft gemacht worden, daß N dem Beschwerdeführer selbst dann Zahlungen geleistet habe, wenn der Kunde zahlungsunfähig geworden sei. Bei der Umsatzentwicklung des Beschwerdeführers sei zu beachten, daß seine Auslandsumsätze in den Jahren 1976 bis 1979 deutlich unter 1.000.000,- S und ab 1980 deutlich über 1.000.000,- S gelegen seien. Angesichts der niedrigen Umsätze in den Jahren 1976 bis 1979 und der zunächst fehlenden Geschäftskontakte gehe die belangte Behörde für diese Jahre davon aus, daß die im Wege des Preisvorteiles weitergegebene Gewinnspanne der wirtschaftlichen Gegenleistung der N entspreche. Anders sei die Sachlage ab dem Jahre 1980:

Aufgrund der Verdoppelung der Auslandsumsätze und der damit einhergehenden Verdoppelung der absoluten Beträge der an die N weitergegebenen Gewinnspanne sei eine fremdübliche Relation zwischen Leistung und Gegenleistung nicht mehr gegeben; ein nach fremdüblichen Grundsätzen kalkulierender Kaufmann hätte der N spätestens ab dem Jahr 1980 nicht mehr solche Konditionen eingeräumt, wobei zu beachten sei, daß der Beschwerdeführer in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht habe, es sei jeweils von Fall zu Fall versucht worden, mit der N preislich zusammenzukommen. In diesem Zusammenhang sei wiederum zu berücksichtigen, daß auch der Beschwerdeführer maßgeblich für die N in Erscheinung getreten sei und selbst Verhandlungen über die im Verhältnis zwischen der N und deren Kunden relevanten Preise und Lieferbedingungen geführt habe. Angesichts des

Umstandes, daß in den Jahren 1980 bis 1987 die Jahresverluste die Jahresgewinne überstiegen hätten und überhaupt nur relativ geringe Gewinne erklärt worden seien, wäre es unerklärlich, aus welchen Gründen sich der Beschwerdeführer einer durchschnittlich 20 %igen Gewinnspanne begeben sollte, wenn er nicht in einem Naheverhältnis zur N gestanden hätte bzw. wenn ihm nicht ein zumindest teilweiser Zugriff auf die abgeschöpften Gelder möglich gewesen wäre. Es sei im übrigen im Wirtschaftsleben auch unüblich, daß mit einem Geschäftspartner, über den der Großteil des Umsatzes abgewickelt werde, nur mündliche, nicht näher konkretisierte Vereinbarungen bestünden. Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers beinhalteten diese Vereinbarungen für ihn ein Direktlieferungsverbot; ein solches Direktlieferungsverbot sei wirtschaftlich unverständlich, wenn die Geschäftskontakte vom Beschwerdeführer selbst geknüpft würden. Die im Berufungsverfahren vorgelegten Beweismittel, mit denen ein Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der N widerlegt werden sollte, würden einen solchen Beweis nicht erbringen: Die vorgelegte notarielle Beurkundung einer Einsichtnahme in das Handelsregister und die Gesellschaftsakten der N, der zufolge der Beschwerdeführer weder als Eigentümer Nch als wirtschaftlich Berechtigter oder als dem Verwaltungsrat gegenüber Weisungsberechtigter in Erscheinung getreten sei, und auch die in der Beurkundung angeführte Erklärung des Verwaltungsrates der N, nach welcher der Beschwerdeführer mit der N nichts zu tun habe, ändere nichts an der Tatsache, daß die tatsächlich Begünstigten der N nicht genannt worden seien. Wenngleich an der Richtigkeit der Bestätigung des Notars keine Zweifel bestünden, sei aus ihr für die Sache nichts zu gewinnen. Aus der Bestätigung sei nicht erkennbar, in welche Dokumente im einzelnen Einsicht genommen worden sei. Insbesondere sei zu berücksichtigen, daß nicht alle Gesellschaftsdokumente öffentlich seien und gerade bei einer Anstalt nach liechtensteinischem Recht die Begünstigten in der Regel in einem Beistatut, welches dem Öffentlichkeitsregister nicht vorgelegt werden müsse, bestellt würden, sodaß auf diese Weise oder etwa auch durch die Zwischenschaltung weiterer Gesellschaften verhindert werden könne, daß die Begünstigten in öffentlichen Dokumenten aufschienen. Es sei daher weder eine derartige notarielle Bestätigung noch die - im übrigen nach der allgemeinen Erfahrung in solchen Fällen typische - Versicherung des Verwaltungsrates ausreichend. In diesem Zusammenhang sei auch zu berücksichtigen, daß als Repräsentant der N ein Treuhandbüro eingetragen sei, welches bei mehr als

150 Gesellschaften als Funktionsträger in Erscheinung getreten sei. Weiters sei in diesem Zusammenhang zu beachten, daß als Zustellbevollmächtigter gegenüber den Behörden nach den Bestimmungen des liechtensteinischen Rechtes dann ein Repräsentant zu bestellen sei, wenn die geschäftsführenden oder vertretenden Organe einer Gesellschaft aus Ausländern bestünden. Die belangte Behörde gehe sohin davon aus, daß im Rahmen der strittigen Geschäftsbeziehungen Preisvorteile einem in einem als Steueroase bekannten Land ansässigen Unternehmen eingeräumt worden seien, über welches ein Großteil der Umsätze abgewickelt worden seien, zu dem der Beschwerdeführer in einem Naheverhältnis gestanden sei und von dem er (zumindest seit dem Jahr 1980) keine den strittigen Beträgen entsprechenden wirtschaftlichen Gegenleistungen erhalten habe. Es sei im Wege von Unterfakturierungen an ein dem Beschwerdeführer nahestehendes Unternehmen eine Gewinnverlagerung in das steuerbegünstigte Ausland vorgenommen worden. Der Beschwerdeführer habe an die N um ca. 20 % unter dem üblichen Verkaufspreis fakturiert. Die belangte Behörde gehe davon aus, daß die N auch diverse Kosten getragen habe und daß Dkfm. B in die Geschäftstätigkeit involviert gewesen sei. Da die konkrete Höhe der Aufwendungen der N nicht bekannt sei, müsse die belangte Behörde im Schätzungswege ermitteln, in welchem Ausmaß die Einräumung einer Gewinnspanne an die N wirtschaftlich gerechtfertigt wäre. Abweichend von der vom Finanzamt für die Jahre ab 1981 angesetzten 20 %igen Gewinnverlagerung sei nach Ansicht der belangten Behörde für die Jahre 1981 bis 1987 nur von einer 10 %igen Gewinnverlagerung auszugehen. Damit werde dem Umstand Rechnung getragen, daß Dkfm. B auch in diesen Jahren tätig gewesen sei, sodaß der Beschwerdeführer von dessen Kundenkontakten profitiert habe, und daß die Gewinnspanne nicht in allen Exportländern gleich hoch gewesen sei. Zudem würden damit die in der Kostenrechnung im allgemeinen für Verwaltungs- und Betriebskosten in Ansatz gebrachten prozentuellen Kostenanteile sowie das von der N getragene Delkredererisiko berücksichtigt. Die Berücksichtigung der für einen selbständigen Verwaltungs- und Vertriebsapparat anfallenden Kosten, wie sie vom Beschwerdeführer begehrt werde, könne nicht erfolgen, weil einerseits im Zusammenhang mit den Geschäftsführungstätigkeiten der N der Beschwerdeführer selbst maßgeblich in Erscheinung getreten sei und andererseits die - als Kosten - angeführten Telefon- und Telexanschlüsse sowie die Firmenanschriften jeweils für mehrere Unternehmen Verwendung gefunden hätten und auch Dkfm. B nicht nur für die N tätig gewesen sei. Hinsichtlich der Jahre 1981 bis 1987 sei der Berufung

daher teilweise Folge zu geben. Hinsichtlich der Jahre 1976 bis 1980 werde der Berufung Folge gegeben, weil der eingeräumten Gewinnspanne (von lediglich 10 %) eine Gegenleistung der N gegenüberstehe und im übrigen für diese Jahre Bemessungsverjährung eingetreten sei.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende, Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde hat aufgrund von Zeugenaussagen, nach welchen die N den Kunden gegenüber im wesentlichen durch den Beschwerdeführer in Erscheinung getreten sei, und im Hinblick auf die Umstände, daß N eine liechtensteinische Anstalt ist, als ihr Verwaltungsrat liechtensteinische Rechtsanwälte fungiert haben, ihr Prokurist, Dkfm. B, auch für weitere Gesellschaften (mit gleicher Adresse und Telefonnummer wie N) tätig gewesen ist, und N ihre Adresse und Telefonnummer in Liechtenstein mit mehreren anderen Gesellschaften geteilt hat, im Rahmen der Beweiswürdigung angenommen, N sei nicht in dem vom Beschwerdeführer behaupteten Ausmaß für ihn tätig geworden, seine Geschäftsbeziehungen zur N seien vielmehr teilweise zum Zwecke der Gewinnverlagerung nach Liechtenstein behauptet worden. Daraus ergebe sich auch, daß der Beschwerdeführer in einem Naheverhältnis zur N stehe, welches ihm die Zugriffsmöglichkeit auf die verlagerten Gelder einräume. In diesem Zusammenhang hat die belangte Behörde auch berücksichtigt, daß zwischen dem Beschwerdeführer und der N nur mündliche, im übrigen nicht näher konkretisierte Liefervereinbarungen bestanden haben. Während das Finanzamt davon ausging, weil der vom Beschwerdeführer an die N fakturierte Betrag um 20 % unter dem Betrag liege, den er Fremden gegenüber in Rechnung stelle, sei sein Gewinn um 20 % der Erlöse aus Exporten an die N zu erhöhen, hat die belangte Behörde eine Gewinnerhöhung um lediglich 10 % der genannten Erlöse vorgenommen. Sie hat es für glaubhaft gehalten, daß N einige Leistungen an den Beschwerdeführer erbracht hat (insbesondere Leistungen des Dkfm. B sowie Delkredererisiko).

In der Beschwerde wird zunächst die mangelhafte Begründung des angefochtenen Bescheides gerügt. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ergibt sich aber aus der Begründung des angefochtenen Bescheides, von welchem Sachverhalt die belangte Behörde ausgegangen ist und aus welchen Erwägungen sie gerade diesen Sachverhalt für erwiesen gehalten hat. Zwar trifft es zu, daß der angefochtene Bescheid keine rechtlichen Ausführungen betreffend die "Einkünftezurechnung" bzw. die Erhöhung des Gewinnes des Beschwerdeführers enthält. Es liegt aber bei dem gegebenen Sachverhalt auf der Hand, daß die belangte Behörde in rechtlicher Hinsicht davon ausgegangen ist, der Preis für die Lieferungen an N sei wegen des Naheverhältnisses des Beschwerdeführers zu N, sohin causa societatis, zu niedrig angesetzt worden. Für die steuerliche Gewinnermittlung seien gemäß § 4 Abs. 1 EStG nur die betrieblich veranlaßten Vermögensmehrungen und -minderungen relevant, nicht hingegen jene, die durch die gesellschaftsrechtliche Verbindung zum "Geschäftspartner" veranlaßt sind, weshalb der steuerliche Gewinn um die außerbetrieblich veranlaßten Vermögensveränderungen zu korrigieren sei.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, aus dem angefochtenen Bescheid gehe nicht klar hervor, von welcher Berechnungsbasis die belangte Behörde die "10 %ige Gewinnverlagerung" berechnet habe.

Im angefochtenen Bescheid heißt es, daß abweichend von der vom Betriebsprüfer angesetzten "20 %igen Gewinnverlagerung" nur mehr von einer "10 %igen Gewinnverlagerung" auszugehen sei. Weiters wird die Gewinnzurechnung mit 114.765,- S für 1981, 174.578,- S für 1982, 151.085,- S für 1983, 252.721,- S für 1984, 257.583,- S für 1985, 192.965,- S für 1986 und 295.026,- S für 1987 angegeben. Bei dieser Darstellung ergibt sich - jedenfalls im Zusammenhang mit der Auflistung der Erlöse aus den Exporten an N in Tz 14 des BP-Berichtes -, daß der Prozentsatz jeweils von den erklärten Erlösen aus den Verkäufen an N berechnet worden ist.

Der Beschwerdeführer vermißt auch eine Begründung zum Satz von 10 %. Hiezu ist zunächst darauf zu verweisen, daß das Ausmaß der durch die angenommene Nahebeziehung des Beschwerdeführers zur N veranlaßten Unterfakturierung nur im Schätzungswege ermittelt werden konnte. Schätzungen ist aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. September 1992, 89/14/0014). Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, daß die erklärten Erlöse aus den Verkäufen an N nur 80 % des angemessenen Verkaufspreises darstellen. Im Verwaltungsverfahren hat der Beschwerdeführer auf die Kosten der N und ihr Delkredererisiko sowie auf den

Umstand hingewiesen, daß N in verschiedenen Ländern nicht den gleich hohen Aufschlag habe erzielen können wie in Deutschland. Wenn die belangte Behörde unter Berücksichtigung dieser Umstände sowie aufgrund der Annahme, daß Dkfm. B tatsächlich in gewissem Umfang Leistungen erbracht habe, zu dem Ergebnis gelangt ist, die durch die gesellschaftsrechtliche Nahebeziehung veranlaßte Unterfakturierung bestehe (lediglich) im Ausmaß von 10 % der erklärten Verkaufserlöse, so hat sie ihr Schätzungsergebnis ausreichend begründet und dabei auf alle im Verwaltungsverfahren substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen Bedacht genommen.

Der Beschwerdeführer bringt vor, die belangte Behörde habe bei der Schätzung des angemessenen Kaufpreises nur den Ersatz der Kosten der N, nicht aber einen Gewinnanteil der N berücksichtigt. Er übersieht dabei, daß die belangte Behörde in der Bescheidbegründung ausdrücklich anführt, die tatsächlichen Aufwendungen der N seien der Behörde zwar nicht bekannt, durch den Ansatz des noch wirtschaftlich gerechtfertigten Kaufpreises (in Höhe von 88 % (80 % plus 10 % von 80 %) des als üblich ermittelten Kaufpreises) sei für die N aber eine solche Gewinnspanne verblieben (12 % des angemessenen Kaufpreises bzw. 15 % des vom Beschwerdeführer erklärten Entgeltes), bei welcher nicht davon ausgegangen werden könne, daß der N Aufwendungen in gleicher Höhe entstanden seien. Da sohin die Schätzung ohnedies von einem Gewinnaufschlag der N ausgegangen ist, erübrigt sich das Eingehen auf das Beschwerdevorbringen, nach welchem aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Liechtenstein dem Staat Liechtenstein das Besteuerungsrecht für die dort tatsächlich tätigen Unternehmen eingeräumt sei.

Der Beschwerdeführer bringt vor, die belangte Behörde habe angenommen, es liege kein wirtschaftlich aktives Unternehmen in Liechtenstein vor; er rügt die Beweiswürdigung, die zu dieser Sachverhaltsfeststellung geführt habe. Hiezu ist darauf zu verweisen, daß die belangte Behörde ohnedies wirtschaftliche Aktivitäten der N anerkannt hat und dem Beschwerdeführer nur hinsichtlich des Ausmaßes dieser Aktivitäten nicht gefolgt ist. Im übrigen enthält der angefochtene Bescheid lediglich die Aussage, daß Indizien gegen die Annahme eines wirtschaftlich aktiven Unternehmens vorlägen.

Unrichtig sei nach dem Beschwerdevorbringen weiters die Beweiswürdigung betreffend die Preisvereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und der N. In der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer nur für den Fall von Preiserhöhungen am Markt, nicht aber generell von laufend neuen Vereinbarungen gesprochen.

Hinsichtlich der genannten Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und der N wird in der Beschwerde der Feststellung des angefochtenen Bescheides, es seien lediglich mündliche, nicht näher konkretisierte Vereinbarungen getroffen worden, nicht entgegengetreten. Im angefochtenen Bescheid wird u. a. ausgeführt, die Umsätze zwischen dem Beschwerdeführer und der N seien in den Jahren bis 1979 betragsmäßig eher gering gewesen, weshalb für diese Jahre - wohl in Anbetracht der fixen Kosten der N - angenommen werden könne, der vom Beschwerdeführer verrechnete Preis sei nicht durch seine Nahebeziehung zur N beeinflusst gewesen. Mit dem gravierenden Anstieg der Umsätze ab 1980 hätten sich aber die Verhältnisse geändert, weshalb unter Fremden nur mehr dem Prozentsatzverhältnis nach ausgewogene Vereinbarungen geschlossen worden wären; in diesem Zusammenhang wird im angefochtenen Bescheid darauf verwiesen, daß keine Bindung an frühere Preisvereinbarungen bestanden habe, was sich daraus ergebe, daß der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung vorgebracht habe, es sei von Fall zu Fall versucht worden, mit N preislich zusammenzukommen.

Aus der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung (Seite 17) ergibt sich, daß der Beschwerdeführer auf die Frage nach Vereinbarungen über die Preisgestaltung geantwortet hat, die Preisgestaltung mache im großen und ganzen Dkfm. B; der Beschwerdeführer einigte sich mit diesem entsprechend, er mache "z.B. bei Erhöhungen" einen Vorschlag und Dkfm. B schaue es von seiner Seite aus an. Aufgrund dieser Aussage des Beschwerdeführers konnte die belangte Behörde unbedenklich davon ausgehen, daß - worauf es im gegebenen Zusammenhang ankommt - keine längerfristigen Preisbindungen vorgelegen sind. Bei dieser Sachlage ist aber auch der Vorwurf der Beschwerde, die belangte Behörde hätte vom Beschwerdeführer vertragsbrüchiges Verhalten gegenüber N gefordert, unbegründet.

Es wird auch vorgebracht, es sei unschlüssig, daß die belangte Behörde für die Jahre bis 1979 die erklärten Erlöse als fremdüblich anerkannt habe, ab dem Jahr 1980 hingegen nicht mehr. Dem ist entgegenzuhalten, daß sich die belangte Behörde nicht in Widerspruch zur Lebenserfahrung stellt, wenn sie davon ausgeht, daß bei geringen Umsätzen einem Geschäftspartner oftmals eine relativ höhere Spanne eingeräumt wird als bei hohen Umsätzen.

Der Beschwerdeführer wendet sich auch dagegen, daß die belangte Behörde aufgrund ihrer Beweiswürdigung ein Naheverhältnis zwischen ihm und der N angenommen hat.

Wenn die belangte Behörde im Hinblick auf die oben dargestellten Umstände ein Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der N angenommen hat, so kann dies nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht als das Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung angesehen werden. Daran ändert nichts, daß die N unstrittig in gewissem Ausmaß Leistungen an den Beschwerdeführer erbracht hat. Die Beschwerde verweist in diesem Zusammenhang auf die im Verwaltungsverfahren vorgelegte Bestätigung eines Notars. Hiezu ist anzumerken, daß die belangte Behörde, ohne sich im Widerspruch zu der allgemeinen Lebenserfahrung zu befinden, davon ausgehen konnte, daß bei zur Gewinnverlagerung eingesetzten Gesellschaften die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse idR nicht durch bloße Einsichtnahme in öffentliche Register eruiert werden können, und zwar unabhängig davon, ob ein Notar oder eine andere Person die Einsichtnahme vornimmt.

Wenn in der Beschwerde nun vorgebracht wird, in einem gegen den Beschwerdeführer geführten Strafverfahren seien Zeugen einvernommen worden, die belangte Behörde habe die Einholung dieser Aussagen unterlassen, so ist auf folgendes hinzuweisen:

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung ist davon gesprochen worden, daß im Strafverfahren zusätzlich zu den Zeugen, über deren Aussage sich Niederschriften im Verwaltungsakt befinden, weitere Zeugen gehört worden sind. Der Berichterstatter hat sodann den Beschwerdeführer gefragt, ob er hinsichtlich dieser weiteren Zeugenaussage Erhebungen beantrage. Der Beschwerdeführer hat dies ausdrücklich verneint. Solcherart liegt der behauptete Verfahrensfehler nicht vor.

Der Beschwerdeführer rügt, die belangte Behörde habe es unterlassen, nicht deutschsprachige Kunden der N als Zeugen zu vernehmen, behauptet aber nicht, einen derartigen Beweis Antrag gestellt zu haben.

Des weiteren bringt der Beschwerdeführer vor, Dkfm. B sei zwar nicht bereit gewesen, vor einer österreichischen Behörde auszusagen, habe aber seine Bereitschaft bekundet, Fragen im Schriftweg vor einem Notar zu beantworten. Zu Unrecht habe die belangte Behörde dieses Beweismittel ausgeschlagen, weshalb Umstände betreffend die N nicht hätten unter Beweis gestellt werden können.

Die Beschwerde läßt mehrfach ihre Vorliebe für notarielle Bestätigungen erkennen, zeigt aber nicht auf, aus welchen Gründen der Wissensäußerung einer Person eine höhere Glaubwürdigkeit zukommen sollte, wenn sie vor einem Notar abgegeben wird. Im übrigen ist zu diesem Beschwerdevorbringen zu bemerken, daß es dem Dkfm. B unbenommen gewesen wäre - mit oder ohne Beiziehung eines Notars - ein Schriftstück über jene Informationen zu verfassen, die er der Behörde mitteilen will.

Der Beschwerdeführer wendet auch ein, die belangte Behörde habe, ohne hierüber Parteiengehör zu gewähren, angenommen, daß die Telefonnummer der N in den Jahren ab 1981 laufend geändert worden sei. Hätte er hiezu Stellung nehmen können, so hätte er nachweisen können, daß die Telefonnummer von 1981 bis 1985 gleichgeblieben sei.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer schon deshalb keinen Verfahrensfehler auf, weil ihm die Feststellungen betreffend den Wechsel der Telefonnummer von der belangten Behörde mit Vorhalt vom 11. April 1994 bekanntgegeben worden ist, er dieser Feststellung aber nicht entgegengetreten ist. Im übrigen ist bereits in der Berufungsvorentscheidung von jährlich wechselnden Firmenanschriften, Telefon- und Telefaxnummern der N die Rede.

Der Beschwerdeführer rügt auch als Verletzung von Verfahrensvorschriften, die belangte Behörde hätte bei der Ausmessung des angemessenen Preises sein Vorbringen, er habe andere Firmen zum gleichen Preis beliefert wie die N, entsprechend berücksichtigen müssen.

Mit einem beim Finanzamt am 21. Juli 1992 eingelangten Schreiben hat der Beschwerdeführer mitgeteilt, daß er anderen Kunden, wenn sie Großkunden seien, ähnliche Preise in Rechnung stelle wie der N, und hiezu auf eine Rechnung aus dem Jahr 1987 verwiesen. In der mündlichen Berufungsverhandlung (Niederschrift Seite 17) hat er zum Ausdruck gebracht, daß er die von der Betriebsprüfung ermittelten Verkaufspreise nicht bestreite. Er hat hinzugefügt, es seien zwar auch andere Firmen zu jenen Preisen beliefert worden, die der N eingeräumt worden seien, dies sei aber nicht oft vorgekommen.

Abgesehen davon, daß aus bloß einzelnen Verkäufen nicht auf einen angemessenen Kaufpreis geschlossen werden kann, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, daß diese Verkäufe mit jenen an die N vergleichbar wären, zumal er bei Verkäufen an N die Ware an die Endabnehmer versandt hat und für N auch die von der belangten Behörde festgestellten weiteren Leistungen erbracht hat. Es wird daher mit diesem Beschwerdevorbringen keine Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgezeigt.

Auf die Beschwerdeausführungen betreffend Mißbrauch im Sinne des § 22 BAO braucht nicht eingegangen zu werden, weil die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht vom Vorliegen eines Mißbrauches ausgegangen ist.

Die Beschwerde erweist sich sohin 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 Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1997:1995150144.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)