jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1995/7/11 91/13/0154

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 11.07.1995

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §162 Abs1;
BAO §162;
BAO §167 Abs2;
BAO §22;
EStG 1972 §2;
EStG 1972 §4;
UStG 1972 §3;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 91/13/0186

Betreff

Der VwGH hat über die Beschwerde 1.) der N-GmbH in G, vertreten durch Dr. F, RA in W, gegen den Bescheid der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 16. Mai 1991, Zl. 6/2-2539/87, betr USt, KSt und GewSt 1979 bis 1982 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. 1. 1980 bis zum 1. 1. 1983, sowie 2.) der N KG in G, ebenfalls vertr durch RA Dr. F, gegen den Bescheid der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 26. Juni 1991, Zl. 6/4-4537/87-03, betr USt und GewSt sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1978 bis 1982 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. 1. 1978 bis zum 1. 1. 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Jede der Beschwerdeführerinnen hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Zweitbeschwerdeführerin ist eine GmbH & Co KG (im folgenden KG genannt). Sie betreibt die Herstellung von Metallgegenständen, insbesondere von Türen, Toren und Zargen. Zunächst waren Ing. N zu 50%, PH und BS zu je 25% an der KG beteiligt. PH trat im Jahr 1970 seine Kommanditbeteiligung an BS ab. Im Jahr 1973 trat als Komplementärin die - am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligte - N-GmbH ein, an welcher zunächst Ing. N und BS je zur Hälfte beteiligt

waren und ab 1980 Ing. N zu 75% und dessen Gattin zu 25% - die beiden sind auch Geschäftsführer der N-GmbH - beteiligt sind. Ing. N, der bis 1973 persönlich haftender Gesellschafter war, erhielt ab dem Eintritt der N-GmbH, die auch die Geschäftsführung übernahm, ebenfalls die Stellung eines Kommanditisten. BS trat im Jahr 1980 seine Beteiligung von 50% an der KG an Ing. N ab, der eine Kommanditeinlage im Ausmaß von 1000 S an seine Gattin weitergab, sodaß ihm ab 1980 eine Kommanditeinlage von 1,599.000 S zuzurechnen ist.

Im Jahr 1978 wurde die Erstbeschwerdeführerin, eine GmbH, gegründet (im folgenden GmbH genannt). Die Gesellschaftsanteile werden - abgesehen von einer vorübergehenden Beteiligung der Gattin von Ing. N im Ausmaß von 1% - zur Gänze von der N-GmbH gehalten. Geschäftsführer der GmbH ist Ing. N Im Jahr 1980 begann die GmbH mit der Erzeugung von Türen und Fenstern aus Kunststoff. Die KG schloß mit der GmbH am 8. Februar 1979 eine Einkaufskommissions-Vereinbarung und am 30. April 1980 einen Exportagentur-Vertrag. Nach der Einkaufskommissions-Vereinbarung sollte die GmbH ab 1. Jänner 1979 den vermittlungsweisen Einkauf von warm- und kaltgewälztem Band- und Flachstahl für die KG (insbesondere von der V-AG) vornehmen, wobei das Vermittlungsentgelt in den von den Stahllieferanten über die Mengenrabatte hinausgehenden Sondervergütungen bestehen sollte. Inhalt des Exportagentur-Vertrages war, daß die GmbH den Verkauf von Produkten der KG in die Schweiz und nach Deutschland vermitteln sollte.

Im Zuge einer bei beiden Beschwerdeführerinnen durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung stellten sich als strittige Punkte heraus: die Anerkennung von Lizenzzahlungen der KG an die C-AG, eine Schweizer Domizilgesellschaft, als Betriebsausgaben sowie die Zurechnung von Einnahmen und Umsätzen aus der Einkaufskommissions- Vereinbarung, aus der Exportvermittlung in die Schweiz und nach Deutschland sowie aus Eigenexporten der GmbH.

Mit dem zweitangefochtenen, im Instanzenzug ergangenen Bescheid anerkannte die belangte Behörde die Lizenzzahlungen für die Streitjahre 1978 bis 1982 nicht als Betriebsausgaben der KG. Hiezu wird in der Bescheidbegründung ausgeführt, die KG habe im Jahr 1966 einen Lizenzvertrag mit der 1961 gegründeten Schweizer C-AG geschlossen. Im Jahr 1970 sei diese C-AG in D-AG umbenannt worden, es sei sodann eine neue C-AG gegründet worden. Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers sei die 1970 gegründete C-AG nicht ident mit der 1961 gegründeten, aus den Patentunterlagen sei nicht zu erkennen, daß ab 1970 ein neuer Patentinhaber existiere, die Lizenzzahlungen seien auch nach 1970 noch auf das Konto der früheren C-AG geleistet worden. Die belangte Behörde nehme daher an, daß die Zahlungen stets an die (alte) C-AG gegangen seien. Der Lizenzvertrag sei im Jahr 1966 abgeschlossen worden, im Jahr 1972 sei das Patent in Österreich für die C-AG eingetragen worden, obwohl die Firma der bisherigen Patentinhaberin bereits auf D-AG geändert gewesen sei. Nach dem Bericht einer Auskunftei, welchen die KG selbst vorgelegt habe, sei die im Jahre 1970 gegründete C-AG eine Domizilgesellschaft, derer Eigentümer anonym seien. Sowohl für die 1961 gegründete C-AG als auch für die 1970 gegründete C-AG befinde sich das Rechtsdomizil in der Schweiz (Glarus) bei der F-AG, die für eine Vielzahl von Domizilgesellschaften das Rechtsdomizil repräsentiere. Die belangte Behörde hege keine Zweifel, daß die im Jahr 1961 gegründete C-AG ebenso wie die im Jahr 1970 gegründete C-AG eine Domizilgesellschaft sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werde einem Auftrag nach § 162 BAO mit der Nennung einer "Briefkastenfirma" nicht entsprochen, wenn nicht auch die dahinterstehenden Personen genannt würden. Eine derartige Bezeichnung der Personen habe die KG im gegenständlichen Fall nicht unternommen. Die belangte Behörde nehme aus folgenden Gründen an, daß die C-AG nicht Empfängerin der Lizenzzahlungen sei: Es widerspreche den Gepflogenheiten des ordentlichen Geschäftsverkehrs, daß zwischen den Partnern des Lizenzvertrages keine Abrechnungen vorgenommen werden, obwohl diese im Vertrag vorgesehen wären. Es sei bisher nur auf Verlangen der Prüfers bei der vorangegangenen Betriebsprüfung zur Vorlage von Abrechnungen gekommen. Wenn die KG als Begründung für unterbliebene Lizenzzahlungen den Konkurs der "alten" C-AG anführe, sei dies nicht überzeugend: einerseits müsse der "Konkursabwickler" die Forderungen eintreiben, andererseits sei die Anmeldung des Konkurses erst nach Ablauf des Streitzeitraumes, nämlich 1983 eingetreten. Mit der weiteren Begründung, daß mögliche ungeklärte Rechtsverhältnisse zwischen der "alten" und der "neuen" C-AG eine weitere Ursache für die Nichtbezahlung von Lizenzgebühren sein könnten, gestehe die KG die Zweifelhaftigkeit ihres Lizenzgebers ein. Der Betriebsprüfer habe festgestellt, daß PH und BS Erfinder von Patenten seien, deren Inhaber die C-AG sei. Zwischen AL, über dessen Patente die C-AG ebenfalls verfüge, und BS bestehe ein Naheverhältnis. Sämtliche Patente der C-AG würden Türen, Fenster und Regale betreffen. Zahlungen an die C-AG würden nur von der KG und den I-Werken in Deutschland (Eigentümer: BS) geleistet. Die auffallende Ausrichtung der C-AG auf Firmen, denen Gesellschafter der KG angehören, und das wiederholt festgestellte

Bestreben von BS, als Erfinder nicht namentlich aufzuscheinen, rechtfertigen die Annahme, daß BS beim Patent 311.645, welches die strittigen Lizenzzahlungen betreffe, neben AL anonymer Miterfinder sein könnte. BS habe sich wiederholt der Anonymität der Erfinderbenennung bedient; seiner Bestätigung, er sei nicht Erfinder des Patents nnn, sei daher zu relativieren. Da feststehe, daß weder BS noch PH Vergütungen für die Patentüberlassung von der C-AG erhalten hätten und daß Zahlungen der KG an die C-AG für das Patent nnn aushafteten, könne Ursache für diese Unentgeltlichkeit nur der Umstand sein, daß die Erfindung eines Gesellschafters über den Namen eines befreundeten Miterfinders und eine Schweizer Domizilgesellschaft zu einem Abschreibposten werden sollten. Im Verwaltungsverfahren habe die KG vorgebracht, von den wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnissen der C-AG keine Kenntnisse besessen zu haben und diese erst im Zuge des Prüfungsverfahrens eingeholt zu haben. Von einem Großunternehmen und einem erfahrenen Geschäftsführer sei aber nicht zu erwarten, daß er ein Rechtsgeschäft wie den Lizenzvertrag, der Verpflichtungen in Millionenhöhe auslöse, abschließe, ohne sich zu vergewissern, wer tatsächlich sein Vertragspartner sei, wenn anzunehmen sei, daß der Vertrag mit einer reinen Domizilgesellschaft geschlossen werde. Eine derart fahrlässige und riskante Art des Geschäftsabschlusses erscheine der belangten Behörde nur dann plausibel, wenn die KG entweder die Hintermänner der C-AG kenne und von diesen nichts zu befürchten habe oder diese Hintermänner zu den eigenen Gesellschaftern zählten. Diese Hintermänner der C-AG seien im gesamten Verwaltungsverfahren im dunkeln geblieben. Mit hoher Wahrscheinlichkeit stehe die KG oder einer ihrer (früheren) Gesellschafter hinter der C-AG und dem gegenständlichen Patent. Der KG sei es nicht gelungen, die verdunkelten und anonymen Verhältnisse der C-AG aufzuklären, obwohl ihr gerade bei ausländischen Domizilgesellschaften erhöhte Mitwirkungspflicht zukomme. Die belangte Behörde nehme daher an, daß die C-AG nicht die wahre Empfängerin der strittigen Lizenzaufwendungen sei. Da somit mit der Nennung einer Domizilgesellschaft keine ausreichende Namhaftmachung iSd § 162 BAO erfolgt sei, hätten die Lizenzaufwendungen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Einer gewinnmindernden Berücksichtigung stünde zudem folgende Überlegung entgegen: Es habe sich aus den angeführten Gründen ergeben, daß mit hoher Wahrscheinlichkeit hinter der C-AG die KG oder deren Gesellschafter (als Eigentümer oder als Gründungsmitglieder oder als sonstige Entscheidungsträger) stünden. Insbesondere wegen der hohen Wahrscheinlichkeit, daß die Entscheidungsmacht bei der Lizenzgeberin in den Händen der Lizenznehmerin liege, komme die belangte Behörde zu dem Schluß, daß der Lizenzvertrag lediglich gegenüber der Abgabenbehörde vorgetäuscht, ernstlich aber nicht gewollt sei, zumal der wirtschaftliche Inhalt des Vertrages durch das teilweise Aushaften der Lizenzgebühren nicht mehr vorhanden sei. Es liege somit ein Scheingeschäft vor.

Des weiteren wurde mit den angefochtenen Bescheiden nicht anerkannt, daß aufgrund der Einkaufskommissions-Vereinbarung die vom Stahllieferanten (stets V-AG) ab 1979 gewährten Sondervergütungen Einnahmen der GmbH sein sollten; die belangte Behörde minderte die Anschaffungskosten (und die entsprechenden Vorsteuern) des von der KG eingekauften Stahls um diese Vergütungen. Es wurde weiters auch nicht anerkannt, daß der GmbH ab 1980 Provisionen aus der Exportvermittlung zuzurechnen seien, wodurch bei der KG die entsprechenden Betriebsausgaben und Vorsteuern nicht anerkannt wurden. Es wurden auch zwei von der GmbH im Jahr 1980 fakturierte Lieferungen von Warenposten - diese waren von der KG produziert worden - an die I-Werke (Deutschland) nicht als Lieferungen der GmbH, sondern der KG angesehen. Da sich die GmbH für die vorgenannten, nach ihrer Darstellung von ihr erbrachten Leistungen des Personals und der Einrichtungen der KG bediente und ihr hiefür Aufwandsersätze verrechnet wurden, wurde mit den angefochtenen Bescheiden auch diesen Aufwandsersätzen die Anerkennung (als Betriebsausgabe der GmbH und als Betrieseinnahmen der KG) versagt. Zur Begründung wird in beiden angefochtenen Bescheiden im wesentlichen gleichlautend ausgeführt, es sei unüblich, daß sogenannte "Angleichungsnachlässe", die von der V-AG (Stahl-Produzentin) bis 1979 der KG als Großabnehmerin für Bleche-, Band- und Flachstahl gewährt worden seien, ab 1979 der GmbH als Einkaufskommissionär zugewiesen werden sollten und damit der einheitliche Vorgang des Wareneinkaufes in einen Bruttoeinkauf und einen darauf gewährten Nachlaß zerlegt werde. Nach übereinstimmenden Aussagen der V-AG und der GmbH sei der V-AG lediglich mündlich mitgeteilt worden, daß Ing. N nunmehr als Vertreter der GmbH und nicht mehr als Vertreter der KG auftrete. Auf Seiten der V-AG habe dies lediglich zur Folge gehabt, daß die Überweisung der Nachlässe an die GmbH erfolgt sei; die interne Buchungsanweisung habe weiterhin auf die KG gelautet. Aus dem Exportagentur-Vertrag würden der GmbH automatisch 10% der Erlöse aus den Exporten (nach Deutschland und in die Schweiz) gewährt, wobei zu beachten sei, daß die GmbH diese Märkte nicht aufgebaut habe und weder ein Delkredere-Risiko noch eine Verhandlungsvollmacht habe. Auch für diese Geschäfte habe Ing. N sowohl für die KG als auch für die GmbH auftreten könne. Nach den Angaben der Betriebsprüfung sei den Kunden in

Deutschland und in der Schweiz nicht bekannt gewesen, daß die GmbH als Exportagent auftrete. Der Aufforderung der belangten Behörde zur Vorlage von Unterlagen über die Tätigkeit der GmbH als Exportagent sei nicht entsprochen worden; die vorgelegten Unterlagen dokumentierten nicht ein Auftreten der GmbH als Exportagent gegenüber Dritten. Im März 1980 habe die GmbH in zwei Vorgängen Produkte der KG im eigenen Namen an die deutschen I-Werke verkauft (Eigenexport). Auch bei diesen Geschäften habe Ing. N für jede der Beschwerdeführerinnen auftreten können. Außer den beiden Exportrechnungen seien der belangten Behörde über diese Geschäfte keine Unterlagen vorgelegt worden, weil diese angeblich zwischenzeitig bereits vernichtet worden seien. Bei allen drei Arten von Geschäften seien die Kosten für Personal, Räumlichkeiten und Verwaltung bei der KG angefallen und von dieser der GmbH angelastet worden. Die Bezüge des Geschäftsführers seien allerdings zur Gänze (als Sonderbetriebsausgaben der Komplementär-GmbH) bei der KG angesetzt gewesen; erst im Zuge der Betriebsprüfung sei die anteilige Überrechnung an die GmbH beantragt worden. Im übrigen seien die von der GmbH ausgewiesenen Gewinne in Form von Darlehen und als Gewinnausschüttungen an die Komplementär-GmbH der KG weitergeleitet worden. Alle drei strittigen Bereiche wiesen nach Ansicht der belangten Behörde einen üblichen Geschehensablauf auf, seien aber durch eine unübliche rechtliche Konstruktion geprägt. Für den unverändert gebliebenen Geschehensablauf sei die gewählte rechtliche Konstruktion somit ungewöhnlich, sodaß ein Mißbrauch iSd § 22 BAO vorliege. Zu den Nachlässen der V-AG sei vorgebracht worden, daß das "Davignon-Abkommen" der europäischen Stahlerzeuger derartige Nachlässe verbiete und aus diesem Grund die GmbH beigezogen worden sei; nach Ansicht der belangten Behörde werde die V-AG durch das genannte Abkommen nicht in der Gewährung der hier strittigen Nachlässe eingeschränkt. Diese Zahlungen stellten vielmehr Ausgleichsnachlässe dar, welche die V-AG Käufern gewähre, um mit billigeren Erzeugern aus dem EG-Raum konkurrieren zu können. Im österreichischen Stahlhandel sei es seit langem üblich, daß die V-AG Großabnehmern teureren inländischen Stahls derartige Nachlässe gewähre, welche sich nach Menge und Qualität der Lieferungen richteten. Diese Nachlässe stünden daher in ursächlichem Zusammenhang mit den Stahleinkäufen. Die Trennung des einheitlichen Vorganges in Wareneinkauf zum Bruttopreis und gewährte Rabatte sei daher nicht möglich. Zur Exportagentur-Vereinbarung hätten die Beschwerdeführerinnen vorgebracht, in Deutschland und in der Schweiz würden die deutschen I-Werke über die Marke "N" verfügen, die die Beschwerdeführerinnen in Österreich benutzten. Die Produkte der KG müßten daher in Deutschland und der Schweiz unter der Marke "D" verkauft werden. Dem sei zu entgegnen, daß das markenrechtliche Risiko durch die Einschaltung eines in fremdem Namen und auf fremde Rechnung auftretenden Exportagenten nicht ausgeschaltet werden könne. Zudem habe die GmbH ihr Auftreten gegenüber Dritten nicht glaubhaft darlegen können.

Aus dem Umstand, daß die Einnahmen der GmbH aus der Einkaufskommission, der Exportagentur und den zwei Eigenexporten nicht anerkannt wurden, hatte das Finanzamt die aufgrund von ordnungsgemäßen handelsrechtlichen Auschüttungsbeschlüssen vorgenommenen Gewinnausschüttungen für steuerliche Zwecke nicht als Ausschüttungen anerkannt, die Geldhingabe als Darlehensgewährung angesehen und in den gegenüber der GmbH erlassenen Bescheiden betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1982 aus dem Titel der verdeckten Gewinnausschüttung eine Verzinsung dieser Beträge gewinnerhöhend angesetzt. Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde der erstinstanzliche Bescheid bestätigt; auf die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung wurde in der Bescheidbegründung nicht eingegangen, weil auch die Berufung keine von der Frage der Zurechnung der drei strittigen Einnahmenkategorien getrennte Begründung zu dieser Frage enthielt.

Gegen diese Bescheide wenden sich die vorliegenden Beschwerden. Beide Beschwerdeführerinnen erachten sich verletzt im Recht auf Anerkennung der Verträge betreffend Einkaufskommission und Exportagentur und der beiden Eigenexportgeschäfte der GmbH sowie der damit verbundenen Kostenüberrechnungen. Die KG behauptet zudem die Verletzung im Recht auf gewinnmindernde Berücksichtigung der Lizenzzahlungen. Die GmbH rügt schließlich die Verletzung im Recht auf Ermittlung der richtigen Besteuerungsgrundlagen in Zusammenhang mit der nach handelsrechtlichen Vorschriften zustandegekommenen Gewinnausschüttung.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihren Gegenschriften die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat den Beschluß gefaßt, die Beschwerden wegen ihres sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Beschlußfassung zu verbinden, und über die Beschwerden erwogen:

1. Lizenzzahlung:

§ 162 BAO lautet:

(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Aus § 162 BAO ergibt sich, daß die betreffenden Aufwendungen bei Verweigerung der verlangten Angaben nicht anzuerkennen sind. Allerdings gilt dies nur dann, wenn sich das Verlangen nach § 162 Abs. 1 BAO als rechtmäßig erweist; dies wäre dann nicht der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit, den Empfänger zu benennen, vorliegt (vgl. hg. Erkenntnis vom 29. November 1988, 87/14/0203).

Mit Erkenntnis vom 13. November 1985, 84/13/0127, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Zahlungen an eine liechtensteinische "Briefkastenfirma" ausgeführt, daß dem Auftrag nach § 162 BAO nur entsprochen ist, wenn der tatsächliche Empfänger benannt wird; mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, ist der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, daß die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Als Empfänger kann aber anstelle einer im Ausland ansässigen "Briefkastengesellschaft" die hinter ihr stehende Person angesehen werden (vgl. in diesem Sinne auch den Beschluß des BFH vom 25. August 1986, BStBl. 1987 II 481).

Die KG bringt vor, die belangte Behörde habe bei ihren Überlegungen die Zeitabfolge außer Betracht gelassen: die KG sei (mit den beiden deutschen Gesellschaftern) im Jahr 1964 gegründet worden, im Jahr 1966 sei die Lizenzvereinbarung mit der C-AG geschlossen worden. Ing. N habe im Verwaltungsverfahren wiederholt erklärt, daß weder er noch die KG Gesellschafter der C-AG gewesen sei. Es sei auch völlig unwahrscheinlich, daß ausländische Erfinder und Patentinhaber Ing. N als Gesellschafter des österreichischen Lizenznehmers in den Kreis der Erfinder aufnehmen. Auch wenn es der KG und Ing. N nicht gelungen sei, "die verdunkelten und anonymen Verhältnisse der C-AG aufzuklären", habe sich die KG doch entsprechend der erhöhten Mitwirkungspflicht intensiv um Aufklärung bemüht. Unmögliches und Unzumutbares habe die KG nicht erbringen können. Es sei nicht zu erkennen, aus welchem Grunde die KG hinter dem gegenständlichen Patent stehen solle, zumal Ing. N kein Erfinder sei. Selbst wenn die Annahme der belangten Behörde, die C-AG sei nicht die "wahre Empfängerin" der Lizenzzahlungen, richtig wäre, habe die weitere Annahme, die KG stehe hinter der C-AG, keineswegs eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich. Kein Indiz spreche dafür, zumal fehlende und unvollkommene Abrechnungen zwar nicht ein Zeichen eines ordentlichen Geschäftsbetriebes, für die "durchaus "konkrete" Abwicklung" aber trotzdem nicht unvertretbar seien. Ob ein deutscher Gesellschafter anonymer Miterfinder sein könnte, ob er angeblich von der C-AG keine Vergütungen erhalten habe, und wie die C-AG zu diesen Erfindungen gekommen sei, seien Umstände, die nicht gegen die Abzugsfähigkeit der Lizenzzahlungen ins Treffen geführt werden könnten. Es sei nicht fahrlässig oder riskant für einen Großunternehmer, nicht zu wissen, wer sich hinter einem Lizenzgeber verberge, wenn nur das eingekaufte Patent wirksam angewendet und mit wirtschaftlichem Erfolg verwertet werden könne. Die vorliegenden Indizien wiesen allenfalls darauf hin, daß die früheren deutschen Gesellschafter der KG hinter der C-AG stünden, wiesen aber keinesfalls auf die KG selbst oder auf Ing. N.

Unter Tz. 37 des BP-Berichtes vom 29. April 1986 hielt der Prüfer, der bei der KG eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt hatte, fest, die als Empfängerin angegebene C-AG sei eine Domizilgesellschaft ("Briefkastenfirma") mit Sitz bei der F-AG in der Schweiz. Die F-AG sei Repräsentant von ca. 200 Domizilgesellschaften. Die C-AG habe kein eigenes Personal. Die KG habe gemäß § 162 BAO nicht den formellen, in Form einer "Briefkastenfirma" vorgeschobenen Empfänger zu benennen, sondern den tatsächlichen Empfänger. Die Möglichkeiten des Prüfers zur Erforschung des tatsächlichen Empfängers in der Schweiz seien weitestgehend eingeschränkt. Der Prüfer habe jedoch festgestellt, daß die C-AG im Februar 1961 gegründet worden sei und die erste Patentanmeldung bereits am 20. Jänner 1961 abgegeben habe. Erfinder dieses Patentes betreffend die Fertigung von Türen und Fenstern seien ua die seinerzeitigen Gesellschafter der KG BS und PH gewesen. Erfinder des Patents, aufgrund dessen die hier strittigen Lizenzen gezahlt worden seien, sei L. gewesen; daß dieser ein Naheverhältnis zu BS gehabt habe, ergebe sich daraus, daß auf einer anderen Patenturkunde L als Erfinder genannt sei, für den zweiten Erfinder - es handelte sich um BS - aber "Nichtnennung in der Patenturkunde" beantragt worden sei. Die KG zahle Lizenzen in monatlichen

Pauschbeträgen von 100.000 S oder 200.000 S und weise im übrigen, da nach der vertraglichen Vereinbarung höhere Zahlungen anfallen würden, eine Verbindlichkeit aus. Nachdem bei der vorangegangenen Prüfung der Prüfer auf diesen Umstand hingewiesen habe, sei für die Jahre 1970 bis 1978 am 6. November 1978 eine Abrechnung erfolgt und eine Zahlung von 5 Mio. S getätigt worden. Seither seien wiederum keine Abrechnungen erfolgt. Zum 31. März 1982 seien die nicht bezahlten Lizenzen gegenüber der C-AG wiederum auf dem Stand von ca. 5,8 Mio. S. Seit März 1983 seien überhaupt keine Lizenzzahlungen mehr erfolgt. Dem Prüfer habe trotz der langen Geschäftsbeziehung kein Schriftverkehr zwischen der KG und der C-AG vorgelegt werden können. Der KG wurde im Berufungsverfahren eine Stellungnahme des Betriebsprüfers mit der Aufforderung zur Äußerung übermittelt. In dieser Stellungnahme wird ua ausgeführt, es ergebe sich aus den Mitteilungen der bundesdeutschen Finanzverwaltung, daß keine Zahlungen der C-AG an die Erfinder feststellbar gewesen seien. Die KG hat eine Äußerung nicht abgegeben.

Wenn die belangte Behörde die Zahlungen an die C-AG, die unbestritten eine Domizilgesellschaft (Briefkastengesellschaft) ist (und zwar sowohl die 1961 als auch die 1970 gegründete C-AG), unter Berücksichtigung des Umstandes, daß über viele Jahre hinweg Lizenzen, obwohl sie mit 3% des Umsatzes festgelegt wurden, nicht abgerechnet und nur in pauschaler und gleichbleibender Höhe bezahlt wurden und dadurch Schulden der Lizenznehmerin in Millionenhöhe angewachsen sind, was im Geschäftsleben völlig unüblich ist, und unter Berücksichtigung des Umstandes, daß die C-AG nur von solchen Gesellschaften (I-Werke und KG) Zahlungen erhalten hat, an denen BS beteiligt war, sowie unter Mitberücksichtigung der Tatsache, daß für BS als Miterfinder beim Patent 2105950 die Nichtnennung seines Namens beantragt und durchgeführt wurde, im Sachverhaltsbereich zu der Annahme gelangt ist, daß nicht die C-AG die wahre Empfängerin der Lizenzen war, so stellt sich diese Annahme als ein Akt der freien Beweiswürdigung dar, der weder der Schlüssigkeit noch der Übereinstimmung mit den allgemeinen Lebenserfahrungen entbehrt und demnach im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unangreifbar ist. Diese Sachverhaltsfeststellung bestreitet die Beschwerde auch gar nicht, sondern bringt lediglich vor, daß die Lizenzen weder der KG (als Gesellschaft) noch Ing. N zugeflossen seien. Dieser von der belangten Behörde festgestellte Umstand rechtfertigte es, die Lizenzeinnahmen den "Hintermännern" der C-AG zuzurechnen. Solcherart ist aber mit der Benennung der C-AG dem Auftrag nach § 162 BAO nicht entsprochen worden. Es ist dabei nicht relevant, ob Ing. N oder die KG als Gesellschaft zu diesen "Hintermännern" zählt.

Eine andere Frage ist es allerdings, ob die Benennung des wahren Empfängers der KG möglich und zumutbar gewesen ist. Der belangten Behörde kann aber nicht entgegengetreten werden, wenn sie ausführt, von Ing. N, der die Geschäftsführung für die KG besorgt habe und der ein erfahrener Geschäftsmann sei, könne nicht angenommen werden, daß er einen Lizenzvertrag mit einer Domizilgesellschaft abschließe, der Verpflichtungen in Millionenhöhe auslöse und einen wichtigen Unternehmensbereich betreffe, ohne sich zu vergewissern, wer tatsächlich sein Vertragspartner ist. Die Annahme der belangten Behörde, der Geschäftsführer der KG habe die "Hintermänner" der C-AG gekannt, erweist sich daher als Ergebnis schlüssiger Beweiswürdigung. Bei dieser Sachlage war es der KG aber möglich und zumutbar, dem Auftrag nach § 162 BAO zu entsprechen.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß die KG nicht dadurch in ihren Rechten verletzt worden ist, daß die belangte Behörde die Rechtsfolge des § 162 BAO, nämlich die Versagung der Abzugsfähigkeit der strittigen Lizenzzahlungen, herbeigeführt hat. Auf die Alternativbegründung des angefochtenen Bescheides, daß die Lizenzzahlungen auf einem Scheingeschäft iSd § 23 BAO beruhten, und die entsprechenden Beschwerdeausführungen braucht daher nicht eingegangen zu werden.

2. Zurechnung von Einkünften und Umsätzen an die GmbH:

Die Beschwerdeführerinnen bringen vor, die Vereinbarungen über die Einkaufskommission und die Exportagentur seien übliche und von beiden Vertragsteilen unterfertigte Verträge. Die KG werde durch ihre Komplementär-GmbH vertreten, die wie die GmbH durch das Organ des Geschäftsführers handle. Ing. N habe die Verhandlungen über die "Angleichungsnachlässe" in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH geführt. Im Jahr 1980 habe die GmbH mit der Vermittlung von Verkäufen ins Ausland begonnen, wobei zwischen den betroffenen Gesellschaften eine Abgrenzung der Kosten stattgefunden habe. Die bei der GmbH entstandenen Gewinne seien aufgrund geprüfter Jahresabschlüsse mit den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlüssen ausgeschüttet worden. Das Kommissionsentgelt sei mit objektiv überprüfbaren Sätzen, nämlich den vom Stahlproduzenten gewährten Sondervergütungen (unter Vereinbarung eines Mindestsatzes von 150 S pro Tonne) festgelegt worden. Auch der Provisionssatz von 10% für die Exportvermittlung sei angemessen. Im Personalstand der

GmbH habe sich in den Streitjahren ein Geschäftsführer und eine Exportsachbearbeiterin befunden. Die Aktivitäten der GmbH hätten entgegen den Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden zu einem Abweichen im Geschehensablauf geführt:

Ing. N sei auch als Geschäftsführer der GmbH aufgetreten und die Exportsachbearbeiterin sei tätig geworden. Die Ausgliederung des Einkaufes und des Exportes sei durchaus zweckmäßig und im Wirtschaftsleben üblich. Der eingeschlagene Weg sei daher auch ohne das Resultat der Steuerminderung nicht unverständlich. Die von der V-AG ausbezahlten Angleichungsnachlässe seien von warenbezogenen Rabatten zu unterscheiden; sie honorierten die - früher von der KG vorgenommene Standardisierung und Vereinfachung des Rohmaterialbezuges in der Form großer Chargen mit wenigen Typenabweichungen. Bei der Exportvermittlung seien die Kaufverträge in der ersten Zeit durch Weitergabe der auf das Lieferwerk lautenden Bestellungen an die KG zustandegekommen; in späteren Zeiträumen habe die GmbH Eigengeschäfte mit einer eigenen Exportabteilung betrieben. Es sei unrichtig, daß die GmbH keine Verhandlungsvollmacht besessen habe, diesfalls wäre nämlich der Abschluß eines Agenturvertrages völlig sinnlos gewesen. Was die beiden Eigenexportfälle im März 1980 betrifft, so hätten diese zwar nicht dem Exportagentur-Vertrag entsprochen, aber zum gleichen wirtschaftlichen Ergebnis geführt: Die Differenz zwischen Ein- und Verkaufsrechnung sei dem Provisionsanspruch gleichgekommen. Bei den Nachlässen der V-AG, die der GmbH zugeflossen sind, sei entscheidend, daß sie die V-AG gewährt habe, um mit billigeren EG-Produkten konkurrieren zu können. Zum Exportagentur-Vertrag sei auch entscheidend, daß im Ausland unter der Marke "D" aufgetreten werde, weil Exporte unter der Marke "N" nicht gestattet seien. Auch habe die GmbH in der Berufung und in der Vorhaltsbeantwortung glaubhaft gemacht, daß sie gegenüber Dritten aufgetreten sei.

Die KG hat in der Streitjahren von der V-AG (über Werksgroßhändler) Stahl im Wert von ca. 180 Mio. S gekauft. Für die Vermittlung dieses Einkaufes erhielt die GmbH gemäß Punkt 5 der Einkaufskommissions-Vereinbarung die "über die Mengenrabatte hinaus ... gewährten Sondervergütungen zur Gänze"; in den Streitjahren waren dies insgesamt ca. 21 Mio. S. Die Leistung der GmbH habe nach dem Vorbringen der Beschwerdeführer in der Vermittlung des Kaufes, in den Preisverhandlungen und in der Plazierung entsprechender Mengen bestanden, wobei allerdings im Vertrag festgehalten ist, daß den Rahmen der Einkäufe in bezug auf Menge und Qualität ausschließlich die KG bestimme.

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der die entsprechenden Leistungen erbringt (vgl. Doralt, EStG2, § 2 Tz. 142). Unbestritten ist, daß diese "Angleichungsnachlässe" vor 1979 der KG zugekommen sind. Es war also nicht Aufgabe der GmbH, eine Geschäftsbeziehung zur V-AG aufzubauen, es ging vielmehr um die Fortsetzung einer bereits bestehenden Geschäftsverbindung. Ebenfalls unbestritten ist, daß die V-AG diese Zahlungen geleistet hat, um mit den billigeren Produkten aus dem EG-Raum konkurrieren zu können. Unter Beachtung des Umstandes, daß bei der KG und (mittelbar über die Komplementär-GmbH der KG) bei der GmbH dieselben Personen beteiligt waren, kann eine Verletzung subjektiver Rechte der Beschwerdeführerinnen nicht darin erblickt werden, daß diese Angleichungsnachlässe als Minderung der Anschaffungskosten des angekauften Stahls und nicht als Entgelt für die Vermittlungsleistung der GmbH angesehen worden ist. Der Angleichungsnachlässe waren ausschließlich dadurch veranlaßt, daß die KG bei der V-AG Stahl kauft, der Preis dieses Stahls aber über jenem von EG-Produkten lag. Das Lukrieren dieser Preisdifferenz macht überhaupt erst den Kauf durch die KG zum (vermeintlich) höheren Preis verständlich. Es war bereits Geschäftsgrundlage der Einkäufe der KG bei der V-AG vor 1979 und ist daher nicht auf eine eigenständige Leistung der GmbH zurückzuführen, sodaß relevante Leistungen der GmbH, die eine entsprechende Abgeltung veranlassen könnte, nicht vorlagen. Aufgrund des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn in den angefochtenen Bescheiden angenommen wurde, daß die strittigen Einnahmen (Umsätze) durch die Einkäufe der KG, aber nicht durch Leistungen der GmbH veranlaßt waren, auch wenn es hiezu einer Bezugnahme auf § 22 BAO nicht bedurft hätte.

Nach dem Exportagentur-Vertrag hatte die GmbH den Verkauf von Produkten der KG zu vermitteln, die Kreditwürdigkeit der Kunden zu überprüfen und die auf den Exportmärkten erzielten Erfahrungen zur Verfügung zu stellen. Sie erhielt gemäß Punkt V des Vertrages "für jedes durch sie vermittelte Geschäft bzw. für alle in das Gebiet der Schweiz und BRD von der Geschäftsherrin ausgeführten Exporte (Gebietsschutz) eine Provision von 10% (zehn Prozent) des Exportfakturenwertes". Auch hier können Beziehungen zwischen einer GmbH und der Personengesellschaft, an der mittelbar (über die Komplementärgesellschaft der KG) dieselben Personen beteiligt sind, jedenfalls nur dann zu Betriebseinnahmen und -ausgaben bzw. Umsätzen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen führen, wenn tatsächlich ein Leistungsaustausch erfolgt. Das Finanzamt hatte im Betriebsprüfungsbericht (Tz. 15 des

BP-Berichtes für die GmbH) festgehalten, es gäbe keine Anzeichen dafür, daß die Kunden in Deutschland oder in der Schweiz von einer Tätigkeit der GmbH im Export wüßten. Mit Vorhalt vom 17. März 1988 erging die Aufforderung, Nachweise für die Erbringung der weiteren im Exportagentur-Vertrag vorgesehenen Leistungen (insbesondere Bonitätsprüfung der Kunden und Berichterstattung über Exportmärkte) vorzulegen. Entgegen dem Beschwerdevorbringen geht aus den Unterlagen, die der belangten Behörde vorgelegt worden sind, in keiner Weise hervor, daß die GmbH in den Streitjahren Vermittlungsleistungen gegenüber Dritten oder die anderen im Exportagentur-Vertrag vereinbarten Leistungen erbracht habe. Aktenwidrig ist auch das Vorbringen in der Beschwerde, die GmbH habe selber über eine Exportsachbearbeiterin (eigenes Personal) verfügt; im Verwaltungsverfahren wurde nämlich vorgebracht, daß sich die GmbH in den Streitjahren einer Dienstnehmerin der KG bedient hat. Die Verhältnisse nach Ablauf des Streitzeitraumes sind für das gegenständliche Verfahren nicht relevant. Wenn die belangte Behörde bei dieser Sachlage davon ausgegangen ist, daß die GmbH relevante Leistungen nicht erbracht hat und daher bei ihr Betriebseinnahmen und Umsätze (und bei der KG korrespondierend Betriebsausgaben und Vorsteuern) nicht anerkannt hat, so wurden die Beschwerdeführerinnen dadurch nicht in ihren Rechten verletzt, auch wenn es hiezu einer Bezugnahme auf § 22 BAO nicht bedurft hätte. Die vorstehenden Überlegungen gelten entsprechend für die zwei Lieferungen der GmbH im März 1980 (Eigenexport). Auf den Vorhalt der belangten Behörde vom 17. März 1988, mit welchem die Aufforderung erging, Nachweise über dieses Geschäft ua in Form von Auftragsbestätigungen und Lieferurkunden vorzulegen, wurde nur eine Kopie der bereits seit der Betriebsprüfung bekannten Rechnungsexemplare vorgelegt und darauf verwiesen, daß weitere Unterlagen bereits vernichtet worden wären.

Da sich die Weiterverrechnung von Kosten von der KG auf die GmbH nur aus dem Zusammenhang mit den Leistungen aus der Einkaufskommission und der Exportagentur ergibt, folgt aus dem Vorstehenden, daß die Beschwerdeführerinnen auch durch die Versagung der Anerkennung dieser Weiterverrechnung nicht in ihren Rechten verletzt wurden.

Weil die angefochtenen Bescheide zueinander nicht im Verhältnis von Grundlagenbescheid iSd § 185 BAO und abgeleiteter Bescheid stehen, war auf die Beschwerdeausführungen, die von einem derartigen Verhältnis zwischen den angefochtenen Bescheiden ausgehen, nicht einzugehen.

Zur Frage der steuerlichen Auswirkung der handelsrechtlichen Gewinnausschüttungen sowie zu den Bescheiden betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens enthält die Beschwerden keine Ausführungen.

Da die Beschwerdeführerinnen durch die angefochtenen Bescheide nicht in ihren Rechten verletzt wurden, waren die Beschwerden gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet 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 VO BGBl. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1991130154.X00

Im RIS seit

29.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at