

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

30.05.1995

**Geschäftszahl**

91/13/0248

**Beachte****Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

91/13/0250

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der O-GmbH, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, je vom 30. Oktober 1991, 1.) Zl. 6/2-2200/87-12, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1977 bis 1983, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1978 bis zum 1. Jänner 1984 (Berufungssenat), und 2.) Zl. 6/2-2200/1/87-12, betreffend Kapitalertragsteuer 1977 bis 1983, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

**Begründung**

Aus dem Bericht vom 7. Mai 1986 über die bei der Beschwerdeführerin durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO ergibt sich (Tz 7, 8, 10 und 14), das Finanzamt habe durch eine Kontrollmitteilung der deutschen Finanzverwaltung Kenntnis davon erlangt, daß die Beschwerdeführerin, eine im Jahr 1970 gegründete GmbH mit Sitz in Wien, im Zeitraum von 1974 bis 1984 Provisionen von der R-KG (Deutschland) erhalten habe, und zwar für die Vermittlung von Warengeschäften in das damalige Jugoslawien (im folgenden stets Jugoslawien). Nach den Feststellungen des Prüfers seien diese Provisionen, soweit sie in den Jahren 1974 bis 1976 eingegangen seien, sowie ein derartiger Eingang des Jahres 1977 in Höhe von

1.280 DM (vom 2. März 1977) in den Büchern der Beschwerdeführerin erfaßt. Provisionseinnahmen von der R-KG ab 1. August 1977, so auch der weitere Eingang im Jahr 1977 in Höhe von 5.695,16 DM, schienen hingegen im Rechenwerk der Beschwerdeführerin nicht auf. Die R-KG in Deutschland habe die Provisionen bis einschließlich 2. März 1977 auf ein Konto der Beschwerdeführerin bei einer Bank in Wien überwiesen. Die nachfolgenden, von der Beschwerdeführerin nicht verbuchten Provisionen seien hingegen auf ein Konto bei einer Bank in Zürich gegangen, wobei auf den Zahlungsbelegen weiterhin die Beschwerdeführerin mit Sitz in Wien angegeben gewesen sei. Erst die Überweisungsbelege für die ab 8. Oktober 1982 gezahlten Provisionen - mittlerweile hätte die Finanzverwaltung bei der Beschwerdeführerin bereits Erhebungen über die Provisionseinnahme angestellt - wiesen die O-AG in Zug, Schweiz, eine Schwestergesellschaft der Beschwerdeführerin, als Empfängerin aus. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe gegenüber dem Prüfer angegeben, daß das angeführte Konto bei der Bank in Zürich stets der Schwestergesellschaft zuzurechnen gewesen sei. Dem Prüfer seien 8 Kopien von Provisionserlöskonten (für 1977 bis 1984) der Schwestergesellschaft, auf welchen die strittigen Provisionen aufschienen, sowie die entsprechenden Gutschriftsanzeigen zum Bankkonto vorgelegt worden. Weiters seien Schreiben der R-KG an die Schwestergesellschaft der Beschwerdeführerin (vom 6. Juli, 27. September und 30. September 1982) vorgelegt worden, um nachzuweisen, daß diese Schwestergesellschaft Provisionsberechtigte gewesen sei, wobei allerdings diese Schreiben erst nach den bei der Beschwerdeführerin durchgeführten finanzbehördlichen Erhebungen vom

18. Mai 1982 verfaßt worden seien. Weil diese Schreiben keine endgültige Klärung der Frage des Provisionsberechtigten zuließen, habe der Prüfer versucht, diese Klärung im Wege eines Rechtshilfeersuchens in Deutschland bei der R-KG herbeizuführen. Da auch auf diesem Wege keine Klarstellung zu erreichen gewesen sei, habe der Prüfer die Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 27. Jänner 1986 zur Stellungnahme aufgefordert und dabei darauf hingewiesen, daß die Beschwerdeführerin als Begünstigte auf den Überweisungsbelegen aufscheine und daß sie sich in einem Schreiben vom 15. Dezember 1978 für den Eingang eine Provision von 2.590,21 DM bedankt habe, während nach den von ihr vorgelegten Unterlagen diesen Eingang die Schwestergesellschaft in der Schweiz verbucht habe (Belegnummer 262 mit Datum 31. Dezember 1978). In diesem Vorhalt sei die Beschwerdeführerin auch aufgefordert worden, die Provisionsvereinbarung zwischen der R-KG in Deutschland einerseits und ihr bzw. ihrer Schwestergesellschaft andererseits vorzulegen und darzulegen, warum ab August 1977 die bislang von ihr erzielten Provisionen ihrer Schwestergesellschaft zugerechnet worden seien. Im Vorhalt sei auch darauf hingewiesen worden, daß die Schweizer Schwestergesellschaft eine Domizilgesellschaft sei. Mit ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 6. Februar 1986 - aus dieser ergibt sich im übrigen, daß an der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft die gleichen (juristischen) Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind - habe die Beschwerdeführerin einen zwischen ihr und der Schwestergesellschaft abgeschlossenen Zusammenarbeitsvertrag vom 17. und 21. August 1972 vorgelegt. Zum Dankeschreiben werde in der Vorhaltsbeantwortung vorgebracht, daß der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin den Provisionseingang infolge eines Irrtums für sie und nicht für die Schweizer Schwestergesellschaft bestätigt habe. Was - so die Vorhaltsbeantwortung weiter - die Firma R in Deutschland veranlaßt habe, in ihren Büchern und auf einer Anzahl von Belegen die Beschwerdeführerin als Provisionsempfängerin auszuweisen, entziehe sich ihrer Kenntnis. Ab dem Jahre 1977 sei die Koordination des Geschäfts mit der R-KG in Deutschland zur Gänze durch die Schweizer Schwestergesellschaft durchgeführt worden, der gemäß der Zusammenarbeitsvereinbarung ab diesem Zeitpunkt die Provisionen zugestanden seien. Die Beschwerdeführerin habe eine weitere Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 1986 erstattet, aber auch mit dieser sei kein Nachweis dafür erbracht worden, daß die Schweizer Gesellschaft Provisionsbegünstigte gewesen sei. Provisionsvereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und der R-KG in Deutschland sowie Vereinbarungen über den Übergang von Provisionsansprüchen an die Schweizer Gesellschaft seien nicht vorgelegt worden. Nach Ansicht des Prüfers handle es sich bei den streitgegenständlichen Provisionen zweifelsfrei um automatische Folgeprovisionen aus einem Grundgeschäft, welches bereits in den Jahren 1970 bis 1972 abgeschlossen worden sei. Unterlagen über dieses Grundgeschäft seien trotz wiederholter Aufforderung nicht vorgelegt worden. Der Buchhaltung der Beschwerdeführerin für den Zeitraum von 1974 bis 2. März 1977 folgend sei jedoch davon auszugehen, daß im Vertrag die Beschwerdeführerin als Provisionsberechtigte für Vermittlungstätigkeiten als Handelsagent ausgewiesen sei. Indiz dafür sei auch, daß die R-KG in Deutschland trotz eines Wechsels des Kontos, auf welches sie die Überweisungen vornahm, weiterhin (bis zum 8. Oktober 1982) die Beschwerdeführerin als Begünstigte auswies. Für diese Annahme spreche auch das Dankschreiben der Beschwerdeführerin vom 15. Dezember 1978, auch wenn es die Beschwerdeführerin nunmehr als Irrtum darstellen wolle. Die Folgeprovisionen würden sich jeweils aus durchgeführten Warengeschäften der R-KG an einen Abnehmer in Jugoslawien begründen, die R-KG sei hierfür zur Provisionszahlung verpflichtet gewesen. Es sei nicht einsichtig, daß ab August 1977 plötzlich die Schweizer Schwestergesellschaft Provisionsberechtigte gewesen sein solle. Weil der Zusammenarbeitsvertrag vom 17. bzw. 21. August 1972 in seinem Art. V regle, daß im Falle der Abtretung von Geschäften der abtretende Partner zu entschädigen sei, sei nicht verständlich, daß diese Provisionsansprüche von der Beschwerdeführerin unentgeltlich abgetreten worden wären. Die Betriebsprüfung unterstelle, daß die Provisionen ab August 1977 aus steuerlichen Gründen unzulässigerweise auf eine Schweizer Domizilgesellschaft verlagert worden seien, welche in der Schweiz einer besonders günstigen Besteuerung unterliege. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien die Provisionen entsprechend den offensichtlichen Verhältnissen im Grundvertrag der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Die Provisionen seien somit für die Jahre 1977 bis 1983 gewinnerhöhend anzusetzen. Sie stellten aufgrund der Gutschrift auf dem Konto der Schweizer Schwestergesellschaft, über welches die Beschwerdeführerin nicht verfügungsberechtigt sei, eine verdeckte Gewinnausschüttung an die drei an jeder der beiden Gesellschaften jeweils zu einem Drittel beteiligten - in Österreich beschränkt steuerpflichtigen - juristischen Personen dar, weshalb sich für die Beschwerdeführerin die Haftung für Kapitalertragsteuer ergebe.

Der Ansicht des Prüfers folgend erließ das Finanzamt - nach Wiederaufnahme der Verfahren - geänderte Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1977 bis 1983, weiters zog es die Beschwerdeführerin bescheidmäßig zur Haftung für die Kapitalertragsteuer heran. Zur Begründung der genannten Bescheide wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Ebenfalls unter Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht erließ das Finanzamt geänderte Bescheide betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1.1.1977, 1980, 1983 und 1984.

In der Berufung gegen die vorgenannten Bescheide brachte die Beschwerdeführerin ua. vor, das Geschäft zwischen der R-KG und dem Partner in Jugoslawien sei ab 1977 von ihrer Schwestergesellschaft koordiniert und betreut worden; der Übergang des Geschäftes auf die Schwestergesellschaft habe gemäß Art. IV und V des Zusammenarbeitsvertrages dazu geführt, daß die Schwestergesellschaft Provisionsberechtigte geworden sei. Die Schwestergesellschaft habe mit Schreiben vom 10. April 1986 - dieses war dem Betriebsprüfer mit der Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 1986 vorgelegt worden - ausgeführt, sie habe ab 1977 die Tätigkeiten betreffend die R-KG übernommen, um die Beschwerdeführerin zu entlasten, zumal diese verstärkt mit

Geschäften zwischen einer Londoner und einer österreichischen Unternehmung und jugoslawischen Abnehmern betraut gewesen sei. Die Betriebsprüfung gehe von einem Vertrag über ein Grundgeschäft aus, womit sie wohl eine Art Handelsvertretungsvertrag mit Auftragsschutz und Provisionsanspruch meine. Eine solche Vereinbarung sei nie abgeschlossen worden, weshalb sie auch nicht vorgelegt werden habe können. Die Firma B-AG, Zürich, eine Gesellschafterin der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft, habe mit Schreiben vom 10. April 1986 - auch dieses war dem Betriebsprüfer mit der Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 1986 vorgelegt worden - bestätigt, daß nach Abwägung der Möglichkeiten in Österreich und der Schweiz die Geschäftstätigkeit gegenüber der R-KG, Deutschland, von der Schweizer Gesellschaft übernommen worden sei.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Einheitswert des Betriebsvermögens als unbegründet ab. Zur Begründung führt sie aus, sie habe die Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 7. März 1991 zur Stellungnahme aufgefordert, aufgrund welcher Vereinbarungen die Provisionen durch die R-KG, Deutschland, gezahlt worden seien, warum die Schweizer Schwestergesellschaft ab 1977 bessere Möglichkeiten zur Durchführung der von der R-KG nachgefragten Leistungen gehabt habe, warum entgegen Art. V des Zusammenarbeitsvertrages trotz behaupteter Abtretung der Geschäftsbeziehung keine Entschädigung an die Beschwerdeführerin bezahlt worden sei, ob die Abtretung der Geschäftsverbindung schriftlich festgehalten worden sei und welche Leistungen die Beschwerdeführerin und ihre Schwestergesellschaft für die Provisionszahlungen der R-KG zu erbringen gehabt hätten. Dieser Vorhalt sei nicht beantwortet worden. Die Beschwerdeführerin sei sohin der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nicht nachgekommen. Unbestritten sei, daß auf den Zahlungsanweisungsbelegen der R-KG für Provisionszahlungen bis zum 8. Oktober 1982 die Beschwerdeführerin als Provisionsempfängerin aufscheine. Durch den Vorhalt der belangten Behörde hätte geklärt werden sollen, welche Leistungen für die Provisionszahlungen zu erbringen gewesen wären und aus welchen Gründen diese Leistungen besser durch die Schweizer Gesellschaft zu erbringen gewesen wären. Durch die Unterlassung der Beantwortung entgegen der erhöhten Mitwirkungspflicht könnten diese Fragen nicht geklärt werden. Es müsse daher - unter Berücksichtigung der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten - davon ausgegangen werden, daß das Berufungsvorbringen nicht bewiesen werden könne und daß die Feststellungen der Betriebsprüfung den Tatsachen entsprächen. Die Provisionseinnahmen seien daher der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung betreffend Kapitalertragsteuer keine Folge und verwies zur Begründung auf die Ausführungen im erstangefochtenen Bescheid.

Gegen diese Bescheide, inhaltlich jedoch nur soweit sie Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Kapitalertragsteuer betreffen, wendet sich die vorliegende Beschwerde.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde stütze sich im angefochtenen Bescheid darauf, daß im gegenständlichen Fall Sachverhaltselemente ihre Wurzel im Ausland hätten und daraus eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen abzuleiten sei. Eine derartige Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Sachverhaltskonstellationen sei dem Gesetz nicht zu entnehmen. Der angefochtene Bescheid führe auch nicht aus, warum die behördlichen Mittel zur Sachverhaltsfeststellung eingeschränkt seien. Im übrigen habe die belangte Behörde trotz des vorgelegten Zusammenarbeitsvertrages den darin dokumentierten Sachverhalt negiert.

Nach Rechtsprechung und Lehre (vgl. hg. Erkenntnis vom 23. Februar 1994, 92/15/0159, Stoll, BAO-Kommentar, 1273), von der abzugehen sich der Verwaltungsgerichtshof durch den vorliegenden Fall nicht veranlaßt sieht, liegt bei Sachverhaltselementen, die ihre Wurzel im Ausland haben, eine erhöhte Mitwirkungspflicht vor. Diesfalls besteht im Hinblick auf die geringeren behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht (vgl. hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1993, 93/14/0019; Ritz, BAO, § 115 Tz 10). Die sachliche Rechtfertigung hiefür ergibt sich daraus, daß die Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland stark eingeschränkt sind (vgl. Kotschnigg, ÖStZ 1992, 84).

Die Ausführungen im angefochtenen Bescheid sind bei verständiger Würdigung so zu verstehen, daß die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Beweiswürdigung (unter Berücksichtigung der Beweiswürdigungüberlegungen des Finanzamtes) die Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes - im Gegensatz zum Sachverhaltsvorbringen der Berufung - als erwiesenen Sachverhalt übernimmt.

Im gegenständlichen Fall hatte die belangte Behörde davon auszugehen, daß die Provisionen bis zum Jahr 1977 unstrittig der Beschwerdeführerin aufgrund ihrer Leistungen zuzurechnen waren, daß auch nach 1977 die Zahlungsbelege der R-KG die Beschwerdeführerin als Empfängerin aufwiesen und daß nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin ab 1977 die Schwestergesellschaft die den Provisionen zugrundeliegenden Leistungen gegenüber der R-KG erbracht haben sollte. Dies war zu würdigen vor dem Hintergrund eines Zusammenarbeitsvertrages zwischen den Schwestergesellschaften, nach dem Geschäfte dann an die andere

Gesellschaft abgetreten werden, wenn sich bei dieser bessere Durchführungsmöglichkeiten ergeben (Art. IV), im Fall der Abtretung in jedem einzelnen Fall aber ein Entgelt als Entschädigung festzulegen sei (Art. V) und unter Beachtung des Umstandes, daß im gegenständlichen Fall die Abtretung des Geschäfts lediglich mit der Entlastung der Beschwerdeführerin begründet worden ist und ein Entgelt für die Abtretung nicht festgelegt worden ist, sodaß - entgegen dem Beschwerdevorbringen - der behauptete Geschehensablauf nicht mit der Festlegung im Zusammenarbeitsvertrag in Einklang gebracht werden konnte. Bereits diese ungewöhnlichen Verhältnisse begründeten eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin (vgl. hg. Erkenntnis vom 22. Jänner 1992, 90/13/0200). Zusätzlich ging es im gegenständlichen Fall um die Vermittlung von Geschäften nach Jugoslawien und um eine Konstellation, bei welcher Einnahmen im Rahmen des Konzerns zu einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft gegangen sind. Wenn angesichts dieses Auslandskonnexes im Hinblick auf die damit offensichtlich verbundene Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen und die angeführte Ungewöhnlichkeit der behaupteten Gestaltung mangels einer stichhaltigen Erklärung der Beschwerdeführerin die belangte Behörde - wie bereits das Finanzamt - eine dem gewöhnlichen Geschehensablauf weitaus wahrscheinlicher entsprechende Sachverhaltsgestaltung als erwiesen annahm, kann der Verwaltungsgerichtshof diese Beweiswürdigung nicht als unschlüssig ansehen.

Die Beschwerdeführerin wendet sich vor dem Verwaltungsgerichtshof auch gegen die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung und führt hiezu aus, eine Gewinnausschüttung könne nur an ein gewinnbezugsberechtigtes Rechtssubjekt erfolgen. Selbst wenn die im angefochtenen Bescheid genannte wirtschaftliche Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin über das Konto bei der Bank in Zürich zu einer tatsächlichen Verfügung über die Provisionsbeträge geführt hätte, läge eine (verdeckte) Gewinnausschüttung nicht vor. Weder die Betriebsprüfung noch die belangte Behörde hätten aufgezeigt, in welcher Weise gewinnbezugsberechtigter Gesellschafter der Beschwerdeführerin durch den strittigen Vorgang Gewinne beziehen hätten können.

Im angefochtenen Bescheid übernimmt die belangte Behörde die Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes. Solcherart geht die belangte Behörde aber - entgegen dem Beschwerdevorbringen - gerade nicht von einer Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin über das ihrer Schwestergesellschaft zuzurechnende Konto bei der Bank in Zürich aus (Tz 14 des BP-Berichtes).

In rechtlicher Hinsicht ist dem Einwand der Beschwerdeführerin folgendes entgegenzuhalten: Wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt einerseits eine Gewinnausschüttung an die gemeinsame(n) Muttergesellschaft(en) bzw. Gesellschafter und andererseits eine Einlage des (der) Ausschüttungsempfänger bei der Schwestergesellschaft vor (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I5, 274f).

Ausgehend von dem Ergebnis, daß die Provisionen in den Streitjahren der Beschwerdeführerin zugestanden sind, ist es somit nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde die Zuwendungen dieser Vermögensvorteile an ihre Schwestergesellschaft als Gewinnausschüttungen an die an beiden Gesellschaften gleichermaßen beteiligten Gesellschafter angesehen und für diese Gewinnausschüttungen Kapitalertragsteuerpflicht angenommen hat.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.