

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

09.03.2005

Geschäftszahl

2000/13/0222

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Keidel LL.M., über die Beschwerde der I Aktiengesellschaft in W, vertreten durch Treuhand-Union-WT-GmbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft in 1010 Wien, Jasomirgottstraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat XI, vom 8. November 2000, Zlen. RV/325-11/12/93, RV/047-11/12/96 und RV/152-11/12/98, betreffend Wiederaufnahme der Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerverfahren 1987 bis 1989 sowie Umsatzsteuer 1987 bis 1995, Körperschaftsteuer 1987 bis 1994 und Gewerbesteuer 1987 bis 1993,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Im Umfang der Bekämpfung der Absprüche des angefochtenen Bescheides über die Wiederaufnahme- und Sachbescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1989 wird die Beschwerde zurückgewiesen;

und 2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen
Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Partei ist eine Aktiengesellschaft, von deren Eigentümerstruktur zu Beginn der Ausführungen der Begründung des angefochtenen Bescheides folgende Darstellung gegeben wird:

"Die Berufungswerberin (Bw.), deren Satzung am 31. Jänner 1984 festgestellt wurde, ist eine 100 %ige Tochtergesellschaft der 'A. Ges.m.b.H.' (keine wirtschaftliche Betätigung). Deren Anteile werden vollständig von der Firma 'T. Ges.m.b.H.' (ebenfalls keine wirtschaftliche Betätigung) gehalten. Die 'T. Ges.m.b.H.' ist wiederum Alleingesellschafterin der Bw. Die Bw. ist somit Bestandteil einer Ringbeteiligung, wobei der inzwischen verstorbene Hans Dieter S. (unter anderem Vorstand der Bw. bis Jänner 1989) sowie seine geschiedene Gattin Ingrid S. (ab 4. Jänner 1989 Vorstand der Bw.) als die dahinter stehenden Personen zu betrachten sind."

Anlass und Streitgegenstand des Beschwerdefalles bildet die Beurteilung der Auswirkungen eines Vertrages, den die von der belangten Behörde als "dahinter stehende Person" bezeichnete Ingrid S. am 15. Oktober 1984 mit der beschwerdeführenden Gesellschaft abgeschlossen hatte. Ingrid S. hatte mit diesem Vertrag der beschwerdeführenden Gesellschaft eine ihr gehörende, in Wien gelegene Liegenschaft zu einem Preis verkauft, über welchen im Vertrag Folgendes bestimmt worden war:

"IV.

Als Kaufpreis wird ein Betrag von S 2.800.000,-- (Schilling zwei Millionen achthunderttausend) vereinbart, welcher in nachstehender Weise berichtigt wird:

1) Übernahme von Verbindlichkeiten:

a) Die Käuferin übernimmt die in Punkt II (zwei) näher bezeichnete, pfandgesicherte Verbindlichkeit gegenüber der CREDITANSTALT-BANKVEREIN in der Höhe von S 829.411,29 (Schilling achthundertneundzwanzigtausendvierhundertelf 29/100);

b) Die Käuferin übernimmt eine Verbindlichkeit der Verkäuferin gegenüber der (X.) mit dem Sitz in Wien in der Höhe von S 240.030,63 (Schilling zweihundertvierzigtausenddreißig 63/100).

Demgemäß erklärt die Käuferin, mit Rechtswirksamkeit dieses Vertrages anstelle der Verkäuferin in sämtliche Darlehensbedingungen bzw. sonstige Verbindlichkeiten gemäß Punkt a) und b) einzutreten, diese an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten aus eigenem zu erfüllen und die Verkäuferin diesbezüglich vollkommen klag- und schadlos zu halten.

2) Wohnrecht:

Die Käuferin räumt der Verkäuferin in dem auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft befindlichen Wohnhaus das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnrecht an nachstehenden Räumlichkeiten ein:

an sämtlichen Räumlichkeiten mit Ausnahme des im oberen Geschoß befindlichen Arbeitszimmers.

Das Wohnrecht der Verkäuferin ist auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft grundbücherlich sicherzustellen.

Zum Zwecke der Gebührenbemessung wird dieses Wohnrecht einvernehmlich mit insgesamt S 609.000,- (Schilling sechshundertneuntausend) bewertet.

3) Barbetrag:

Der Restbetrag von S 1.121.558,08 (Schilling eine Million einhunderteinundzwanzigtausendfünfhundertachtundfünfzig 08/100) wird zwischen den Vertragspartnern direkt berichtigt bzw. verrechnet."

Im Zuge einer die Jahre 1984 bis 1986 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung des Unternehmens der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde der Kaufvertrag vom 15. Oktober 1984 dem Prüfungsorgan vorgelegt, welches jedoch keinen Anlass zu steuerlichen Konsequenzen sah, sodass die abgabenbehördliche Prüfung ohne Beanstandungen unter Entfall der Schlussbesprechung im Sinne des § 149 Abs. 2 BAO ihr Ende fand.

Die Prüferinnen einer nachfolgenden, die Jahre 1987 bis 1989 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung kamen dem gegenüber zu einer anderen Würdigung der Auswirkungen des Vertrages vom 15. Oktober 1984:

Zu Tz 16 des über diese Prüfung verfassten Berichtes vom 4. Dezember 1992 ist im Hinblick auf diesen Vertrag zu lesen, dass der Betrag von S 609.000,-, mit welchem das Wohnrecht bewertet worden war, nach Auskunft des steuerlichen Vertreters in der Weise ermittelt worden sei, dass S 2.700,- als monatliche Entschädigung auf die Lebenserwartung der Verkäuferin abgezinst worden seien, was nach Meinung der geprüften Gesellschaft ein angemessener Wert für die Nutzung eines 753 m² großen Grundstückes mit Wohnhaus gewesen sei. Steuerlich sei der von der beschwerdeführenden Gesellschaft in Ansatz gebrachte Wert des Wohnrechtes bis dato in keiner Weise berücksichtigt worden. Die Liegenschaft samt Wohnhaus sei die Wohnadresse von Ingrid S. "(Vorstand ab 5.1.1989)" und werde von der beschwerdeführenden Gesellschaft in keiner Weise betrieblich genutzt. Ein Wohnhaus in dieser Lage sei "nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise in keinem Fall zu einer Miete von monatlich S 2.700,- zu erhalten". Nach Wiedergabe der Bestimmung des § 21 BAO wird sodann ausgeführt, dass der tatsächliche marktübliche Wert für die Nutzung einer derartigen Liegenschaft mit mindestens S 20.000,- netto/Monat anzusetzen und mit 10 % der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei (S 240.000,-/Jahr).

Zu Tz 30 desselben Prüfungsberichtes wird unter der Überschrift "Verdeckte Gewinnausschüttung an Fr. Ingrid S. " ausgeführt, dass Ingrid S. die Liegenschaft zu einem vertraglich mit S 2.700,-/Monat bewerteten Wohnrecht benütze. Wie zu Tz 16 ausgeführt worden sei, wäre "diese vertragliche Gestaltung mit einer der Firma nicht nahestehenden Person in dieser Form nicht durchgeführt worden". Frau S. sei "GF der Fa. T. Ges.m.b.H., die wiederum 100 %ige Eigentümerin der A. Ges.m.b.H. ist. Die A. Ges.m.b.H. ist 100 %ige Eigentümerin der (beschwerdeführenden Partei). Außerdem ist sie ab 4.1.1989 Vorstand der (beschwerdeführenden Partei)." Der tatsächliche marktübliche Wert für die "Nutzungsüberlassung" dieser Liegenschaft sei zu Tz 16 mit S 22.000,- brutto/Monat ermittelt worden. Der Differenzbetrag zwischen dem laut Vertrag in Ansatz gebrachten Wert von S 2.700,- und dem tatsächlich üblichen Mietentgelt von S 22.000,- stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung an Ingrid S. im Ausmaß von S 231.600,-/Jahr dar.

Das Finanzamt nahm die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerverfahren für die Jahre 1987 bis 1989 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ in den wiederaufgenommenen Verfahren der Sichtweise der Prüferinnen entsprechende Sachbescheide und einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1990, welchen Bescheiden in der Folgezeit vorläufig erlassene Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1995, vorläufig erlassene Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1994 und vorläufig erlassene Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1993 nachfolgten, in welchen - mit Ausnahme des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1995 - unter Hinweis auf die von den Prüferinnen vertretenen Auffassungen die gleichen Umsatz- und Ertragshinzurechnungen wie in den die Jahre 1987 bis 1989 betreffenden Bescheiden vorgenommen wurden. Für das Jahr 1995 unterblieb im Umsatzsteuerbescheid des

Finanzamtes die in den Vorjahren vorgenommene Umsatzhinzurechnung von S 240.000.--, jedoch wurden von der beschwerdeführenden Gesellschaft für dieses Jahr geltend gemachte Vorsteuern aus hier nicht interessierenden Gründen nicht anerkannt.

In ihren gegen diese Bescheide jeweils erhobenen Berufungen erachtete die beschwerdeführende Partei die von den Prüferinnen entwickelte Rechtsansicht über das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung als verfehlt, weil sie doch nur ein im Privatvermögen der Verkäuferin stehendes Objekt mit einer die Verkäuferin begünstigenden Auflage, nämlich dem Vorbehalt des lebenslänglichen Wohnrechtes, erworben habe. Wenn die Bewertung des Wohnrechtes zu niedrig erfolgt sein sollte, dann könnten nur die Ansätze im Kaufvertrag unrichtig sein, mit welchen von einer (weiteren) Lebenserwartung der Verkäuferin von 18,8 Jahren ausgegangen worden sei, was auf der Basis des von den Prüferinnen angesetzten Wertes von S 20.000.-- monatlich zu einer Korrektur des Kaufpreises auf S 6,703.000.-- zu führen hätte. Steuerliche Auswirkungen bei der beschwerdeführenden Gesellschaft könnten daraus aber nicht resultieren, weil die Last des Wohnrechtes vom Anschaffungswert wieder abgezogen werden müsste und damit die gleiche Abschreibungsbasis vorliege, wie sie bislang bestanden habe. Der Verkauf einer Liegenschaft gegen Vorbehalt des Nutzungsrechtes sei kein ungewöhnlicher Vorgang. Die Umdeutung dieses Vorganges in einen Verkauf ohne Nutzungsrecht samt anschließender Miete durch den Nutzungsberechtigten sei rechtlich nicht zulässig.

In einer die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1990 als unbegründet abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass der von der beschwerdeführenden Gesellschaft vorgetragene Auffassung über die Erforderlichkeit einer Erhöhung des Kaufpreises entgegenzuhalten sei, dass die Liegenschaft seinerzeit tatsächlich mit einem Preis von S 2,800.000.-- bewertet worden sei und dass auch keine Zweifel daran bestünden, dass dies im Jahr 1984 das angemessene Entgelt für diese Liegenschaft dargestellt habe. Ein Verkauf gegen Vorbehalt eines Nutzungsrechtes mit gleichzeitiger Vereinbarung einer Miete würden "einander nicht ausschließen". Da ein Einfamilienhaus nicht dem Mietrechtsgesetz unterliege, stelle ein verbüchertes lebenslanges Nutzungsrecht für sich "schon einen großen Wert dar". Inwiefern mit der Abrechnung des kapitalisierten Nutzungsrechtes vom Kaufpreis "auch die gesamte Miete abgegolten" sein sollte, sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen. Durch den Kauf der Liegenschaft habe die beschwerdeführende Gesellschaft der Veräußerin Ingrid S. Vermögensvorteile zugewendet, welche sie gesellschaftsfremden Personen nicht gewährt hätte:

- Ingrid S. habe eine Zinersparnis für die übernommenen Kredite sowie einen Zinsgewinn für den Barbetrag (bei einem niedrig angenommenen Zinssatz von 7 % p.a. von S 2,191.000.-- ergebe sich eine jährliche Ersparnis von S 153.370.--, mit S 12.780.-- monatlich fast das Fünffache des "vereinbarten Nutzungsentgeltes") erreicht;
- Ingrid S. habe darüber hinaus keine Reparaturen, Instandhaltungskosten oder Hausbetriebskosten mehr zu leisten;
- Ingrid S. trage auch keine Risiken mehr, die sich z.B. im Zuge einer Gefahrenhaftung oder nicht versicherter Beschädigung des Hauses ergeben könnten;
- Ingrid S. könne trotzdem über das Haus weiterhin fast wie eine Eigentümerin verfügen, habe sie doch das lebenslange Nutzungsrecht an diesem Haus. Dagegen bestehe für die beschwerdeführende Gesellschaft nur die Chance, dass das Haus in den nachfolgenden Jahren eine Wertsteigerung erfahre; dem stehe das Risiko gegenüber, dass das Haus durch unachtsamen Gebrauch sehr abgenützt werde oder durch verschiedene bauliche Veränderungen der näheren Umgebung (Fabrik, Einflugschneise etc.) stark an Wert verliere. Im Übrigen stelle die Liegenschaft für die beschwerdeführende Gesellschaft lediglich einen Aufwandsposten dar. Aus diesem Gesamtbild ergebe sich wirtschaftlich betrachtet, dass mit dem monatlichen Ansatz von S 2.700.-- "nicht auch die gesamte Miete abgegolten sein sollte, sondern dass eine solche von einer gesellschaftsfremden Person durchaus noch einzufordern wäre". Nach Auskunft der "Bundeskammer Sektion Immobilienhändler" seien für Wohnungen in guter Lage netto S 80.-- bis S 130.-- pro Quadratmeter üblich, nach "Meinung des Mieterverbandes" sogar S 100.-- bis S 200.-- pro Quadratmeter. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass im gegebenen Fall auch noch ein Garten zur Verfügung stehe, erscheine ein Mietentgelt von S 100.-- pro Quadratmeter durchaus angemessen, wobei die beschwerdeführende Gesellschaft bislang gegen die Höhe ohnehin keine Einwendungen erhoben habe.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die beschwerdeführende Gesellschaft darauf hin, dass ohnehin nie in Abrede gestellt worden sei, dass das Nutzungsrecht einen Wert darstelle. Wenn die Ansicht vertreten werde, dass die Berücksichtigung dieses Wertes im Kaufvertrag unrichtig vorgenommen worden sei, dann müsse dies für das Jahr berichtigt werden, in welchem das Nutzungsrecht eingeräumt worden sei. Da dies nicht mehr möglich sei und die beschwerdeführende Gesellschaft ein Nutzungsrecht an den Räumen aber nicht habe, sei weder ein Leistungsaustausch noch ein fiktiver Mietzins denkbar. "Verjährte Vorgänge" könnten "nicht in späteren Jahren nachgeholt" werden. Angesichts der bereits durchgeführten Prüfung verstoße die nunmehrige Vorgangsweise der Behörde auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Auch der Verweigerung der Anerkennung der Vorsteuern im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995 trat die beschwerdeführende Gesellschaft in ihrer gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung entgegen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung trug die beschwerdeführende Gesellschaft vor, dass die von den Prüferinnen vorgenommene Bewertung des Wohnrechtes mit S 4,512.000,- zu einem "Negativpreis" für das Grundstück führe. Nach der Sichtweise der Prüferinnen hätte die Verkäuferin Ingrid S. für den Verkauf der Liegenschaft an die beschwerdeführende Gesellschaft zusätzlich noch einen Betrag von S 1,712.000,- bezahlen müssen, was belege, dass die Vorgangsweise der Prüferinnen "denkummöglich" sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerverfahren für die Jahre 1987 bis 1989 Folge und hob (auch) die angefochtenen Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1989 ersatzlos auf. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995 gab die belangte Behörde durch Abänderung dieses Bescheides dahin Folge, dass sie einerseits den vom Finanzamt abgelehnten Vorsteuerabzug zuließ, andererseits gleichzeitig aber eine Umsatzhinzurechnung für die Monate Jänner bis März 1995 im Betrage von S 60.000,- mit der Begründung vornahm, dass die beschwerdeführende Gesellschaft die seinerzeit von Ingrid S. erworbene Liegenschaft erst am 31. März 1995 veräußert und diese Liegenschaft damit drei Monate in diesem Jahr "genutzt" habe, was unter dem von den Prüferinnen aufgezeigten Aspekt der verdeckten Gewinnausschüttung die Umsatzhinzurechnung von S 20.000,- pro Monat erfordere. Im Übrigen wies die belangte Behörde die Berufungen der beschwerdeführenden Gesellschaft als unbegründet ab, wobei die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1994 unverändert belassen, die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1994 und die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1993 hingegen aus hier nicht interessierenden Gründen abgeändert wurden. Die Vorläufigkeit ergangener Bescheide wurde durch Endgültigkeit ersetzt.

Ausgehend vom unstrittigen Sachverhalt des im Jahre 1984 geschlossenen Vertrages stelle sich die maßgebliche Frage, führte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus, ob "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch zwischen einander nicht nahestehenden Personen ein solcher Vorgang denkbar" sei. Dass zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und Ingrid S. "im berufungsgegenständlichen Zeitraum ein besonderes Naheverhältnis gegeben" gewesen sei, könne den Ausführungen zu Beginn der Entscheidungsgründe entnommen werden. Im Übrigen habe die beschwerdeführende Gesellschaft dieses Naheverhältnis in ihren zahlreichen Schriftsätzen mit keinem Wort geleugnet. In Beantwortung der aufgeworfenen Frage schließe sich die belangte Behörde den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vollinhaltlich an, weil das Finanzamt zutreffend darauf verwiesen habe, dass die beschwerdeführende Gesellschaft Ingrid S. "durch diese Vertragskonstruktion" Vermögensvorteile zugewendet habe, welche sie gesellschaftsfremden Personen nicht gewährt hätte. Dass der im gegenständlichen Vertrag angenommene monatliche Ansatz von S 2.700,- nicht den Tatsachen entspreche, habe die beschwerdeführende Gesellschaft "zumindest indirekt zugestanden", den konkreten Ausführungen des Finanzamtes habe sie nichts Konkretes entgegengehalten. Auch für die belangte Behörde sei der Ansatz von S 2.700,- angesichts von Lage und Ausstattung der Liegenschaft absolut unverständlich. Die Ausführungen über einen "Negativpreis für das Grundstück" zeigten in Wahrheit "die Richtigkeit der rechtlichen Würdigung seitens der Betriebsprüfung". Angesichts des Umstandes, dass die beschwerdeführende Gesellschaft "dem Ansatz von S 20.000,- statt von S 2.700,- in ihren zahlreichen Schriftsätzen nichts Gegenteiliges entgegen" halte, müsse die im Kaufvertrag vom 15. Oktober 1984 gewählte rechtliche Konstruktion (Kauf der Liegenschaft gegen Gewährung des lebenslänglichen Nutzungsrechtes an die Verkäuferin) als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde, in welcher die beschwerdeführende Gesellschaft ausdrücklich die gänzliche Aufhebung des angefochtenen Bescheides ohne Unterscheidung seiner einzelnen Absprüche beantragt, hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie einer Replik der beschwerdeführenden Gesellschaft erwohnen:

Im Umfang der Absprüche des angefochtenen Bescheides über die Wiederaufnahme- und Sachbescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1989 fehlt der beschwerdeführenden Gesellschaft zur Erhebung der Beschwerde die Berechtigung, weil eine nachteilige Berührung ihrer Rechtspositionen durch diese, ihrem jeweiligen Berufungsbegehren vollinhaltlich entsprechenden Absprüche des angefochtenen Bescheides rechtlich ausgeschlossen ist.

In diesem Umfang war die Beschwerde deshalb in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

Im Übrigen erweist sich die Beschwerde als begründet:

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu geringe (fehlende) Einnahmen vor (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0162 und 0165, vom 29. Jänner 2003, 98/13/0055, und vom 30. Mai 2001, 99/13/0024, jeweils mit weiteren Nachweisen). Eine verdeckte Ausschüttung setzt dabei

definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschaftsähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. April 2002, 2000/13/0208, vom 28. November 2001, 96/13/0127, vom 12. September 2001, 96/13/0043, 0044, und vom 26. September 2000, 98/13/0107, 0108). Der Ausschüttungstatbestand kann von vornherein nur im Hinblick auf einen Gesellschafter erfüllt werden (siehe die hg. Erkenntnisse vom 7. Juli 2004, 99/13/0215, 0216, und vom 28. Mai 1998, 96/15/0114).

Der dem angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde zu Grunde gelegte Sachverhalt ist unter mehrfachen Gesichtspunkten nicht geeignet, die im Spruch des angefochtenen Bescheides aufrecht erhaltenen (im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995 in Abänderung des erstinstanzlichen Bescheides vorgenommenen) Erhöhungen der Bemessungsgrundlagen der Umsatz- und Ertragsbesteuerung zu rechtfertigen.

Dies beginnt schon damit, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid - wie schon die Prüferinnen und das Finanzamt - klare und nachvollziehbare Feststellungen unterlässt, welche der rechtlichen Beurteilung, Ingrid S. sei als Gesellschafterin der beschwerdeführenden Gesellschaft anzusehen, eine Sachverhaltsgrundlage bieten könnten. Die Darlegungen der Begründung des angefochtenen Bescheides, Ingrid S. sei eine "hinter" der "Ringbeteiligung" stehende Person, hat keinen relevanten Aussagewert und bleibt letztlich eine Vermutung. Die behördlichen Ausführungen zum Vorliegen einer "Ringbeteiligung" sind unklar und belegen die vermutete Gesellschafterposition von Ingrid S. ebenso wenig wie Hinweise auf die von ihr bei verschiedenen Gesellschaften ausgeübten Funktionen.

Fehlt es damit schon an nachvollziehbaren Sachverhaltsfeststellungen, welche dem Verwaltungsgerichtshof eine Überprüfung der rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde über die Anteilseignerstellung von Ingrid S. ermöglichen (zur Unerlässlichkeit des Begründungselementes tauglicher Sachverhaltsfeststellungen siehe für viele etwa die hg. Erkenntnisse vom 22. Dezember 2004, 2000/15/0122, vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0026, und vom 3. Juli 2003, 98/15/0128), so lässt sich darüber hinaus selbst bei unterstellter Anteilseignerstellung von Ingrid S. dem Gesetz keine Grundlage entnehmen, welche die Umsatz- und Ertragshinzurechnungen in den Streitjahren als rechtens erweisen könnte.

Die dem rechtlichen Vorgang einer verdeckten Ausschüttung notwendig zu Grunde liegende - von der auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft (siehe neben dem bereits zitierten hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 98/13/0055, auch die hg. Erkenntnisse vom 30. Oktober 2003, 99/15/0072, 0073, vom 27. Februar 2002, 98/13/0053, 0054, und vom 3. August 2000, 96/15/0159, 0160) erfasste - Zuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter bedarf nämlich eines real wahrnehmbaren Geschehens, das einer rechtlichen Deutung als Zuwendungsakt durch die Gesellschaftsorgane (sei es durch ihr Handeln oder ihr Unterlassen) zugänglich ist. An einem solchen Geschehen fehlt es im Beschwerdefall. In den Streitjahren hat sich nichts zugetragen, was sich als Handlung oder Unterlassung der beschwerdeführenden Gesellschaft interpretieren ließe, mit welcher Ingrid S. ein Vorteil zugewendet worden wäre. Dass die beschwerdeführende Gesellschaft die von den Prüferinnen in den Streitjahren hinzugerechneten Umsätze und Erträge aus einer "Vermietung" des von Ingrid S. bewohnten Hauses an diese nicht erwirtschaftet hat, erlaubt es auch mangels eines diesen Besteuerungsperioden zuordenbaren Zuwendungsaktes der beschwerdeführenden Gesellschaft an Ingrid S. nicht, solche - tatsächlich nicht erwirtschafteten - Umsätze und Erträge der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Zutreffend hat die beschwerdeführende Gesellschaft dem vom Finanzamt aufgegriffenen Gedankengang der Prüferinnen von Beginn an entgegengehalten, dass die von den Prüferinnen gesehene Unterbewertung des von der Veräußerin der Liegenschaft sich vorbehaltenen Wohnrechtes lediglich den im Jahre 1984 abgeschlossenen Vertrag insoweit betreffen könnte, als der von der beschwerdeführenden Partei für die durch das Wohnrecht in ihrem Wert geminderte Liegenschaft entrichtete Kaufpreis wirtschaftlich als überhöht hätte angesehen werden können. Die für Besteuerungsperioden nach Abschluss des Vertrages im Jahre 1984 allein aus den Konsequenzen dieses Vertrages abgeleiteten Erhöhungen der Bemessungsgrundlagen der Umsatz- und Ertragsbesteuerung der beschwerdeführenden Gesellschaft unterstellten einen Sachverhalt, der nicht verwirklicht war und für dessen Fiktion keine gesetzliche Bestimmung der Abgabenbehörde eine Rechtfertigung bieten konnte.

Im Umfang der zulässig unternommenen Anfechtung war der angefochtene Bescheid somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 9. März 2005