

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.12.2004

Geschäftszahl

2001/15/0095

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

2001/15/0096

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der S Gesellschaft m.b.H. in A, vertreten durch Dr. Arnold, Rechtsanwalt-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 6. März 2001, Zlen. RV 354/1- 10/01 und RV 355/1-10/01, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1990 und das Jahr 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 2.345,76 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zur Vorgeschichte ist auf das hg. Erkenntnis vom 22. September 2000, 96/15/0207, 0208, zu verweisen, womit die Bescheide der belangten Behörde vom 6. August 1996 betreffend Körperschaftsteuer 1990 und 1992 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurden. Daraus ist das Folgende hervorzuheben:

Gegenstand des Unternehmens der beschwerdeführenden GmbH ist die Verarbeitung von Holz, Metall, Kunststoffen und sonstigen Materialien, weiters die Beteiligung an gleichartigen Unternehmen sowie der Betrieb aller Geschäfte, die dem Unternehmen zweckdienlich sind.

Die Beschwerdeführerin führte einen aus einer im Jahr 1989 durchgeführten Beteiligungsveräußerung stammenden Buchgewinn in Höhe von S 7.249.999,- einer Übertragungsrücklage nach § 12 EStG 1988 zu. Nachdem ein Teilbetrag noch im selben Jahr auf Wertpapiere übertragen wurde, ist die Rücklage per 31. Dezember 1989 mit S 6.788.930,- zu Buche gestanden.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 11. September 1990 wurde die S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH mit einem Stammkapital von S 6.501.000,- gegründet. Die Eintragung in das Handelsregister erfolgte am 17. Oktober 1990. Die Beschwerdeführerin übernahm an dieser Gesellschaft eine Stammeinlage von S 6.500.000,- und übertrug auf diese Beteiligung die genannte Rücklage. Gegenstand des Unternehmens der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH war das Halten und Verwalten von Beteiligungen, die Übernahme von Geschäftsführungen an Unternehmungen sowie die Übernahme von Vermögensverwaltungen, die Beteiligung an anderen Unternehmungen und die Vermietung und Verpachtung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Laut Gesellschaftsvertrag war die Dauer der Gesellschaft unbestimmt. Das Geschäftsjahr endete mit dem 31. Oktober.

Mit Notariatsakt vom 9. Jänner 1991 wurde die S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH als übertragende Gesellschaft durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten, unter

Verzicht auf die Liquidation, mit der Beschwerdeführerin als übernehmende Gesellschaft, unter Anwendung des Art. I des Strukturverbesserungsgesetzes, BGBl. Nr. 69/1969, unter Zugrundelegung des Jahresabschlusses der übertragenden Gesellschaft zum 31. Oktober 1990 verschmolzen. Als Stichtag der Verschmelzung der beiden Gesellschaften wurde der 1. November 1990 festgesetzt. Der hiebei entstandene Buchgewinn in Höhe von S 6,354.561,- ist einer Rücklage gemäß § 1 Abs. 3 Strukturverbesserungsgesetz zugeführt worden.

Dieser im Zuge einer im Jahr 1993 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung festgestellte Sachverhalt wurde vom Finanzamt - der Ansicht der Prüfer folgend - dahingehend beurteilt, dass die Beteiligung der Beschwerdeführerin an der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH nicht als zum Anlagevermögen gehörend angesehen werden könne, weil das Merkmal der dauerhaften Widmung für den Betrieb fehle. Die Übertragung sei daher für 1990 rückgängig zu machen und die Rücklage samt Zuschlag im Jahr 1992 steuerpflichtig aufzulösen.

In den Berufungen machte die Beschwerdeführerin geltend, sie habe die Absicht verfolgt, die aus dem Verkauf einer Beteiligung zugeflossenen erheblichen Finanzmittel wieder in eine oder mehrere Beteiligungen zu reinvestieren. Nach entsprechenden Vorbereitungen sei es zur Gründung der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH gekommen, welche als Holding Gesellschaft die angestrebten Unternehmensbeteiligungen verwalten sollte. Zum Jahreswechsel 1990/1991 habe sich aber die Einstellung des Eigentümers der Beschwerdeführerin zu weiteren Industriebeteiligungen grundsätzlich geändert. Während bis dahin Investitionen und Beteiligungen im Bereich der Holzverarbeitenden Industrie gesucht und gefördert worden seien, sei es damals bei der Beschwerdeführerin zu einem Meinungsumschwung gekommen. Die weitere Expansion in Industriebeteiligungen jeder Art sei untersagt und die Geschäftsführung angewiesen worden, sich nach dieser Vorgabe zu richten. Die errichtete S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH habe daher ihren Zweck nicht mehr erfüllen können und sei mit Verschmelzungsvertrag vom 9. Jänner 1991 in die Beschwerdeführerin aufgenommen worden.

Die belangte Behörde gab mit den Bescheiden vom 6. August 1996 den Berufungen keine Folge. Sie führte zusammengefasst gesehen aus, aus dem zeitlichen Ablauf ergebe sich klar, dass die Beteiligung der Beschwerdeführerin an der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH nicht als zum Anlagevermögen gehörend und daher auch nicht als Beteiligung im Sinne des Handelsrechtes und damit auch des Steuerrechtes anzusehen sei. Das Kriterium der Dauerhaftigkeit sei bei einem Bestand von nur knapp einhalb Monaten, gerechnet ab Gesellschaftsvertrag, bzw. von zwei Wochen ab Handelsregistereintragung, sicher nicht erfüllt. Ebenso wenig sei auch davon auszugehen, dass die Beteiligung von Anfang an dazu bestimmt gewesen sei, dem eigenen Betrieb zu dienen, denn aus den vorliegenden Akten gehe hervor, dass nicht erst mit 9. Jänner 1991 der Entschluss zur Verschmelzung getroffen worden sei, sondern zumindest bereits am 19. Dezember 1990 festgestanden sei, weil mit diesem Datum die "Verschmelzungsbilanz zum 31. Oktober 1990" zusammen mit der "Bilanz vom 31. Oktober 1990" und der "G- und V-Rechnung" unterfertigt worden sei. Als weiteres Indiz dafür, dass die Beteiligung nicht für lange Zeit vorgesehen gewesen sei, sei die Wahl des Bilanzstichtages der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH zu erkennen, der so festgelegt worden sei, dass die Verschmelzung so schnell wie möglich habe durchgeführt werden können. Festzuhalten sei auch, dass die S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Gesellschaftsvertrages während ihres Bestandes entfaltet habe und außer den Gründungskosten keine weiteren Ausgaben angefallen seien. Die steuerliche Nichtanerkennung der Übertragung der § 12 EStG-Rücklage sei daher zu Recht erfolgt.

Selbst wenn - so die belangte Behörde damals weiter - die von der Beschwerdeführerin eingegangene Beteiligung ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens darstellte, sei den Berufungen aus dem Blickwinkel des § 22 BAO ein Erfolg zu versagen. Denke man sich im gegenständlichen Fall die Abgabensparnis weg, so stelle sich der eingeschlagene Weg als "völlig sinnwidrig und jeder Lebenserfahrung widersprechend" dar. Kein wirtschaftlich vernünftig denkender Kaufmann nehme den finanziellen Aufwand für eine Gründung einer Kapitalgesellschaft auf sich - hier immerhin S 166.350,17 -, um die Gesellschaft nach nur einhalb Monaten ab Vertragserrichtung bzw. nach 15 Tagen ab Registereintragung durch Verschmelzung aus dem Wirtschaftsleben ausscheiden zu lassen. Mit den Berufungsausführungen, die Einstellung des Eigentümers zu weiteren Industriebeteiligungen habe sich grundsätzlich geändert, könne ein außersteuerlicher Grund für die in Rede stehende Vorgangsweise nicht dargetan werden.

Auf diesen Sachverhalt sei - so die belangte Behörde damals abschließend - auch der Tatbestand des sogenannten "Mantelkaufes" im Sinne des § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG analog anzuwenden, wonach ein Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zustehe, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben gewesen sei. Ein Verdacht eines Manteltatbestandes sei dann nicht von der Hand zu weisen, wenn lediglich ein sogenannter "besenreiner" Betrieb, das sei ein solcher ohne Weiterführung von Ware, Lieferanten, Personal und Einrichtung, übernommen bzw. verschmolzen werde. Im Beschwerdefall bestehe der Unterschied zum Mantelkauf nach dem KStG lediglich darin, dass es nicht allein um die Verwertung des Verlustvortrages der übertragenden Körperschaft durch die übernehmende Körperschaft gegangen sei, sondern zusätzlich auch um die Umwandlung einer Rücklage nach § 12 EStG 1988 in eine Rücklage gemäß § 1 Abs. 3 Strukturverbesserungsgesetz. Es sei im vorliegenden Fall lediglich der "Mantel" einer "besenreinen" GmbH

gegründet worden, um die Versteuerung einer Rücklage nach § 12 EStG zu verhindern und den aus der Gründung resultierenden Verlust zu verwerten. Dieser Vorgang sei nicht anzuerkennen gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem genannten Erkenntnis vom 22. September 2000, 96/15/0207, 0208, ausgeführt, stille Rücklagen könnten gemäß § 12 Abs. 3 EStG 1988 (in der Stammfassung) auf Beteiligungen übertragen werden, wenn die stillen Reserven aus einem anderen unkörperlichen Wirtschaftsgut stammten und die Beteiligung zum Anlagevermögen gehöre und darüber hinaus die Geschäftsleitung oder der Sitz des Beteiligungsunternehmens im Inland liege. Anteile an einer GmbH stellten jedenfalls eine Beteiligung in diesem Sinne dar. Für die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen komme es entscheidend darauf an, ob es dazu bestimmt sei, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen. Es komme somit auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an. Diese Zweckbestimmung werde häufig bereits aus der objektiven Eigenschaft des Vermögensgegenstandes, aus der Natur des Gegenstandes, aus der tatsächlichen Nutzung und aus dem Geschäftszweig des Unternehmens abzuleiten sein. Wenn aber eine solche objektive Funktionsbestimmung nicht mit Sicherheit möglich sei, sei die subjektive Widmung als letztlich entscheidendes Abgrenzungskriterium heranzuziehen. Angesichts des Inhaltes der Gesellschaftsverträge der Beschwerdeführerin und der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH und der behaupteten Änderung des Unternehmensgegenstandes durch die Anteilseigner sei es nicht zulässig, allein auf Grund der Dauer der Beteiligung die behauptete Zweckbestimmung der Beteiligung zu negieren. Gerade in einem solchen Fall sei die subjektive Widmung bereits im Zeitpunkt des Erwerbes der Beteiligung entscheidend. Dazu habe die belangte Behörde keine Feststellungen getroffen, sodass der Sachverhalt ergänzungsbedürftig sei.

Zur Auffassung der belangten Behörde, die von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgangsweise sei gemäß § 22 BAO steuerlich nicht anzuerkennen, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, die belangte Behörde habe die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten außersteuerlichen Motive der Reinvestition der durch den Beteiligungsverkauf zugeflossenen Geldmittel und der Änderung des Unternehmensgegenstandes im Wege der freien Beweiswürdigung negiert. Die Auffassung der belangten Behörde, eine Bewertung der Beteiligungen in den vorangegangenen Jahren lasse auf eine Änderung der Einstellung des Eigentümers schließen, sei im Hinblick auf die großen Schwankungen der Bewertungen der Beteiligungen in den vergangenen Jahren unschlüssig. Die Einstellung des Eigentümers sei ein subjektives Element, auf dessen Vorhandensein zwar aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten geschlossen werden könne. Hierbei seien jedoch alle sonstigen Umstände entsprechend zu berücksichtigen. Feststellungen dazu habe die belangte Behörde ebenfalls nicht getroffen. Aus dem festgestellten objektiven Geschehensablauf lasse sich jedoch die Missbrauchsabsicht nicht abschließend beurteilen.

In den im zweiten Rechtsgang ergangenen Bescheiden hielt die belangte Behörde "nach wie vor" ihren Rechtsstandpunkt wie im Erstverfahren aufrecht und kam zur selben Entscheidung. In der Bescheidbegründung gab sie nach einer Darstellung des Verwaltungsgeschehens die Aussagen der von ihr im Berufungsverfahren als Zeugen einvernommenen Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum wieder. Im Erwägungsteil führte sie zunächst aus wie in den Bescheiden vom 6. August 1996. Sodann sprach sie aus, in Würdigung der Aussagen der beiden Zeugen im Zusammenhang mit dem Gründungsvorgang der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH und deren Verschmelzung mit der Beschwerdeführerin komme die belangte Behörde zu dem Schluss, dass bereits im Zeitpunkt der Gründung der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH beabsichtigt gewesen sei, die betreffende Rücklage durch eine Verschmelzung der Steuerhängigkeit zu entziehen. Dies ergebe sich aus den Antworten des Zeugen H. zu den Fragen 11 und 12, in denen er angebe, die Gründung habe einen reinen Innenvorgang betroffen, sodass er alleine, ohne Befassung des Stiftskapitels, entschieden habe. Da die Verschmelzung - auch als eine interne Angelegenheit - keiner Genehmigung bedürftig habe, und der zweite Geschäftsführer, L., der sich in diesem Zusammenhang an keine Generalversammlung habe erinnern können, angegeben habe, bei Umgründungen udgl. hätten die Geschäftsführer sich mit dem Steuerberater abgesprochen, könne es gar nicht zu einem Auftrag durch die geistlichen Würdenträger gekommen sein. Ein formeller Beschluss des Stiftskapitels als Eigentümer zur Gründung der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH und deren Verschmelzung habe daher gar nicht ergehen können. Das ergebe sich auch aus den Ausführungen während der Senatsverhandlung, wonach der Abt von der Gründung lediglich informiert worden sei. Diese Information könne frühestens am 17. Oktober 1990 erfolgt sein, denn zu diesem Datum sei die Eintragung im Firmenbuch bzw. Handelsregister erfolgt. Eine Änderung der Einstellung des Eigentümers zu Investitionen in Beteiligungen habe die Beschwerdeführerin nicht dokumentieren können; ein formeller Beschluss des Stiftskapitels liege dazu auch nicht vor. Die gewählte Vorgangsweise stelle sich als "Alleingang" der Geschäftsführung gemeinsam mit der steuerlichen Vertretung dar. Die subjektive Widmung der Beteiligung als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens werde durch die belangte Behörde in Abrede gestellt, es sei der geschäftlichen Leitung vielmehr allein um die steuerfreie Rückführung der Rücklage "in" die Beschwerdeführerin gegangen. Ein weiteres Indiz dafür, dass die Beteiligung nicht für lange Zeit vorgesehen gewesen sei, sei in der Wahl des Bilanzstichtages der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH zu erkennen, der so festgelegt worden sei, dass die Verschmelzung so schnell wie möglich habe durchgeführt werden können. Festzuhalten sei auch, dass die S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Gesellschaftsvertrages während ihres Bestandes entfaltet habe und außer den Gründungskosten keine weiteren Ausgaben, etwa für Löhne, für Betriebs- und Geschäftsausstattung oder Miete angefallen seien. Es sei auch nicht dargetan worden, mit welchen Firmen konkrete Verhandlungen im

Zusammenhang mit geplanten Beteiligungen geführt worden seien. Es solle dabei nicht unerwähnt bleiben, dass der letzte Beteiligungserwerb durch die Beschwerdeführerin im Jahr 1987 erfolgt sei. Die steuerliche Nichtanerkennung der Übertragung der § 12 EStG-Rücklage sei daher zu Recht erfolgt.

Selbst wenn man den Standpunkt vertrete, die von der Beschwerdeführerin eingegangene Beteiligung stelle ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens dar, sei der Berufung dennoch aus dem Blickwinkel des § 22 BAO ein Erfolg zu versagen. Es trete zu Tage, dass bei Wegdenken der steuerlichen Vorteile (Verwendung der Rücklage und damit Verhinderung ihrer Besteuerung) ein unadäquates, unwirtschaftliches und unübliches Rechtsgeschäft vorliege. Die Holding Gesellschaft sei einzig und allein zum Zweck der Steuervermeidung betreffend die § 12-Rücklage gegründet worden, somit sei die gewählte Vorgangsweise steuerlich als Missbrauch zu qualifizieren. Denke man sich daher die Abgabenersparnis weg, so stelle sich der eingeschlagene Weg als "völlig sinnwidrig und jeder Lebenserfahrung widersprechend" dar. Kein wirtschaftlich vernünftig denkender Kaufmann nehme den finanziellen Aufwand für die Gründung einer Kapitalgesellschaft auf sich - hier immerhin S 166.350,17 -, um die Gesellschaft nach nur eineinhalb Monaten ab Vertragserrichtung bzw. nach 15 Tagen ab Registereintragung durch Verschmelzung aus dem Wirtschaftsleben ausscheiden zu lassen, wenn nicht erhebliche steuerliche Gründe das Motiv dazu bildeten. Der Beschwerdeführerin sei es mit ihrem Vorbringen, die Einstellung des Eigentümers, des Stiftes, zu weiteren Industriebeteiligungen habe sich zum Jahreswechsel 1990/1991 grundsätzlich geändert, nicht gelungen, einen außersteuerlichen Grund darzustellen, der die in Rede stehende Vorgangsweise, vom abgabensparenden Effekt abgesehen, verständlich machen könne. Wie bereits erwähnt, sei bereits am 19. Dezember 1990, also schon vor dem Verschmelzungsvertrag und auch vor dem Gesellschafterbeschluss vom 9. Jänner 1991 eine "Verschmelzungsbilanz" erstellt worden. Auch aus den bereits erwähnten Aussagen der Geschäftsführer gehe hervor, dass sowohl die Gründung als auch der folgende Verschmelzungsvorgang nicht auf Grund eines Auftrages des Eigentümers erfolgt seien, diese Schritte seien ohne die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Einberufung einer Generalversammlung vorgenommen worden. Sie seien als rein interne Vorgänge angesehen worden, die allein in Absprache mit der steuerlichen Vertretung durchgeführt worden seien. Ein weiterer Anhaltspunkt dafür, dass es der Beschwerdeführerin lediglich darum gegangen sei, die Versteuerung der Rücklage zu verhindern, sei daraus zu ersehen, dass die Beschwerdeführerin nahezu den gesamten der Rücklage zugeführten Betrag zur Gründung der genannten GmbH verwendet habe, obwohl vor allem im Hinblick auf die Geschäftstätigkeit dieser Gesellschaft das gesetzlich vorgeschriebene Mindeststammkapital nur S 500.000,--

betragen müsse. Diesfalls wären aber S 6 Mio. steuerhängig geblieben, was die Beschwerdeführerin eben mit dieser Vorgangsweise habe verhindern wollen.

Auf diesen Sachverhalt sei auch der Tatbestand des sogenannten "Mantelkaufes" im Sinne des § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG analog anzuwenden, wonach ein Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zustehe, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben sei. Im vorliegenden Fall bestehe der Unterschied zum Mantelkauf nach dem KStG lediglich darin, dass es nicht allein um die Verwertung des Verlustvortrages der übertragenden Körperschaft durch die übernehmende Körperschaft gehe, sondern zusätzlich auch um die Umwandlung einer Rücklage nach § 12 EStG in eine Rücklage gemäß § 1 Abs. 3 Strukturverbesserungsgesetz, die nach dem 3. Teil Z. 3 lit. b des Umgründungssteuergesetzes ab dem 1. Jänner 1992 als versteuerte Rücklage gelte, verbunden mit der Verwertung des entstandenen Verlustes in Höhe von S 146.438,--. Es sei bei dieser äußerst ungewöhnlichen und auch wirtschaftlich unverständlichen Konstruktion lediglich der "Mantel" einer "besenreinen" GmbH gegründet worden, um die Versteuerung einer Rücklage nach § 12 EStG 1988 zu verhindern und den aus der Gründung resultierenden Verlust zu verwerten, sodass die Zuführung des aus der Verschmelzung stammenden Buchgewinnes zu einer Rücklage nach § 1 Abs. 3 Strukturverbesserungsgesetz sowie die Verwertung des Verlustes der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH durch die Beschwerdeführerin nicht anzuerkennen gewesen seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwo-gen:

Im Erkenntnis vom 22. September 2000, 96/15/0207, 0208, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, angesichts des Inhaltes der Gesellschaftsverträge und der behaupteten Änderung des Unternehmensgegenstandes durch die Anteilseigner sei es nicht zulässig, allein auf Grund der Dauer der Beteiligung die behauptete Zweckbestimmung der Beteiligung zu negieren. Gerade in einem solchen Fall sei die subjektive Widmung bereits im Zeitpunkt des Erwerbes der Beteiligung entscheidend. Nach dem Vorerkenntnis ist die von der belangten Behörde damals angenommene Missbrauchsabsicht aus dem festgestellten objektiven Geschehensablauf nicht abzulesen, sondern seien hiezu weitere Feststellungen erforderlich gewesen.

Soweit die belangte Behörde meint, die Ermittlungsergebnisse des zweiten Rechtsganges führten auch hinsichtlich der beiden anderen oben dargestellten Begründungslinien zu keinem anderen Ergebnis, kann ihr nicht gefolgt werden. Ob die belangte Behörde zu dem Schluss gelangen durfte, die Beschwerdeführerin habe bereits im Zeitpunkt des Erwerbes der Beteiligung nicht die Absicht gehabt, die Beteiligung auf Dauer zu halten, weswegen dieses Wirtschaftsgut nicht zum Anlagevermögen, sondern zum Umlagevermögen gehört hat, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Nach der ständigen Rechtsprechung ist die Beweiswürdigung insofern der

verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 167, Tz 10). Damit der Verwaltungsgerichtshof diesem gesetzlichen Auftrag nachkommen kann, hat der angefochtene Bescheid jenen Sachverhalt anzuführen, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt; anschließend sind jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen haben, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200). Diesen Anforderungen wird der angefochtene Bescheid nicht gerecht. In den Ausführungen (Seite 21/22 des angefochtenen Bescheides) "in Würdigung der Aussagen der beiden Zeugen" im Zusammenhang mit dem objektiven Geschehensablauf werden Tatsachenfeststellungen und Elemente der Beweiswürdigung verwoben und lassen sich daher die von der belangten Behörde gezogenen Schlüsse nicht nachvollziehen.

Die belangte Behörde meint, die Schlussfolgerung, dass bereits im Zeitpunkt der Gründung der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH beabsichtigt gewesen sei, die betreffende Rücklage durch eine Verschmelzung der Steuerhängigkeit zu entziehen, ergebe sich aus den Angaben der Geschäftsführer, wonach die Gründung der GmbH und auch die Verschmelzung der GmbH mit der Beschwerdeführerin als rein interne Angelegenheit und somit Sache der Geschäftsführung angesehen worden sei, die eine Befassung des Stiftskapitels nicht erfordert habe, wohl aber mit dem Steuerberater abgesprochen worden sei. Eine Änderung der Einstellung des Eigentümers zu Investitionen in Beteiligungen habe nicht dokumentiert werden können.

Damit vermengt die belangte Behörde zwei strikt voneinander zu trennende Geschehensabläufe, nämlich die Gründung der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH einerseits und die Verschmelzung dieser GmbH mit der Beschwerdeführerin andererseits. Die Aufnahme von Beteiligungen war nach den Beweisergebnissen immer Sache der Geschäftsführung (Geschäftsführer H. in Beantwortung der Fragen 9 und 10 und Geschäftsführer L. in Beantwortung der Frage 8). Motive für die Gründung der genannten GmbH waren Beteiligungen mit Firmen aus Ungarn und Polen, Angebote dazu seien nahezu täglich eingegangen (Geschäftsführer L. in Beantwortung der Frage 7). Die belangte Behörde stellte diese Beweisergebnisse - offensichtlich - nicht in Frage, weil sie z. B. eine Überprüfung der zur Gründung führenden Angebote aus dem Ausland gar nicht vornimmt. Vor dem Hintergrund dieser Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens ist der von der belangten Behörde gezogene Schluss nicht nachvollziehbar. Andererseits ist nach den Ergebnissen der Beweisaufnahme die Ursache der Verschmelzung darin zu sehen, dass wider Erwarten der Abt die Gründung der Holding Gesellschaft nicht gebilligt hat (Geschäftsführer L. in Beantwortung der Frage 8, Geschäftsführer H. in Beantwortung der Frage 10). Diese von beiden Geschäftsführern bekundete Versagung der Zustimmung des Abtes wird von der belangten Behörde nicht aufgegriffen. Insbesondere wird dies nicht als der von der Beschwerdeführerin behauptete Meinungsumschwung, wonach bis dahin Investitionen und Beteiligungen gesucht und gefördert worden seien und dies nunmehr untersagt worden sei, anerkannt, weil ein formeller Beschluss des "Stiftskapitels" nicht vorliege. Diese Ausführungen der belangten Behörde stellen bloße Mutmaßungen dar, die den Bescheidspruch nicht zu tragen vermögen. Die Beschwerdeführerin hat sich auf die Weisung des Abtes berufen. Wenn die belangte Behörde den diesbezüglichen Aussagen der Zeugen nicht folgen will, ist der Abt als Weisungsgeber dazu einzuvernehmen. Wenn die belangte Behörde überdies einen Beschluss des "Stiftskapitels" vermisst, wären zunächst die Regelungen der Stiftsverfassung festzustellen, aus denen sich eine solche Mitsprache ergibt und gegebenenfalls die einzelnen Mitglieder des Stiftskapitels zur Frage der "Änderung der Einstellung des Eigentümers" zu vernehmen gewesen. Hiebei wäre nicht nur zu klären, ob es zu der in Rede stehenden Änderung gekommen ist, sondern vor allem auch wann und warum; hiebei wäre ebenfalls zu hinterfragen, ob nicht bereits die Aufgabe der Beteiligung im Jahre 1989 Ausfluss dieser "neuen Einstellung der Stiftsführung" gewesen ist. Die Unterlassung der Einvernahme des Abtes und gegebenenfalls der Mitglieder des damaligen Stiftskapitals stellt eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid ist hinsichtlich der Missbrauchsabsicht als Feststellung die Ausführung der belangten Behörde (Seite 24/25) zu erkennen, dass die Gründung als auch die Verschmelzung nicht auf Grund eines Auftrages des Eigentümers erfolgt seien, sondern die Geschäftsführung diese als rein interne Vorgänge allein in Absprache mit der steuerlichen Vertretung durchgeführt habe. Diese Feststellungen können - wie oben ausgeführt - nicht auf die Ermittlungsergebnisse des zweiten Rechtsganges zurückgeführt werden. Im Übrigen beruft sich dazu die belangte Behörde nach wie vor auf den rein objektiven Geschehensablauf und ihre Bewertungen dieser Vorgänge als "unadäquates, unwirtschaftliches und unübliches Rechtsgeschäft" bzw. als "völlig sinnwidrig und jeder Lebenserfahrung widersprechend". Die angenommene Missbrauchsabsicht ist aber auf Tatsachenfeststellungen zurückzuführen.

Insbesondere zeigt die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung nicht auf, warum sie die von den Geschäftsführern vorgetragene Motive für die Gründung der S. Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH als nicht glaubhaft ansieht, warum sie nicht von der Missbilligung des Abtes hinsichtlich der Gründung der GmbH ausgeht und dieses Verhalten des Abtes als Ursache der Verschmelzung der neu gegründeten GmbH mit der Beschwerdeführerin annimmt. Damit hat die belangte Behörde aber die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb sie schon deswegen gemäß

§ 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG aufzuheben waren. Im fortzusetzenden Verfahren wird auch die von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde geltend gemachte Verwertung ihrer Verluste zu behandeln sein.

Von der Durchführung einer Verhandlung, die die Beschwerdeführerin verlangt hat, konnte der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG absehen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.
Wien, am 22. Dezember 2004