



Außenstelle Innsbruck
Senat 1

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0087-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Schwaz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1996 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige DG betrieb – zunächst als Einzelunternehmerin – eine Werbeagentur. Gemeinsam mit ihrem Ehegatten BG gründete sie sodann die WT-GmbH mit dem Sitz in W. Das Stammkapital der Gesellschaft betrug 500.000 S, wovon DG 115.000 S und BG 385.000 S übernahmen und zur Hälfte bar einzahlt. Mit "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 wurden sämtliche Anteile der Ehegatten von der C Ltd. mit dem Sitz in Malta um 250.000 S erworben.

Im Jahr 1995 verkaufte die C Ltd. diese Anteile um 1,400.000 S an inländische Erwerber weiter.

Die beiden Ehegatten DG und BG gründeten gemeinsam mit dem Hamburger Kaufmann EH auch die H und G-GmbH mit dem Sitz in W. Das Stammkapital der Gesellschaft betrug 500.000 S, wovon DG und BG je 125.000 S übernahmen und zur Hälfte bar einzahlt. Mit "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 wurden sämtliche Anteile der Ehegatten von der C Ltd. mit dem Sitz in Malta um 150.000 S erworben. Im Jahr 1995 verkaufte die C Ltd. diese Anteile um 2,000.000 S an einen inländischen Erwerber weiter.

Die beiden Ehegatten DG und BG sind zu je 50 % auch an der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "GB und Mitbesitzer" beteiligt. Für Zwecke der Vermietung erwarben sie am 17. bzw. 18. Jänner 1992 je zur Hälfte die Liegenschaft in EZ X, KG A, mit der Adresse A Nr. 476 ("G-Schlössl"). Am 20. Jänner 1992 richtete DG an das Finanzamt Schwaz ein Schreiben mit folgendem Inhalt:

"Wir möchten das bereits als Ferienhaus genutzte Objekt A Nr. 476 in A wieder als Ferienwohnungen bewirtschaften. Wir ersuchen daher um Mitteilung einer Steuernummer. Das Haus soll in Form einer Hausgemeinschaft unter der Bezeichnung 'G-Schlössl' verwaltet werden."

Das Finanzamt Schwaz stellte in der Folge die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft in A Nr. 476 unter der StNr. a einheitlich und gesondert fest.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Abgabepflichtigen DG, umfassend die Jahre 1994 bis 1996, vertrat der Prüfer die Auffassung, dass es sich bei den am 5. Mai 1993 erfolgten Abtretungen der Anteile an der WT -GmbH und der H und G-GmbH um Scheingeschäfte gehandelt habe. Die GmbH-Anteile seien annähernd zum Nennwert an die maltesische C Ltd. verkauft worden, was bei der Abgabepflichtigen zu keinen steuerpflichtigen Veräußerungsvorgängen geführt habe. Nur zwei Jahre später seien diese Anteile von der C Ltd., allerdings um ein Vielfaches des seinerzeitigen Abtretungspreises, wieder an inländische Erwerber weiterveräußert worden. Eine derartige Wertsteigerung bis zum Veräußerungszeitpunkt im Jahr 1995 sei aus wirtschaftlicher Sicht und der Aktenlage zufolge nicht erklärbar. Bei der im Dezember 1992 gegründeten C Ltd. handle es sich um eine so genannte Offshore-Gesellschaft mit dem Sitz in Malta. Die Einkünfte aus der im Jahr 1995 erfolgten Veräußerung der Anteile an der WT -GmbH und der H und G-GmbH seien den beiden Ehegatten DG und BG zuzurechnen und bei diesen als Einkünfte iSd § 29 Z 2 EStG 1988 iVm § 31 leg.cit. zu erfassen. Als Grundlage für die Ermittlung der Einkünfte seien die Abtretungsverträge aus dem Jahr 1995 heranzuziehen (vgl. Tz 19 des Bp-Berichtes vom 25. Mai 1999, Bp abc).

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der GesBR "GB und Mitbesitzer", umfassend die Jahre 1992 bis 1996, vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Vermietung der fünf Ferienwohnungen in A Nr. 476 ("G-Schlössl") im Zeitraum 1992 bis 1997 als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 der LiebhabereiV einzustufen sei (vgl. Tz 13 des Bp-Berichtes vom 4. Mai 1999, Bp xyz). Das Finanzamt Schwaz folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ zu StNr. a für die Jahre 1992 bis 1996 neue Feststellungsbescheide, mit denen ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 188 Abs. 1 lit. d BAO unterbleibt. Am 28. Juli 1999 erließ das Finanzamt Schwaz für die Abgabepflichtige zu StNr. b gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993, denen die bescheidmäßigen Feststellungen zu StNr. a zugrunde gelegt wurden.

Das Finanzamt Schwaz folgte auch den Feststellungen des Prüfers zu Bp abc (Anteilsveräußerung) und erließ für die Abgabepflichtige zu StNr. b am 29. Juli 1999 nach Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO einen neuen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1994 sowie gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996. In diesen Bescheiden wurden gleichzeitig auch die bescheidmäßigen Feststellungen zu StNr. a (Liebhaberei der Vermietung und Verpachtung in A Nr. 476) verarbeitet.

Am 26. August 1999 erhob DG rechtzeitig Berufung gegen die genannten Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1996. Die Berufung richtete sich (vgl. die Berufungsergänzung vom 30. September 1999) gegen die Erfassung eines steuerpflichtigen Überschusses aus der Veräußerung der GmbH-Anteile und gegen die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Schwaz zu StNr. a (Einstufung der Vermietung des "G-Schlössls" als Liebhaberei). Mit Berufungsvorentscheidungen vom 7. August 2000 wies das Finanzamt Schwaz die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1996 als unbegründet ab. Am 8. September 2000 stellte die Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung der GesBR "GB und Mitbesitzer", umfassend die Jahre 1992 bis 1996, erließ das Finanzamt Schwaz zu StNr. a für diese Jahre neue Feststellungsbescheide, mit denen ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 188 Abs. 1 lit. d BAO unterbleibt. Das Finanzamt vertrat dabei die Ansicht, dass die Vermietung der fünf Ferienwohnungen in A Nr. 476 ("G-Schlössl") als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhaberei-V einzustufen sei. Gemäß § 192 BAO sind diese im Feststellungsverfahren getroffenen Feststellungen den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 1992 bis 1996 – ungeachtet einer vorliegenden Rechtskraft der Grundlagenbescheide - zugrunde zu legen.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. So wie Bescheide höherer Ordnung auf den Bescheiden niedrigerer Ordnung aufzubauen haben, so ist einem Rechtsmittel gegen abgeleitete Bescheide, mit Rücksicht auf die Rechtskraftwirkung und die in der Regel prinzipielle Anfechtungsmöglichkeit der Bescheide niedrigerer Ordnung, von vornherein insoweit ein Erfolg versagt, als die behauptete Fehlerhaftigkeit im Grundlagenbescheid gelegen ist (Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Seiten 623 ff).

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Die Entscheidung, wonach die Vermietung des "G-Schlössls" als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 der LiebhabereiV einzustufen sei, wurde bereits in den den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1992 bis 1996 zugrunde liegenden Bescheiden betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO getroffen. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1996 ist daher unter Hinweis auf § 252 Abs. 1 BAO insoweit als unbegründet abzuweisen.

2) Sonstige Einkünfte:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Jänner 1988 wurde die WT -GmbH gegründet, sie hatte ihre Geschäftsanschrift in W, C-Gasse 66 (nunmehr: W, E-Gasse 8). Gegenstand des Unternehmens ist die Werbeberatung, die Werbemittlung und die Werbeagentur, sowie die Public Relation Beratung (vgl. Pkt. 3 des Gesellschaftsvertrages). Die im Firmenbuch unter FN a (früher: HRB a) eingetragene WT -GmbH ermittelt ihren Gewinn nach § 5 EStG, das Stammkapital beträgt 500.000 S. Gesellschafter der WT -GmbH waren zunächst die beiden

Ehegatten DG mit einer Stammeinlage von 115.000 S und BG mit einer Stammeinlage von 385.000 S, wobei das Stammkapital jeweils zur Hälfte bar eingezahlt wurde. DG wurde mit Wirkung vom 10. Februar 1988 zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer der WT-GmbH bestellt. Unter Pkt. 9 des Gesellschaftsvertrages wurde festgehalten, dass DG *"längstens auf die Dauer ihrer Gesellschaftszugehörigkeit"* zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt wurde.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 14. September 1988 wurde die H und G-GmbH gegründet, sie hatte ihre Geschäftsanschrift in W, N-Gasse 5. Gegenstand des Unternehmens war die Unternehmensberatung, insbesondere Personalberatung, die EDV-Software-Beratung, Software-Vermittlung und –Verkauf, sowie die Vermittlung von Unternehmen (vgl. Pkt. III des Gesellschaftsvertrages). Die im Firmenbuch unter FN b (früher: HRB b) eingetragene H und G-GmbH ermittelte ihren Gewinn nach § 5 EStG, das Stammkapital betrug 500.000 S.

Gesellschafter der H und G-GmbH waren zunächst die beiden Ehegatten DG und BG mit einer Stammeinlage von jeweils 125.000 S sowie der Hamburger Kaufmann EH mit einer Stammeinlage von 250.000 S, wobei das Stammkapital von allen drei Gesellschaftern jeweils zur Hälfte bar eingezahlt wurde. DG und EH wurden mit Wirkung vom 18. Oktober 1988 zu selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführern der H und G-GmbH bestellt. Unter Pkt. V des Gesellschaftsvertrages wurde festgehalten, dass DG und EH *"für die Dauer ihrer Gesellschafterstellung"* zu alleinzeichnungs- und vertretungsbefugten Geschäftsführern der Gesellschaft bestellt wurden. Und weiter:

"Sofern Frau DG oder Herr EH als Gesellschafter und Geschäftsführer ausscheiden, sind die ihren Geschäftsanteil übernehmenden Gesellschafter berechtigt, aus ihrem Kreis einen alleinzeichnungs- und vertretungsbefugten Geschäftsführer namhaft zu machen und dessen beschlussmäßige Bestellung auch von den übrigen Gesellschaftern zu verlangen."

In Pkt. XIV des Gesellschaftsvertrages wurde zum Thema "Firmenwortlaut" Folgendes festgehalten:

"Sofern der Gesellschafter EH oder die Gesellschafterin DG – aus welchem Grunde immer – als Gesellschafter ausscheiden, ist der ausscheidende Gesellschafter oder seine Rechtsnachfolger berechtigt, die Änderung des Firmenwortlautes der Gesellschaft derart zu verlangen, dass der Familienname des ausscheidenden Gesellschafters nicht mehr im Firmenwortlaut aufscheint. Für die Durchführung der Firmenwortlautänderung ist den verbleibenden Gesellschaftern ab Rechtswirksamkeit des Ausscheidens eine Frist von einem Monat eingeräumt."

Am 5. Mai 1993 schlossen die beiden Ehegatten DG und BG als "Übergeber" mit der C Ltd., S-Street, V Malta, vertreten durch den alleinzeichnungsberechtigten Vertreter JAP, als "Übernehmer" folgenden "Abtretungsvertrag":

"Erstens: Herr BG und Frau DG sind Gesellschafter der WT-GmbH mit dem Sitz in W, eingetragen im Firmenbuch des Handelsgerichtes W unter HRB a, ihre Geschäftsanteile entsprechen einer zur Hälfte bar eingezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von 385.000 S bzw. 115.000 S. Weiters sind die vorstehend genannten Ehegatten BG und DG Gesellschafter der im Firmenbuch des Handelsgerichtes W unter HRB b eingetragenen Firma H und G-GmbH mit dem Sitz in W, ihre Geschäftsanteile entsprechen jeweils einer zur Hälfte bar eingezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von jeweils 125.000 S.

Zweitens: Herr BG sowie Frau DG treten nunmehr die vorstehend näher bezeichneten Geschäftsanteile sowohl an der WT-GmbH wie auch an der H und G-GmbH zur Gänze an die Firma C Ltd. mit dem Sitz in Malta ab, dieselbe übernimmt hiemit durch ihren alleinzeichnungsberechtigten Geschäftsführer und Vertreter die vorstehend angeführten Geschäftsanteile in ihr Eigentum.

Drittens: Als Abtretungspreis für die vorstehend angeführten Geschäftsanteile wird für sämtliche Geschäftsanteile der WT-GmbH ein Betrag von insgesamt 250.000 S, für die Anteile an der H und G-GmbH insgesamt ein Betrag von 150.000 S vereinbart, welcher den Übergebern im Verhältnis der vorstehend bestehenden Beteiligung zufließt.

Viertens: Der vorstehend vereinbarte Abtretungspreis von insgesamt 400.000 S ist längstens innerhalb von sechs Wochen nach Abschluss dieses Abtretungsvertrages zur Zahlung fällig, die Übernehmerin verpflichtet sich durch ihren hier auftretenden Vertreter, diesen Abtretungspreis innerhalb dieses Zahlungszeitraumes bar und abzugsfrei an die Übergeber und abtretenden Gesellschafter auf ein von ihnen bekannt zu gebendes Konto im Inland zu überweisen.

Füftens: Als Stichtag für den Übergang sämtlicher mit den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteilen verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf die Übernehmerin wird der 31. Dezember 1992 vereinbart. Es gilt daher als vereinbart, dass die abtretenden Gesellschafter am Geschäftsgewinn oder -verlust der Gesellschaften für das laufende Kalenderjahr nicht mehr teilhaben...

Neuntens: Sämtliche Vertragsparteien stimmen hiemit ausdrücklich zu, dass die bisherige Geschäftsführerin, Frau DG, auch weiterhin alleinige Geschäftsführerin der WT-GmbH bleibt, da im bezüglichen Gesellschaftsvertrag dieselbe lediglich auf die Dauer ihrer Gesellschaftszugehörigkeit zur Geschäftsführerin bestellt war."

Mit "Abtretungsvertrag" vom 13. Dezember 1995 trat die C Ltd. mit dem Sitz in Malta als alleinige Gesellschafterin der WT-GmbH ihren gesamten Geschäftsanteil an dieser Gesellschaft, der einer Stammeinlage von 500.000 S entsprach und zur Hälfte bar eingezahlt war, ab, und zwar an die E-GmbH einen Teil, der einer Stammeinlage von 105.000 S entsprach und zur Hälfte bar eingezahlt war, um den Abtretungspreis von 294.000 S, an EF einen Teil, der einer Stammeinlage von 115.000 S entsprach und zur Hälfte bar eingezahlt war, um den Abtretungspreis von 322.000 S, an RB einen Teil, der einer Stammeinlage von 115.000 S entsprach und zur Hälfte bar eingezahlt war, um den Abtretungspreis von 322.000 S, an CF einen Teil, der einer Stammeinlage von 165.000 S entsprach und zur Hälfte bar eingezahlt war, um den Abtretungspreis von 462.000 S. Die Berichtigung der genannten Abtretungspreise von insgesamt 1.400.000 S erfolgte derart, dass sämtliche Abtretungspreise hinsichtlich des Teilbetrages von 1.260.000 S am 15. Jänner 1996 zur Zahlung fällig waren.

Der auf CF entfallende Restbetrag des Abtretungspreises von 140.000 S war am 15. Jänner 1997 zur Zahlung fällig. Als Tag des Überganges aller mit dem abgetretenen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten wurde der 31. Dezember 1995 vereinbart. Pkt. 7 des "Abtretungsvertrages" vom 13. Dezember 1995 enthielt Folgendes:

"Festgehalten wird, dass gemäß den vorgelegten amtlichen Schriftstücken die 'A Ltd.' mit dem Sitz in V, Malta, alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der 'C Ltd.' ist und diese durch den selbständig vertretungsberechtigten Vertreter Herrn JAP vertreten wird."

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 13. Dezember 1995 wurde der Gesellschaftsvertrag der WT -GmbH dahingehend abgeändert, dass die Geschäftsanschrift des Unternehmens nach W, E-Gasse 8, verlegt und DG als Geschäftsführerin abberufen wurde. (Mit Wirkung vom 1. Jänner 1996 wurden die neuen Gesellschafter EF und RB zu selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführern der WT -GmbH bestellt.)

Mit "Abtretungsvertrag" vom 14. Juli 1995 trat die C Ltd. mit dem Sitz in Malta als Gesellschafterin der H und G-GmbH ihren gesamten Geschäftsanteil an dieser Gesellschaft, der einer Stammeinlage von 250.000 S entsprach und zur Hälfte bar eingezahlt war, ab, und zwar an FB, der diesen Geschäftsanteil mit allen Rechten und Pflichten übernahm. Der beiderseits vereinbarte und für angemessen befundene Abtretungspreis betrug 2.000.000 S, er war mit Unterfertigung des "Abtretungsvertrages" zur Zahlung fällig. Als Verrechnungsstichtermin wurde rückwirkend der Ablauf des 31. Dezember 1994 vereinbart. Dem "Abtretungsvertrag" vom 14. Juli 1995 ist auch zu entnehmen, dass JAP, "Steuerberater, S-Street, V Malta", "als – laut seiner Erklärung – selbständig vertretungs- und zeichnungsbefugter Geschäftsführer der Firma A Ltd. mit dem Sitz in Malta, diese als – laut seiner Erklärung – selbständig Zeichnungsberechtigte der Firma C Ltd. mit dem Sitz in V, Malta", aufgetreten ist.

Nach Abschluss des "Abtretungsvertrages" vom 14. Juli 1995 wurde die Vertreterregelung der H und G-GmbH dahingehend abgeändert, dass DG als Geschäftsführerin abberufen wurde (Eintragung im Firmenbuch am 17. August 1995). Mit Wirkung vom 14. Juli 1995 wurde der neue Gesellschafter FB zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer der H und G-GmbH bestellt. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 15. April 1998 wurde der Firmenwortlaut der H und G-GmbH in U-GmbH geändert. Mit Beschluss des Handelsgerichtes W vom 20. September 1999 wurde der Konkurs mangels Vermögens abgewiesen. Die Gesellschaft ist mittlerweile infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kos-tendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG aufgelöst und deren Firma gemäß § 40 FBG gelöscht.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben gemäß Abs. 2 leg.cit. so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabensparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. zB VwGH 26.6.1984, 83/13/0258; VwGH 10.5.1988, 87/14/0084; VwGH 10.5.1988, 87/14/0094; VwGH 13.9.1988, 87/14/0128; VwGH 29.11.1988, 87/14/0200; VwGH 29.3.1989, 87/13/0120-0123; VwGH 7.11.1989, 86/14/0203; VwGH 23.5.1990, 89/13/0272-0275; VwGH 30.5.1990, 86/13/0046; VwGH 11.12.1990, 89/14/0140; VwGH 11.3.1992, 90/13/0301 f; VwGH 15.6.1993, 91/14/0253; VwGH 13.10.1993, 92/13/0054; VwGH 22.6.1993, 91/14/0017).

"Unangemessenheit" der rechtlichen Gestaltung begründet Rechtsmissbrauch. Kennzeichen für die Unangemessenheit ist, dass keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe für die Wahl des eingeschlagenen Weges sprechen, dass eine andere Gestaltung wirtschaftlich geradezu zwingend erscheint und dass die Gestaltung umständlich, spitzfindig oder schwerfällig, unnötig, überflüssig, widersinnig oder undurchsichtig ist und ihre wirtschaftlichen Ziele auf Nebenwegen erreicht. Einzige Erklärung für eine solche Gestaltung bleibt nur die Steuerumgehung (Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 910, mWh). Rechtsmissbrauch wird regelmäßig auch bei Dienstleistungen über Basisgesellschaften, die in Steueroasengebieten errichtet wurden, der Grund für die steuerliche Nichtanerkennung der Gestaltung sein (soweit nicht auch in diesen Fällen vorgetäuschte Handlungen getätigt wurden und hiedurch die Zuordnung zu den Scheingeschäften nötig wird). Die Einschaltung so genannter "Briefkastenfirmen" bedeutet im Allgemeinen Rechtsmissbrauch.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft

verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend. Scheingeschäfte oder andere Scheinhandlungen sollen sonach Handlungen oder Geschäfte vortäuschen, die in Wirklichkeit nicht bestehen und auch ernstlich gar nicht gewollt sind oder ein anderes Geschäft (Handlung) verdecken. Dem Typus des Scheingeschäftes oder der Scheinhandlung werden regelmäßig Vorgänge zuzuordnen sein, bei denen durch fingierten Aufwand Gewinnverlagerungen in das Ausland vorgenommen werden. Inländische Unternehmen treten dabei in vorgetäuschte Geschäftsbeziehungen mit Steueroasenfirmen ein. "Zum Schein" müssen hiefür Aufwendungen getragen werden, die den inländischen Gewinn schmälern, die aber weiterhin – durch die Kontrolle über die Steueroasenfirma – in der Verfügungsgewalt des inländischen Unternehmers bleiben (Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 885 und 916).

Der Referent gelangt zur Überzeugung, dass der "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 mit der C Ltd. lediglich zum Schein abgeschlossen wurde, um solcherart Überschüsse aus der Anteilsveräußerung, die die beiden Ehegatten DG und BG im Inland zu versteuern gehabt hätten, in das Ausland zu verlagern. Für das Vorliegen eines Scheingeschäftes spricht der Inhalt der abgeschlossenen Vereinbarungen. Im Jahr 1995 trat die C Ltd. mit dem Sitz in Malta ihre gesamten Geschäftsanteile an der WT -GmbH und der H und G-GmbH um 1,400.000 S bzw. 2,000.000 S an inländische Erwerber ab. Der Referent geht davon aus, dass diese Abtretungspreise dem wahren Wert der Anteile entsprachen, zumal es sich bei den inländischen Erwerbern um der C Ltd. fremd gegenüberstehende Personen handelte. Demgegenüber erwarb die C Ltd. diese Anteile lediglich zwei Jahre davor von den Ehegatten DG und BG um nur 250.000 S bzw. 150.000 S, somit (annähernd) zum Nennwert.

Der mit "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 zum Nennwert erfolgten Anteilsveräußerung der Ehegatten DG und BG wurde nach Ansicht des Referenten nicht der wahre Wert der Anteile zum Veräußerungszeitpunkt zugrunde gelegt, vor allem ist eine Wertsteigerung um ein Vielfaches innerhalb eines derart kurzen Zeitraumes aufgrund der Aktenlage auszuschließen. Im "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 wurde als Übergabestichtag (für sämtliche Anteile) der 31. Dezember 1992 vereinbart. Der die WT -GmbH betreffende "Abtretungsvertrag" vom 13. Dezember 1995 setzte als Übergabestichtag den 31. Dezember 1995 fest. Demnach hätten die Geschäftsanteile innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren eine Wertsteigerung von 1,150.000 S (d.s. 460 %!) erfahren. Im Hinblick auf die H und G-GmbH wurde als Übergabestichtag rückwirkend der 31. Dezember 1994 vereinbart (vgl. den "Abtretungsvertrag" vom 14. Juli 1995). Demnach hätten die Geschäftsanteile innerhalb eines Zeitraumes von lediglich zwei Jahren eine Wertsteigerung von sogar 1,850.000 S (d.s. 1.233

%!) erfahren. Eine Aufstellung der Umsatz- und Gewinnentwicklung der beiden Gesellschaften zeigt folgendes eine solche Wertsteigerung klar widerlegendes Bild:

WT-GmbH:

	1989	1990	1991	1992
	S	S	S	S
Umsatz	12,750.448,--	10,782.363,--	19,258.515,--	26,139.389,--
Gewinn/Verlust	541.035,--	-654.868,--	518.599,--	341.774,--
Bilanzerstellungsdatum	21.12.1990	17.6.1991	6.7.1992	28.10.1993

	1993	1994	1995	1996
	S	S	S	S
Umsatz	21,977.443,--	17,888.605,--	19,108.878,--	18,101.008,--
Gewinn/Verlust	-843.306,--	126.960,--	345.870,--	219.160,--
Bilanzerstellungsdatum	21.6.1994	5.5.1995	18.3.1996	29.10.1997

	1989 – 1992	1989 - 1995	Änderung	1993 – 1995	Änderung
	S	S	%	S	%
Gewinn/Verlust (Durchschnitt)	186.635,--	53.723,43	-71,21	-123.492,--	-166,17
Umsatz (Durchschnitt)	17,232.678,75	18,272.234,43	6,04	19,658.308,67	14,08

H und G-GmbH:

	1989	1990	1991	1992
	S	S	S	S
Umsatz	1,283.404,--	1,984.680,--	3,356.369,--	3,267.160,--
Gewinn/Verlust	252.858,--	162.457,--	82.624,--	176.943,--
Bilanzerstellungsdatum	25.3.1991	17.6.1991	6.7.1992	28.10.1993

	1993	1994	1995	1996
	S	S	S	S
Umsatz	2,381.356,--	3,524.494,--	2,110.301,--	1,576.353,--
Gewinn/Verlust	-97.125,--	482.829,--	-523.018,--	42.992,--
Bilanzerstellungs datum	21.6.1994	20.3.1995	10.4.1996	9.5.1997

	1989 - 1992	1989 - 1995	Änderung	1993 – 1995	Änderung
	S	S	%	S	%
Gewinn/Verlu st (Durchschnitt)	168.720,50	76.795,43	-54,48	-45.771,34	-127,13
Umsatz (Durchschnitt)	2,472.903,25	2,558.252,--	3,46	2,672.050,34	8,06

Der Aufstellung ist zu entnehmen, dass die Ergebnisse der WT -GmbH in den Jahren 1993 bis 1995 trotz gestiegener Umsätze gegenüber den Vorjahren um durchschnittlich 166 % gesunken sind. Die Ergebnisse der H und G-GmbH sind in den Jahren 1993 bis 1995 trotz gestiegener Umsätze gegenüber den Vorjahren ebenfalls drastisch (um durchschnittlich 127 %) gesunken. Es bleibt somit festzuhalten, dass nach dem 31. Dezember 1992 (Übergabestichtag lt. "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993) bei beiden Gesellschaften Verluste bzw. schlechtere Ergebnisse als in den Vorjahren erzielt wurden, die für sich betrachtet geeignet sind, den Wert (Ertragswert) der Beteiligung zu mindern.

Wenn lt. "Abtretungsverträgen" vom 14. Juli 1995 und 13. Dezember 1995 Abtretungspreise von 2,000.000 S und 1,400.000 S erzielbar waren und diese – wie bereits dargelegt - dem wahren Wert der Anteile entsprachen, dann hätte sich zum Übergabestichtag 31. Dezember 1992 ein mindestens ebenso hoher Veräußerungserlös erzielen lassen müssen. Indem die beiden Ehegatten DG und BG ihre Anteile lt. "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 an die maltesische C Ltd. lediglich zum Nennwert verkauften, wollten sie solcherart - langfristig geplant - Überschüsse aus der Anteilsveräußerung, die sie im Inland zu versteuern gehabt hätten, in das Ausland verlagern. Es gibt keinen vernünftigen außersteuerlichen Grund, die Anteile lt. "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 zum Nominalwert (somit ohne jedwede Gewinnrealisierung) an eine maltesische Gesellschaft zu veräußern, zumal die Geschäfts- und Geschäftsführungsstrukturen – wie noch darzulegen sein wird - nach der Veräußerung

unverändert geblieben sind und allein der zum Übergabestichtag 31. Dezember 1992 vorhandene Kundenstock einen über dem Nominalwert liegenden Wert repräsentiert hat.

Die vorstehenden Ausführungen lassen nur den Schluss zu, dass durch den mit der ausländischen C Ltd. abgeschlossenen "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 lediglich ein Geschäft vorgetäuscht werden sollte, das in Wirklichkeit gar nicht bestanden hat und auch gar nicht ernstlich gewollt war. Warum auch hätten die beiden Ehegatten DG und BG ihre Geschäftsanteile unter dem Wert (zum Nennwert) verkaufen sollen, wenn sie die von der C Ltd. kurz danach erzielten Überschüsse aus der Anteilsveräußerung selbst hätten erzielen können? Bei dieser Sachlage sprechen keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe für den Abschluss des "Abtretungsvertrages" vom 5. Mai 1993 mit der ausländischen C Ltd.; es ist nicht verständlich, warum die beiden Ehegatten auf die Überschüsse aus der Anteilsveräußerung hätten verzichten sollen.

Die Abtretung der Geschäftsanteile am 5. Mai 1993 zum Nennwert ist nur dann verständlich, wenn es sich bei der zwischengeschalteten maltesischen C Ltd. um eine den beiden Ehegatten DG und BG nahe stehende Gesellschaft handelt. Die C Ltd. wurde Ende 1992 gegründet und am 24. November 1992 im maltesischen Firmenbuch unter der Reg.-Nr. X protokolliert. Aufgrund der zeitlichen Nähe zum "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 ist nach Ansicht des Referenten der Schluss gerechtfertigt, dass die C Ltd. gerade im Hinblick auf die Abtretung der Gesellschaftsanteile gegründet worden ist.

Bei der C Ltd. handelt es sich um eine "Non-Trading Offshore Company" mit dem Sitz in S-Street, V Malta. Es fällt auf, dass es sich bei dieser Sitzadresse um die Adresse des Steuerberaters JAP, somit des alleinzeichnungsberechtigten Vertreters der C Ltd., handelt. Bei einer Offshore-Gesellschaft handelt es sich um eine in einem Staatsgebiet (diesfalls Malta) registrierte Gesellschaft im Eigentum von Ausländern, die in diesem Staatsgebiet keiner wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Das Kapital der C Ltd. beträgt 54.000 S und wurde (bezeichnenderweise in Schilling) zur Gänze bar eingezahlt. Das Unternehmen ist auf Malta nicht aktiv, Mitarbeiter wurden von dieser Gesellschaft nicht beschäftigt (vgl. die Erhebungen des Prüfers). Wie der Prüfer feststellte, waren auch keine Bilanz- und Umsatzzahlen erhältlich, aus denen allenfalls ein geschäftlicher Betrieb der C Ltd. und die Erbringung wirtschaftlicher Leistungen ersichtlich gewesen wären.

Nach Ansicht des Referenten handelt es sich bei der maltesischen C Ltd. um eine "Briefkastenfirma". Eine "Briefkastenfirma" ist ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann (VwGH 22.3.1995, 93/13/0076). Loukota, "Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen", in SWI 1991, Seiten 164 ff, definiert

eine "Briefkastenfirma" als eine Firma, die weder über eigene Büroräume noch über eigenes Personal verfügt, die sonach keine eigenständige wirtschaftliche Funktion entfaltet, sondern lediglich dazu da ist, Einkünfte und Vermögen "auf dem Papier" anzusammeln und vor dem Steuerzugriff jenes Staates abzuschirmen, in dem der Verfügungsberechtigte dieses "Briefkastens" ansässig ist. Diese Gesellschaften werden zumeist in einem Steueroasengebiet nach dessen Recht errichtet, verfügen aber über keine eigenen Geschäftsräume und kein eigenes Personal und wickeln ihre Geschäfte über das Büro eines "Domizilträgers" (das sind in der Regel Rechtsanwälte, Notare, Anlageberater, Treuhandunternehmen usw.) ab. Dieser "Domizilträger" kümmert sich üblicherweise auch um die treuhändige Funktion des Verwaltungsrates, des Geschäftsführers sowie um das treuhändige Halten der Gesellschaftsanteile. Regelmäßig werden zahlreiche solcher "Domizilgesellschaften" unter gleicher Anschrift und unter derselben Telefonnummer von demselben "Domizilträger" betreut (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle, Anm. 875).

Im Berufungsverfahren wurde eine Bestätigung der A Ltd., vertreten durch deren selbständig zeichnungsberechtigten Vertreter JAP, vom 10. September 1999 mit folgendem Wortlaut vorgelegt:

"We confirm that, according to our records Mr. BG and/or Mrs. DG were never the ultimate beneficial owners or financial beneficiaries of C Ltd."

Diese Aussage mag für sich zutreffend sein, sie gibt jedoch keine Auskunft darüber, wer (mittelbar) hinter der C Ltd. steht und somit Einfluss auf diese Gesellschaft hat. So hat auch der Prüfer festgestellt, dass die A Ltd. (und nicht die beiden Ehegatten) als Alleingeschafterin der C Ltd. aufgetreten ist. Für die Berufungswerberin lässt sich daraus jedoch nichts gewinnen. Bei der A Ltd. handelt es sich ebenfalls um eine ausländische Gesellschaft mit dem Sitz in Malta, die an der Adresse des Steuerberaters JAP in S-Street, V Malta, domiziliert ist (vgl. etwa die Bestätigung der A Ltd. vom 10. September 1999). JAP tritt somit als "Domizilträger" nicht nur der C Ltd., sondern auch der A Ltd. auf. Zudem ist er selbständig zeichnungsberechtigter Vertreter beider Gesellschaften. Bei den Telefon- und Faxnummern der beiden Gesellschaften (vgl. etwa die Bestätigung der A Ltd. vom 10. September 1999) handelt es sich um dieselben Nummern, nämlich um jene, unter denen auch der Steuerberater JAP erreichbar ist. Wer hinter der A Ltd. steht, konnte vom Prüfer nicht eruiert werden. Der Referent ist davon überzeugt, dass beide maltesischen Sitzgesellschaften immer im Einflussbereich der Ehegatten DG und BG gestanden sind.

Diese Ansicht wird auch durch eine niederschriftliche Aussage des EF, nunmehriger Gesellschafter-Geschäftsführer der WT -GmbH, gestützt. Anlässlich einer abgabenbehördlichen

Prüfung dieser Gesellschaft führte er am 8. Oktober 1998 auf die Frage, mit wem im Jahr 1995 die Kaufverhandlungen bezüglich der Geschäftsanteile an der WT -GmbH geführt worden seien, wie folgt aus: *"Mit BG und DG. Dr. P trat erstmalig anlässlich der Unterfertigung des Notariatsakts auf."* Wären die beiden Ehegatten DG und BG bereits mit "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 tatsächlich und endgültig aus der WT -GmbH ausgeschieden, dann hätte keine Veranlassung bestanden, auch die Verkaufsverhandlungen im Jahr 1995 (als Eigentümer) zu führen.

Dieselbe Situation ergab sich auch bei den im Jahr 1995 erfolgten Verkaufsverhandlungen bezüglich der Geschäftsanteile an der H und G-GmbH. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung dieser Gesellschaft gab FB, ab dem 14. Juli 1995 Gesellschafter-Geschäftsführer der H und G-GmbH, am 17. Dezember 1998 niederschriftlich Folgendes zu Protokoll:

"Als jedoch 1995 aufgrund familiärer Umstände ich die berufliche Zukunft neu überdenken musste, trat Frau DG, in Kenntnis dieser Umstände, an mich heran, die Geschäftsführung als auch die Anteile (Inhaber C Ltd.) zu verschaffen. Als Kaufpreis für die Anteile wurden mir von Frau DG 2 Mio. Schilling genannt..."

"Im Grunde genommen gab es keine Verhandlungen. Das durch Frau DG genannte Angebot wurde durch mich so akzeptiert. Frau DG war mir in weiterer Folge bei der Planung und Erlangung der Finanzierung behilflich und vereinbarte auch den Notartermin zur Vertragsunterfertigung..."

"Ich bekam einen Entwurf des Notariatsaktes zur Prüfung. In diesem waren auch die mit Frau DG besprochenen Zahlungskonditionen festgehalten. In weiterer Folge traf ich mich zur Vertragsunterfertigung mit dem Verkäufer, Herrn JAP, bei Notar Dr. M. Weiters waren bei dieser Vertragsunterfertigung anwesend: Frau DG (Funktion unbekannt), der Notarsubstitut sowie zwei Zeugen..."

"Über Beihilfe von Frau DG (Finanzierungsgespräche, Notartermin) wurde das gegenständliche Geschäft sehr rasch zum Abschluss gebracht, obwohl meine objektive Entscheidungsfähigkeit in dieser Zeit aufgrund der oben genannten familiären Umstände sicherlich sehr stark eingeschränkt war. Mit dem Verkäufer Herrn JAP hatte ich lediglich einmalig anlässlich der Vertragsunterfertigung Kontakt (sonst weder persönlich noch fernmündlich)."

Die Verkaufsverhandlungen wurden somit bis ins letzte Detail von DG geführt, die C Ltd. (als formeller Eigentümer und Verkäufer der Geschäftsanteile an der H und G-GmbH) war bei diesen Verhandlungen nicht vertreten. Mit JAP als selbständige zeichnungsberechtigten Vertreter der C Ltd. wurde nie verhandelt, dieser ist erst bei der Vertragsunterzeichnung in Erscheinung getreten. Somit ist auch hier der Schluss gerechtfertigt, dass die C Ltd. im Einflussbereich der beiden Ehegatten gestanden ist und DG die Verkaufsverhandlungen tatsächlich für die C Ltd. geführt hat.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der Prüfer beim gewerblichen Grundstückshandel der beiden Ehegatten lt. Buchhaltung für das Jahr 1996 größere Geldeinlagen feststellte, die von DG und BG nicht aufgeklärt werden konnten. Auch beim

privaten Girokonto der Berufungswerberin wurden für dieses Jahr mehrere unaufgeklärte Auslandsüberweisungen (Geldeingänge) festgestellt (vgl. Pkt. 4 der Besprechungspunkte für die Schlussbesprechung, Bp abc). Eine Verknüpfung mit den lt. "Abtretungsverträgen" vom 14. Juli 1995 und 13. Dezember 1995 erfolgten Veräußerungsvorgängen kann nicht ausgeschlossen werden und ist nahe liegend.

Ein weiterer Hinweis für den bestehenden Einfluss auf die C Ltd. und dafür, dass der "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 mit der maltesischen Gesellschaft lediglich zum Schein abgeschlossen wurde, ist in der Vertreterregelung bezüglich der beiden inländischen Gesellschaften zu sehen. DG wurde mit Wirkung vom 10. Februar 1988 zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer der WT -GmbH bestellt, wobei sie diese Funktion "*längstens auf die Dauer ihrer Gesellschaftszugehörigkeit*" ausüben sollte (vgl. Pkt. 9 des Gesellschaftsvertrages). Dem "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 zufolge stimmten die Vertragsparteien zu, dass DG "*auch weiterhin alleinige Geschäftsführerin der WT-GmbH bleibt*". Eine derartige Vertragsregelung ist nur dann verständlich, wenn DG weiterhin (somit auch nach Abschluss des "Abtretungsvertrages" vom 5. Mai 1993) eine Gesellschafterstellung bei der WT -GmbH innehatte. Wäre DG - dem "Abtretungsvertrag" zufolge - tatsächlich aus der Gesellschaft ausgeschieden, dann hätte keine Veranlassung bestanden, eine Verlängerung der Geschäftsführerbestellung herbeizuführen, eine solche wäre mit Sicherheit auch nicht erfolgt.

In dieses Bild fügt sich, dass DG sodann mit Generalversammlungsbeschluss vom 13. Dezember 1995 als Geschäftsführerin der WT -GmbH abberufen wurde, somit erst zu einem Zeitpunkt, als die C Ltd. dem "Abtretungsvertrag" vom 13. Dezember 1995 zufolge ihren gesamten Geschäftsanteil an der WT -GmbH an neue (inländische) Eigentümer verkaufte und damit DG nach Überzeugung des Referenten endgültig aus der Gesellschaft ausgeschieden ist. Einer (weiteren) Geschäftsführerbestellung war damit der Boden entzogen. Gleichzeitig wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 13. Dezember 1995 auch die Geschäftsanschrift des Unternehmens nach W, E-Gasse 8, verlegt, nachdem dieses vorher in W, C-Gasse 66, situiert war. Bei dieser letztgenannten Adresse handelt es sich um die (frühere) Wohnsitzadresse der beiden Ehegatten DG und BG.

Noch belastender stellt sich die Situation bei der H und G-GmbH dar. Unter Pkt. V des Gesellschaftsvertrages vom 14. September 1988 wurde festgehalten, dass DG (wie auch EH) "*für die Dauer ihrer Gesellschafterstellung*" zum alleinzeichnungs- und vertretungsbefugten Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt wurde. Im "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 ist eine vergleichbare Regelung, wonach die Vertragsparteien einer Verlängerung der Geschäftsführerbestellung der DG bei der H und G-GmbH zugestimmt hätten, erst gar nicht

enthalten. DG hätte daher – wenn der "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 nicht bloß zum Schein abgeschlossen worden wäre – ihre Geschäftsführertätigkeit dem Gesellschaftsvertrag vom 14. September 1988 zufolge nach dem 5. Mai 1993 gar nicht mehr ausüben dürfen. Indem das Gegenteil der Fall war, ist davon auszugehen, dass DG weiterhin (somit auch nach Abschluss des "Abtretungsvertrages" vom 5. Mai 1993) eine Gesellschafterstellung bei der H und G-GmbH innehatte. Bezeichnenderweise wurde DG sodann im Juli 1995, somit erst zu einem Zeitpunkt als Geschäftsführerin der H und G-GmbH abberufen, als die C Ltd. dem "Abtretungsvertrag" vom 14. Juli 1995 zufolge ihren gesamten Geschäftsanteil an dieser Gesellschaft an einen neuen (inländischen) Eigentümer verkaufte. Nach Ansicht des Referenten ist DG erst damit endgültig aus der Gesellschaft ausgeschieden. Einer weiteren Geschäftsführertätigkeit war damit der Boden entzogen.

Für das Vorliegen eines Scheingeschäftes spricht auch die Bestimmung des Pkt. XIV des Gesellschaftsvertrages der H und G-GmbH. Dort wurde geregelt, dass die Änderung des Firmenwortlautes der Gesellschaft derart verlangt werden kann, dass der Familienname des ausscheidenden Gesellschafters nicht mehr im Firmenwortlaut aufscheint. Dies für den Fall, dass die Gesellschafterin DG – aus welchem Grund immer – als Gesellschafterin ausscheidet. Entgegen dieser Bestimmung wurde der Firmenwortlaut der H und G-GmbH nach Abschluss des "Abtretungsvertrages" vom 5. Mai 1993 nicht geändert; ein Hinweis dafür, dass DG weiterhin Gesellschafterin war.

Der mit "Abtretungsvertrag" vom 5. Mai 1993 erfolgte Verkauf der Geschäftsanteile an der WT-GmbH und der H und G-GmbH an die C Ltd. wird als Scheingeschäft gewertet. Mit diesem Verkauf sollte die inländische Besteuerung eines Überschusses als Einkünfte iSd § 29 Z 2 EStG 1988 iVm § 31 leg.cit. langfristig geplant umgangen werden. Den beiden Ehegatten DG und BG kommt in steuerlicher Hinsicht auch nach Abschluss des "Abtretungsvertrages" vom 5. Mai 1993 Gesellschafterstatus bezüglich der WT-GmbH und der H und G-GmbH zu, die Verkäufe lt. den "Abtretungsverträgen" vom 14. Juli 1995 und 13. Dezember 1995 sind ihnen (und nicht der ausländischen C Ltd.) zuzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 21. März 2003