

TE Vwgh Erkenntnis 2015/10/21 2011/13/0096

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 21.10.2015

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §288 Abs1 litd;

BAO §93 Abs3 lit a;

KStG 1988 §8 Abs2;

1. BAO § 288 heute
2. BAO § 288 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
3. BAO § 288 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
4. BAO § 288 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
5. BAO § 288 gültig von 01.01.2003 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
6. BAO § 288 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002
1. BAO § 93 heute
2. BAO § 93 gültig ab 01.01.1962
1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991

17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie Senatspräsident Dr. Fuchs und Hofrat Dr. Nowakowski als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Fries, über die Beschwerde der Hges.m.b.H. Nfg KG in W, vertreten durch die Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG in 1060 Wien, Theobaldgasse 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 29. Juni 2011, Zl. RV/3078-W/02, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999, Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.326,40 Euro binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende KG ist nach einem Umgründungsvorgang im Jahr 2002 Rechtsnachfolgerin der in den Streitjahren im Baugewerbe tätigen H. B. GmbH (im Folgenden ebenfalls vereinfachend Beschwerdeführerin), bei der im Jahr 2001 eine abgabenbehördliche Prüfung stattfand.

Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildet die gegen die im Gefolge der Prüfung ergangenen Bescheide erhobene Berufung vom 9. Mai 2001. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde diese Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 als unbegründet ab. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 gab die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid teilweise Folge. Die Streitpunkte im Berufungsverfahren werden im angefochtenen Bescheid mit "Fremdarbeiten 1997 bis 1999", "Vermittlungsprovision Büro 1997" und "Verrechnungskonto Gesellschafter" bezeichnet. Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildet die gegen die im Gefolge der Prüfung ergangenen Bescheide erhobene Berufung vom 9. Mai 2001. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde diese Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 als unbegründet ab. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 gab die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid teilweise Folge. Die Streitpunkte im Berufungsverfahren werden im angefochtenen Bescheid mit "Fremdarbeiten 1997 bis 1999", "Vermittlungsprovision Büro 1997" und "Verrechnungskonto Gesellschafter" bezeichnet.

Zu den Fremdarbeiten wird im angefochtenen Bescheid zunächst der Betriebsprüfungsbericht vom 12. März 2001 referiert. Demnach habe dieser Streitpunkt Fremdarbeiten der R. B. GmbH in den Jahren 1997 und 1998 sowie der A. K. GmbH im Jahr 1999 betroffen. Die im Rechnungswesen der Beschwerdeführerin in den Jahren 1997 und 1998 bzw. 1999 verbuchten Rechnungen der R. B. GmbH bzw. A. K. GmbH seien von der Betriebsprüfung mit der Begründung nicht anerkannt worden, dass mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erwiesen sei, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von der rechnungslegenden "Subfirma" erbracht worden seien (es habe sich um "relative Scheingeschäfte" gehandelt). Die Leistungen seien nicht von diesen beiden Unternehmen, sondern von den Arbeitern der Beschwerdeführerin erbracht worden. Die Betriebsprüfung sei davon ausgegangen, dass die unter dem Titel Fremdarbeit abgeflossenen Beträge dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zugeflossen seien. Diese Zahlungen seien daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und der geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht zu berücksichtigen gewesen (die Bruttobeträge seien jeweils als verdeckte Ausschüttungen dem Gewinn hinzuzurechnen gewesen). Zu einer "Vermittlungsprovision Büro 1997" sei seitens der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass es sich bei dieser im Jahr 1997 als Betriebsausgabe geltend gemachten Zahlung um eine "aktivierungspflichtige Mietrechtsablässe" gehandelt habe. Zum "Verrechnungskonto Gesellschafter" habe die

Betriebsprüfung festgestellt, dass vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Jahr 1999 rund 530.000 S und im Zeitraum Jänner bis November 2000 rund 3 Mio. S entnommen und auf seinem Verrechnungskonto verbucht worden seien. Zu diesen Entnahmen habe es keine vorherigen schriftlichen Abmachungen mit der Beschwerdeführerin gegeben, "die einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt über Höhe des Kreditrahmens, Rückzahlungstermine, Verzinsung bzw. Höhe des Zinssatzes und Zinsenfälligkeit sowie Besicherungen aufweisen". Diese Vorgangsweise habe daher einem Fremdvergleich nicht Stand gehalten, sodass es sich bei "diesen Abflüssen um eine Bevorteilung des geschäftsführenden Gesellschafters" gehandelt habe. Die Verrechnungskonten seien daher als verdeckte Ausschüttungen der Besteuerung zu unterziehen gewesen.

Nach einer Wiedergabe des Ganges des Verwaltungsverfahrens wird im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides zur Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO ausgeführt, die Berufung bringe zur Wiederaufnahme hinsichtlich der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 lediglich vor, dass bei einer Stattgabe der Berufung "gegen die entsprechenden Sachbescheide (Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999) keine Wiederaufnahmegründe vorliegen würden". Nach einer Wiedergabe des Ganges des Verwaltungsverfahrens wird im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides zur Wiederaufnahme der Verfahren gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO ausgeführt, die Berufung bringe zur Wiederaufnahme hinsichtlich der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 lediglich vor, dass bei einer Stattgabe der Berufung "gegen die entsprechenden Sachbescheide (Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999) keine Wiederaufnahmegründe vorliegen würden".

Unter dem Titel "Sachbescheide Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer" enthält der angefochtene Bescheid zunächst Ausführungen zu den "Fremdarbeiten 1997 bis 1999". Zu den von der Betriebsprüfung "im Interesse der Wahrheitsfindung" erforderlichen Ermittlungshandlungen räumte die belangte Behörde ein, dass der Beschwerdeführerin darin zuzustimmen sei, "dass die entsprechenden Ermittlungshandlungen von der BP nicht ordnungsgemäß und vollständig durchgeführt wurden". Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren könnten jedoch im Rechtsmittelverfahren saniert werden und "entsprechend diesem Prinzip" werde die "erforderliche Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Bw. im Rahmen der rechtlichen Würdigung in dieser Berufungsentscheidung von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgenommen". Im gegenständlichen Fall sei strittig, ob die in den jeweiligen Rechnungen angeführten Leistungen tatsächlich von den "rechnungslegenden Subfirmen" erbracht worden seien. Zu den Fremdarbeiten der R. B. GmbH in den Jahren 1997 und 1998 sei vorerst auf die Darstellung im BP-Bericht hinzuweisen. Die Qualifizierung der betreffenden Leistungen als relative Scheingeschäfte im Sinne des § 23 BAO sei von der Betriebsprüfung zunächst deshalb erfolgt, weil die Tätigkeit der R. B. GmbH bis zum Dezember 1994 "im Ausstellen von Scheinrechnungen gelegen sei und es durchaus der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass diese Tätigkeit (Ausstellung von Scheinrechnungen) auch im Prüfungszeitraum 1997 bis 1999 aufrechterhalten worden sei". Dieser von der Betriebsprüfung hervorgehobene Umstand bringe allerdings "keinen Erkenntnisgewinn" im Hinblick auf die strittige Frage, ob die von der R. B. GmbH in den Jahren 1997 und 1998 in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich von diesem Unternehmen erbracht worden seien. Die von der Betriebsprüfung festgehaltenen schriftlichen Bestätigungen aus dem Jahr 1995 könnten "keinesfalls als Begründung für Feststellungen der BP in den Jahren 1997 und 1998 herangezogen werden", zumal die Beschwerdeführerin auf die gesellschaftsrechtlichen Änderungen bei der R. B. GmbH (Wechsel des Geschäftsführers, Sitzverlegung, Änderung der Beteiligungsverhältnisse) hingewiesen habe. Die R. B. GmbH sei im Firmenbuch wegen rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens am 16. September 2000 amtswegig gelöscht worden. Als wesentliches Indiz für das Vorliegen von Scheinrechnungen sei seitens der Betriebsprüfung der Umstand gewertet worden, dass die R. B. GmbH im betreffenden Leistungszeitraum keine Arbeitskräfte bei der Gebietskrankenkasse angemeldet gehabt habe. Das nicht näher konkretisierte Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die R. B. GmbH zur Erbringung der in Rechnung gestellten Leistungen "Subfirmen oder Schwarzarbeiter herangezogen habe könnte, kann im gegebenen Kontext nur aus Zweckbehauptung aufgefasst werden". Die von der Beschwerdeführerin behauptete "umfassende Uninformiertheit" könne nach der Lebenserfahrung nicht als glaubwürdig erachtet werden, weil sich "ein auch nur einigermaßen um die Wahrnehmung seiner Sorgfaltspflichten bemühter Leistungsempfänger bei Inanspruchnahme eines Subunternehmens zur Ausführung von Bauleistungen entsprechend informiert hätte". Die behauptete Geschäftsverbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der R. B. GmbH erscheine - gemessen an den allgemeinen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens - "in höchstem Maße bemerkenswert". Grundsätzlich sei der Zahlungsmodus (Banküberweisung oder Barzahlung) der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit überlassen. Es

widerspreche jedoch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass verhältnismäßig große Rechnungsbeträge bar bezahlt würden. Weder aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Rechnungen der R. B. GmbH noch aus den vorgelegten schriftlichen Aufträgen seien die Zahlungsmodalitäten ersichtlich. Die Einvernahmen von fünf Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin hätten das Vorbringen der Beschwerdeführerin bestätigt, wonach auf den jeweiligen Baustellen "Fremdarbeiter neben dem von der Bw. eingesetzten eigenen Personal tätig waren". Zur Herkunft der Geldmittel für vom Gesellschafter-Geschäftsführer getätigte Einlagen sei ein entsprechender Darlehensvertrag vorgelegt worden. Den Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach der Zahlungsfluss nicht beweisbar sei, sei entgegenzuhalten, dass die von der Beschwerdeführerin behauptete Umwechslung des in Rede stehenden Betrages in Höhe von "DM 200.000,00 am Schwarzmarkt nicht ohne Weiteres von der Hand zu weisen ist". Der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung, dass der tatsächlich stattgefundene Leistungsaustausch durch eine Nachkalkulation nachgewiesen werden könne, könne allerdings nicht gefolgt werden, "da diese lediglich Aufschluss darüber geben könnte, dass die in Rechnung gestellten Leistungen an die Kunden der Bw. erbracht wurden, daraus jedoch nicht verlässlich geschlossen werden kann, von welchen Personen die Leistungen ausgeführt wurden". Unter dem Titel "Sachbescheide Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer" enthält der angefochtene Bescheid zunächst Ausführungen zu den "Fremdarbeiten 1997 bis 1999". Zu den von der Betriebsprüfung "im Interesse der Wahrheitsfindung" erforderlichen Ermittlungshandlungen räumte die belangte Behörde ein, dass der Beschwerdeführerin darin zuzustimmen sei, "dass die entsprechenden Ermittlungshandlungen von der BP nicht ordnungsgemäß und vollständig durchgeführt wurden". Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren könnten jedoch im Rechtsmittelverfahren saniert werden und "entsprechend diesem Prinzip" werde die "erforderliche Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Bw. im Rahmen der rechtlichen Würdigung in dieser Berufungsentscheidung von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgenommen". Im gegenständlichen Fall sei strittig, ob die in den jeweiligen Rechnungen angeführten Leistungen tatsächlich von den "rechnungslegenden Subfirmen" erbracht worden seien. Zu den Fremdarbeiten der R. B. GmbH in den Jahren 1997 und 1998 sei vorerst auf die Darstellung im BP-Bericht hinzuweisen. Die Qualifizierung der betreffenden Leistungen als relative Scheingeschäfte im Sinne des Paragraph 23, BAO sei von der Betriebsprüfung zunächst deshalb erfolgt, weil die Tätigkeit der R. B. GmbH bis zum Dezember 1994 "im Ausstellen von Scheinrechnungen gelegen sei und es durchaus der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass diese Tätigkeit (Ausstellung von Scheinrechnungen) auch im Prüfungszeitraum 1997 bis 1999 aufrechterhalten worden sei". Dieser von der Betriebsprüfung hervorgehobene Umstand bringe allerdings "keinen Erkenntnisgewinn" im Hinblick auf die strittige Frage, ob die von der R. B. GmbH in den Jahren 1997 und 1998 in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich von diesem Unternehmen erbracht worden seien. Die von der Betriebsprüfung festgehaltenen schriftlichen Bestätigungen aus dem Jahr 1995 könnten "keinesfalls als Begründung für Feststellungen der BP in den Jahren 1997 und 1998 herangezogen werden", zumal die Beschwerdeführerin auf die gesellschaftsrechtlichen Änderungen bei der R. B. GmbH (Wechsel des Geschäftsführers, Sitzverlegung, Änderung der Beteiligungsverhältnisse) hingewiesen habe. Die R. B. GmbH sei im Firmenbuch wegen rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens am 16. September 2000 amtswegig gelöscht worden. Als wesentliches Indiz für das Vorliegen von Scheinrechnungen sei seitens der Betriebsprüfung der Umstand gewertet worden, dass die R. B. GmbH im betreffenden Leistungszeitraum keine Arbeitskräfte bei der Gebietskrankenkasse angemeldet gehabt habe. Das nicht näher konkretisierte Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die R. B. GmbH zur Erbringung der in Rechnung gestellten Leistungen "Subfirmen oder Schwarzarbeiter herangezogen habe könnte, kann im gegebenen Kontext nur aus Zweckbehauptung aufgefasst werden". Die von der Beschwerdeführerin behauptete "umfassende Uninformiertheit" könne nach der Lebenserfahrung nicht als glaubwürdig erachtet werden, weil sich "ein auch nur einigermaßen um die Wahrnehmung seiner Sorgfaltspflichten bemühter Leistungsempfänger bei Inanspruchnahme eines Subunternehmens zur Ausführung von Bauleistungen entsprechend informiert hätte". Die behauptete Geschäftsverbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der R. B. GmbH erscheine - gemessen an den allgemeinen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens - "in höchstem Maße bemerkenswert". Grundsätzlich sei der Zahlungsmodus (Banküberweisung oder Barzahlung) der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit überlassen. Es widerspreche jedoch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass verhältnismäßig große Rechnungsbeträge bar bezahlt würden. Weder aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Rechnungen der R. B. GmbH noch aus den vorgelegten schriftlichen Aufträgen seien die Zahlungsmodalitäten ersichtlich. Die Einvernahmen von fünf Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin hätten das Vorbringen der Beschwerdeführerin bestätigt, wonach auf den jeweiligen Baustellen "Fremdarbeiter neben dem von

der Bw. eingesetzten eigenen Personal tätig waren". Zur Herkunft der Geldmittel für vom Gesellschafter-Geschäftsführer getätigte Einlagen sei ein entsprechender Darlehensvertrag vorgelegt worden. Den Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach der Zahlungsfluss nicht beweisbar sei, sei entgegenzuhalten, dass die von der Beschwerdeführerin behauptete Umwechslung des in Rede stehenden Betrages in Höhe von "DM 200.000,00 am Schwarzmarkt nicht ohne Weiteres von der Hand zu weisen ist". Der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung, dass der tatsächlich stattgefundene Leistungsaustausch durch eine Nachkalkulation nachgewiesen werden könne, könne allerdings nicht gefolgt werden, "da diese lediglich Aufschluss darüber geben könnte, dass die in Rechnung gestellten Leistungen an die Kunden der Bw. erbracht wurden, daraus jedoch nicht verlässlich geschlossen werden kann, von welchen Personen die Leistungen ausgeführt wurden".

Die gebotene Gesamtbetrachtung aller vorliegenden Sachverhaltselemente - so die belangte Behörde nach einer Auseinandersetzung mit verschiedenen Beweisanträgen - führe zur Überzeugung, dass die in den betreffenden Rechnungen angeführten Leistungen nicht von der R. B. GmbH an die Beschwerdeführerin erbracht worden seien "und es sich daher um Scheinrechnungen handelt". Ob die Leistungen von Arbeitern der Beschwerdeführerin selbst durchgeführt worden seien (wie von der Betriebsprüfung behauptet) oder von "Schwarzarbeitern" sei im gegenständlichen Kontext nicht relevant. Damit sei die Versagung des Vorsteuerabzuges in den Jahren 1997 und 1998 aus den Eingangsrechnungen der R. B. GmbH zu Recht erfolgt. Nach den im Verfahren vor der belangten Behörde durchgeführten Zeugeneinvernahmen bestünden allerdings keine Zweifel daran, dass neben eigenen angemeldeten Arbeitskräften der Beschwerdeführerin weitere, nicht von der Beschwerdeführerin bei der Sozialversicherung angemeldete Arbeitskräfte zur Leistungserstellung herangezogen worden seien. Das Entgelt bzw. die Entlohnung der nicht bei der Sozialversicherung angemeldeten Arbeitskräfte sei im Schätzungsweg als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, sodass der Berufung in diesem Punkt teilweise stattzugeben gewesen sei (dafür erscheine eine Schätzung in Höhe von 50% der in den Rechnungen der R. B. GmbH ausgewiesenen Rechnungsbeträge angemessen).

Zu den Fremdarbeiten der A. K. GmbH im Jahr 1999 gehe - so die weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid - aus der Darstellung im Betriebsprüfungsbericht ebenfalls hervor, dass hier eine Eingangsrechnung als relatives Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO qualifiziert worden sei (auch dies sei aus ähnlichen Überlegungen wie zur R. B. GmbH zutreffend; eine Schätzung von 50% des in der Rechnung der A. K. GmbH ausgewiesenen Rechnungsbetrages als Betriebsausgaben erscheine der belangten Behörde auch hier angemessen). Zu den Fremdarbeiten der A. K. GmbH im Jahr 1999 gehe - so die weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid - aus der Darstellung im Betriebsprüfungsbericht ebenfalls hervor, dass hier eine Eingangsrechnung als relatives Scheingeschäft im Sinne des Paragraph 23, BAO qualifiziert worden sei (auch dies sei aus ähnlichen Überlegungen wie zur R. B. GmbH zutreffend; eine Schätzung von 50% des in der Rechnung der A. K. GmbH ausgewiesenen Rechnungsbetrages als Betriebsausgaben erscheine der belangten Behörde auch hier angemessen).

Da insgesamt lediglich 50% der in den Rechnungen der R. B. GmbH und der A. K. GmbH ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien, erhöhe sich der Gewinn der Beschwerdeführerin um die verbleibenden 50%. Diese Beträge seien im Zeitraum 1997 bis 1999 als verdeckte Ausschüttungen auch der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen gewesen.

Nach Ausführungen zur "Vermittlungsprovision Büro 1997" beschäftigt sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit dem "Verrechnungskonto Gesellschafter".

Die Qualifikation der vom Gesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 1999 entnommenen Gelder in Höhe von rund 530.000 S als verdeckte Ausschüttung sei mangels Vorliegen von "judikaturkonformen, klaren, eindeutigen und fremdüblichen Darlehensverträgen für das Jahr 1999 im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage zu Recht" erfolgt. Dasselbe gelte für die auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers vom Jänner bis November 2000 gebuchten Entnahmen in Höhe von rund 3 Mio. S. Am 1. Dezember 2000 seien von diesem Verrechnungskonto Umbuchungen auf drei Darlehenskonten erfolgt, die von der Beschwerdeführerin behaupteten Zahlungsflüsse seien allerdings nicht nachgewiesen worden. Das Vorbringen des Beschwerdeführers hinsichtlich einer "falschen Verbuchung" durch den Buchhalter stehe in eindeutigem Widerspruch zu der von der Beschwerdeführerin behaupteten Rückzahlung der Entnahmen durch den Gesellschafter (im Zusammenhang mit der behaupteten Gewährung von - partiarischen - Darlehen im Rahmen von eingegangenen Beteiligungsverhältnissen). Dem Einwand der Beschwerdeführerin gegen die Feststellung der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung, dass eine dem geforderten Fremdvergleich nicht standhaltende Vorgangsweise ident mit der Annahme sei, "dass die

Rückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei der Entnahme mit der Uneinbringlichkeit beim Gesellschafter zu rechnen sei", könne grundsätzlich gefolgt werden. Im Hinblick auf die Höhe der Entnahmen müsse allerdings die Einräumung von entsprechenden Sicherheiten als zwingendes Erfordernis für eine fremdübliche Darlehensgewährung angesehen werden. Das Vorbringen, dass die Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht geprüft worden sei, stehe darüber hinaus auch im Widerspruch zu der von der Beschwerdeführerin wiederholt behaupteten Rückführung seiner Entnahmen an die Beschwerdeführerin. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei dadurch bereichert worden, dass ihm die Entnahmen tatsächlich zugeflossen seien und eine Rückführung an die Beschwerdeführerin nach Ansicht der belangten Behörde nicht erfolgt sei. Die unter Berücksichtigung der dargestellten Sach- und Rechtslage vorgenommene rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führe zur Überzeugung, dass die Beurteilung der in den Jahren 1999 und 2000 "von der Bw. geleisteten Zahlungen" an den Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Ausschüttungen zutreffend gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde in einem nach § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen: Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde in einem nach Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 2, VwGG gebildeten Senat erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Auch ist auf das Vorbringen der Parteien im Berufungsverfahren sachverhaltsbezogen im Einzelnen einzugehen (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse vom 3. August 2004, 2000/13/0039, und - zuletzt - vom 22. Juli 2015, 2012/13/0044). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Auch ist auf das Vorbringen der Parteien im Berufungsverfahren sachverhaltsbezogen im Einzelnen einzugehen vergleiche , beispielsweise die Erkenntnisse vom 3. August 2004, 2000/13/0039, und - zuletzt - vom 22. Juli 2015, 2012/13/0044).

Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid zu den "Fremdarbeiten" der R. B. GmbH in den Jahren 1997 und 1998 sowie der A. K. GmbH im Jahr 1999 offensichtlich davon aus, dass die in den dazu in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen von den genannten Unternehmen nicht erbracht worden seien. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 nicht (auch) deshalb verweigert wurde, weil die Rechnungen nicht den formellen Voraussetzungen nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprochen hätten. Dass die R. B. GmbH und die A. K. GmbH die in Rede stehenden Umsatzsteuerbeträge nicht an das Finanzamt abgeführt hätten, hat die belangte Behörde im Übrigen ebenfalls nicht festgestellt. Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid zu den "Fremdarbeiten" der R. B. GmbH in den Jahren 1997 und 1998 sowie der A. K. GmbH im Jahr 1999 offensichtlich davon aus, dass die in den dazu in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen von den genannten Unternehmen nicht erbracht worden seien. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass der Vorsteuerabzug nach Paragraph 12, Absatz eins, UStG 1994 nicht (auch) deshalb verweigert wurde, weil die Rechnungen nicht den formellen Voraussetzungen nach Paragraph 11, Absatz eins, UStG 1994 entsprochen hätten. Dass die R. B. GmbH und die A. K. GmbH die in Rede stehenden Umsatzsteuerbeträge nicht an das Finanzamt abgeführt hätten, hat die belangte Behörde im Übrigen ebenfalls nicht festgestellt.

Die Beschwerde rügt zur Qualifikation der genannten Rechnungen als "Scheinrechnungen" u.a. wesentliche Begründungsmängel des angefochtenen Bescheides, wobei der belangten Behörde auch ein aktenwidriges Vorgehen anzulasten sei.

Mit diesem Vorbringen ist die Beschwerde im Recht.

Die belangte Behörde führt zur Annahme "relativer" Scheingeschäfte zwar die erfolgten Barzahlungen ins Treffen, geht aber beispielsweise nicht auf die auch laut Beschwerde im Belegwesen der Beschwerdeführerin vorhandenen "entsprechend unterfertigten Kassaquittungen der Subunternehmer" ein. Den im Betriebsprüfungsbericht etwa noch

hervorgehobenen Umstand, wonach die Tätigkeit der R. B. GmbH bis zum Dezember 1994 "im Ausstellen von Scheinrechnungen" bestanden habe, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausdrücklich als nicht mehr wesentlich erachtet. Zu Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach der Zahlungsfluss nicht beweisbar sei, hat sie zudem eingeräumt, dass eine behauptete Umwechslung von Geld "am Schwarzmarkt" nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen sei.

Mit der Annahme, wonach mit den von der Beschwerdeführerin wiederholt vorgelegten Nachkalkulationen lediglich Aufschluss darüber gegeben werden könnte, "dass die in Rechnung gestellten Leistungen an die Kunden der Bw. erbracht wurden", setzt sich die belangte Behörde ohne nähere Begründung über das in der Verfahrensrüge der Beschwerde angesprochene (wiederholte) Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren hinweg, wonach sich alle Berechnungen und Kalkulationen "immer entweder auf den Lohnaufwand, auf den erzielten Rohertrag bzw die Anzahl der eingesetzten Arbeiter und zwar jeweils im Verhältnis zum Umsatz" bezogen hätten (sodass die Nachkalkulationen laut Beschwerde zumindest als Indiz dafür zu werten gewesen wären, dass die in Rechnung gestellten Leistungen durch die beauftragten Subunternehmer - und nicht etwa durch eigene Arbeitskräfte der Beschwerdeführerin oder so genannte "Schwarzarbeiter" - erbracht worden seien).

Mit dem Vorbringen "Zur Nichtwürdigung unseres Vorbringens im Zusammenhang mit den Leistungsnachweisen" zeigt die Beschwerdeführerin ebenfalls einen wesentlichen Verfahrensmangel auf. Sie habe nämlich im Verwaltungsverfahren zu den von der belangten Behörde thematisierten Leistungsnachweisen hinsichtlich der erbrachten Bauleistungen ein detailliertes Vorbringen erstattet und auch Unterlagen ("etwa in Form von Rechnungen, Verträgen und Aufmaßblättern, einem Bautagebuch etc") vorgelegt (die vorgelegten "Aufmaßblätter" seien nach tatsächlicher Leistungserbringung im Rahmen einer "gemeinsamen Vermessung" erstellt worden und stellten die Basis für die "schlussendliche Abrechnung" dar; anhand der Datierung der "Aufmaßblätter" und den Vermerken sei ersichtlich, dass diese Unterlagen vor den jeweiligen Teilrechnungen erstellt worden seien). Eine Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen (vgl. etwa den ausdrücklichen Hinweis auf diese "Grundaufzeichnungen" im Schriftsatz der Beschwerdeführerin vom 9. Mai 2011) sowie den angesprochenen - aktenkundigen - Unterlagen fehlt im angefochtenen Bescheid. Zu Recht rügt die Beschwerde in diesem Zusammenhang auch ein fehlendes Eingehen im angefochtenen Bescheid auf eine (wiederholt) vorgelegte "Korrespondenz zum Leistungsverzug bei der Herstellung von Grabsteinfundamenten am Friedhof (H.)", mit der die Beschäftigung der R. B. GmbH als Subunternehmerin hätte nachgewiesen werden sollen. Mit dem Vorbringen "Zur Nichtwürdigung unseres Vorbringens im Zusammenhang mit den Leistungsnachweisen" zeigt die Beschwerdeführerin ebenfalls einen wesentlichen Verfahrensmangel auf. Sie habe nämlich im Verwaltungsverfahren zu den von der belangten Behörde thematisierten Leistungsnachweisen hinsichtlich der erbrachten Bauleistungen ein detailliertes Vorbringen erstattet und auch Unterlagen ("etwa in Form von Rechnungen, Verträgen und Aufmaßblättern, einem Bautagebuch etc") vorgelegt (die vorgelegten "Aufmaßblätter" seien nach tatsächlicher Leistungserbringung im Rahmen einer "gemeinsamen Vermessung" erstellt worden und stellten die Basis für die "schlussendliche Abrechnung" dar; anhand der Datierung der "Aufmaßblätter" und den Vermerken sei ersichtlich, dass diese Unterlagen vor den jeweiligen Teilrechnungen erstellt worden seien). Eine Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen vergleiche , etwa den ausdrücklichen Hinweis auf diese "Grundaufzeichnungen" im Schriftsatz der Beschwerdeführerin vom 9. Mai 2011) sowie den angesprochenen - aktenkundigen - Unterlagen fehlt im angefochtenen Bescheid. Zu Recht rügt die Beschwerde in diesem Zusammenhang auch ein fehlendes Eingehen im angefochtenen Bescheid auf eine (wiederholt) vorgelegte "Korrespondenz zum Leistungsverzug bei der Herstellung von Grabsteinfundamenten am Friedhof (H.)", mit der die Beschäftigung der R. B. GmbH als Subunternehmerin hätte nachgewiesen werden sollen.

Aktenwidrig erscheint weiters der Vorwurf im angefochtenen Bescheid hinsichtlich einer "Ahnungslosigkeit" oder "Uninformiertheit" der Beschwerdeführerin "in Bezug auf die Personalverhältnisse" bei den Subunternehmen. Zutreffend weist dazu die Beschwerde beispielsweise auf das Berufungsvorbringen hin, wonach die Beschwerdeführerin auf dem Abschluss von schriftlichen Bauaufträgen bestanden habe, wobei sich die "beiden Subfirmen" - neben der Vorlage von Unterlagen ("Firmenbuchauszügen, Unbedenklichkeitsbescheinigungen, Baumeisterkonzession etc") - in allen Fällen schriftlich dazu bereit erklärt hätten, hinsichtlich der auf den jeweiligen Baustellen beschäftigten Arbeitskräfte alle kollektivvertraglichen, arbeits- und sozialrechtlichen Bestimmungen sowie Arbeitnehmerschutzvorschriften und die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes einzuhalten (wenn die

Beschwerdeführerin diesbezüglich allenfalls selbst von den Subfirmen getäuscht worden sei und von diesen nicht angemeldete Arbeiter eingesetzt worden seien, ändere dies nichts daran, dass die Beschwerdeführerin umfassende Informationen über die beiden Subfirmen eingeholt habe).

Damit erweist sich aber der angefochtene Bescheid hinsichtlich der "Fremdarbeiten" der R. B. GmbH und der A. K. GmbH in den Jahren 1997 bis 1999 schon deshalb mit wesentlichen Begründungsmängeln belastet, ohne dass auf die weiteren Verfahrensrügen (beispielsweise zu aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen im Zusammenhang mit Anmeldungen von Arbeitern seitens der Subunternehmen bei der Gebietskrankenkasse, zum Übergehen von für den Standpunkt der Beschwerdeführerin sprechenden Zeugenaussagen oder zur Ablehnung von Beweisanträgen) näher einzugehen war.

Zu der die Streitjahre 1999 und 2000 berührenden Frage einer verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit dem "Verrechnungskonto Gesellschafter" bedarf es, wie auch die Beschwerde zutreffend geltend macht, der Prüfung, worin der dem Gesellschafter zugewendete Vorteil besteht. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist zur Annahme von verdeckten Ausschüttungen der vorliegenden Art eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war (vgl. dazu zuletzt die Erkenntnisse vom 17. Dezember 2014, 2011/13/0115, und vom 26. Februar 2015, 2012/15/0177, sowie - unter Darstellung der jüngeren Rechtsprechung - Zorn, SWK 12/2015, 577). Zu der die Streitjahre 1999 und 2000 berührenden Frage einer verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit dem "Verrechnungskonto Gesellschafter" bedarf es, wie auch die Beschwerde zutreffend geltend macht, der Prüfung, worin der dem Gesellschafter zugewendete Vorteil besteht. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist zur Annahme von verdeckten Ausschüttungen der vorliegenden Art eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war vergleiche , dazu zuletzt die Erkenntnisse vom 17. Dezember 2014, 2011/13/0115, und vom 26. Februar 2015, 2012/15/0177, sowie - unter Darstellung der jüngeren Rechtsprechung - Zorn, SWK 12 aus 2015,, 577).

Im angefochtenen Bescheid wird zwar eingeräumt, dass dem Einwand der Beschwerdeführerin gegen die Feststellung der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung, "dass eine dem geforderten Fremdvergleich nicht standhaltende Vorgangsweise ident mit der Annahme sei, 'dass die Rückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei der Entnahme mit der Uneinbringlichkeit beim Gesellschafter zu rechnen sei'", grundsätzlich gefolgt werden könne. Dass eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Beträge zunächst nicht vorgesehen gewesen sei oder die Verbuchung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbaren Forderungen an die Stelle der entnommenen Beträge getreten wären, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid allerdings nicht bestimmt festgestellt. Das Fehlen von Sicherheiten rechtfertigt für sich allein noch nicht den Schluss, die verbuchten Forderungen gegen den Gesellschafter seien im Hinblick auf dessen unzureichende Bonität ohne Wert (vgl. dazu nochmals das bereits zitierte Erkenntnis vom 17. Dezember 2014). Im angefochtenen Bescheid wird zwar eingeräumt, dass dem Einwand der Beschwerdeführerin gegen die Feststellung der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung, "dass eine dem geforderten Fremdvergleich nicht standhaltende Vorgangsweise ident mit der Annahme sei, 'dass die Rückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei der Entnahme mit der Uneinbringlichkeit beim Gesellschafter zu rechnen sei'", grundsätzlich gefolgt werden könne. Dass eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Beträge zunächst nicht vorgesehen gewesen sei oder die Verbuchung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbaren Forderungen an die Stelle der entnommenen Beträge getreten wären, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid allerdings nicht bestimmt festgestellt. Das Fehlen von Sicherheiten rechtfertigt für sich allein noch nicht den Schluss, die verbuchten Forderungen gegen den Gesellschafter seien im Hinblick auf dessen unzureichende Bonität ohne Wert vergleiche , dazu nochmals das bereits zitierte Erkenntnis vom 17. Dezember 2014).

Auch in Bezug auf die angenommenen verdeckten Ausschüttungen unter dem Titel "Verrechnungskonto Gesellschafter" ist der Sachverhalt daher nicht in einer für die getroffene Entscheidung ausreichenden Weise geklärt.

Insgesamt war der angefochtene Bescheid damit schon wegen der aufgezeigten Verfahrensmängel gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, ohne dass auf das weitere Beschwerdevorbringen einzugehen war. Insgesamt war der angefochtene Bescheid damit schon wegen der aufgezeigten Verfahrensmängel gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge

Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, ohne dass auf das weitere Beschwerdevorbringen einzugehen war.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden. Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 21. Oktober 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2011130096.X00

Im RIS seit

16.11.2015

Zuletzt aktualisiert am

03.08.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at