

TE Vwgh Erkenntnis 2009/3/24 2004/13/0060

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.03.2009

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §184;

BAO §212a;

KStG 1988 §8 Abs2;

VwGG §42 Abs2 Z3 litb;

VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

1. BAO § 184 heute

2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 212a heute

2. BAO § 212a gültig ab 01.01.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

3. BAO § 212a gültig von 01.09.2019 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019

4. BAO § 212a gültig von 01.01.2014 bis 31.08.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

5. BAO § 212a gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

6. BAO § 212a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

7. BAO § 212a gültig von 01.01.2003 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

8. BAO § 212a gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

9. BAO § 212a gültig von 30.12.2000 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000

10. BAO § 212a gültig von 01.01.1995 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994

11. BAO § 212a gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994

12. BAO § 212a gültig von 01.01.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

13. BAO § 212a gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 583/1993

14. BAO § 212a gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

15. BAO § 212a gültig von 01.12.1987 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987

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

1. VwGG § 42 heute
2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

1. VwGG § 42 heute
2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Pelant und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der F Ges.m.b.H. in W, vertreten durch Haunschmidt & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in 1090 Wien, Julius Tandler Platz 6/9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 3. März 2004, Zl. RV/0155- W/02, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 und 1993 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994, 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 EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Geschäftsführerin und Mehrheitsgesellschafterin der beschwerdeführenden GmbH, Felizitas B., betrieb bis zur Gründung der Beschwerdeführerin im Jahr 1979 als Einzelunternehmerin eine Friedhofsgärtnerei mit zwei Blumenverkaufsständen auf Flächen der Gemeinde Wien.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 1979 teilte sie der Magistratsabteilung 42 - soweit aktenkundig - in Bezug auf eine der beiden Standflächen mit, sie habe am 26. September 1979 zusammen mit ihrem Ehemann die GmbH gegründet und "der Namen der Firma" solle in Hinkunft "'Felizitas B. Gesellschaft m.b.H.'"

lauten. ... Ich ersuche um dementsprechende Änderung des ... Bestandvertrages." Mit Antwortschreiben vom selben Tag teilte der Magistrat der Stadt Wien mit, "die Änderung des Firmennamens" werde "zur Kenntnis genommen".

Ein vergleichbarer Schriftverkehr betreffend die zweite Standfläche ist nicht aktenkundig, doch wurden die Vorschreibungen der Gemeinde Wien auch in Bezug auf diese schon lange vor dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum an die Beschwerdeführerin (und nicht mehr an Felizitas B.) gerichtet.

Die Beschwerdeführerin, die am 12. Oktober 1979 die Gewerbe des Friedhofgärtners und des Kleinhandels mit Naturblumen angemeldet hatte, entrichtete in der Folge einen jährlichen Pachtzins von S 48.000,-- an Felizitas B., die ihre Gewerbeberechtigungen betreffend Friedhofsgärtnerei und Kleinhandel im Jahr 1990 zurücklegte.

Am 16. April 1994 schlossen Felizitas B. und die Beschwerdeführerin einen (von Felizitas B. unterfertigten) Vertrag folgenden Inhalts:

"1. Frau Felizitas B. ist Bestandnehmer mit der Gewerbeberechtigung des Kerzen-, Blumenhandel und Friedhofsgärtnerei seitens des Magistrates der Gemeinde Wien für die Stände

2. Frau F.B. tritt nach Rücksprache und Zustimmung des M.A. der Gemeinde Wien die Standberechtigung an die Firma (Beschwerdeführerin) mit allem Zubehör, allen Berechtigungen und Verpflichtungen ab.

3. Als Abtretungspreis wird ein Jahresumsatz pro Stand verrechnet unter Berücksichtigung eines Sonderabschlages von 20 % ... Demnach berechnet sich der Abtretungspreis f. St. 1 S 800.000,-

- und für St. 2 mit S 400.000,--.

4. Der Abtretungspreis ist vereinbarungsgemäß mit dem Saldo des Verrechnungskontos von Frau F.B. mit Stichtag 1.1.1994 zu verrechnen.

5. Diese Vereinbarung tritt mit 1.1.1994 in Kraft."

Der Saldo des Verrechnungskontos betrug zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1993 S 1,190.254,95.

Der Jahresabschluss 1994 wies im Anlagevermögen der Beschwerdeführerin erstmals die Position "Pacht und Mietrechte" (mit einem Buchwert von S 1,120.000,--) aus. Der Stand des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 1994 war mit S 51.218,92 angegeben.

Im März und April 1996 fand bei der Beschwerdeführerin eine Buch- und Betriebsprüfung hinsichtlich der Jahre 1992 bis 1994 statt. Im Bericht darüber vom 31. Juli 1996 führte die Prüferin aus, die Buchführung der Beschwerdeführerin sei mangelhaft (fehlende Paragons) und es bestünden erhebliche Kalkulationsdifferenzen (nicht gedeckter Wareneinsatz, im Bericht allerdings nicht näher dargestellt). Seitens der Betriebsprüfung werde daher eine Erlöshinzuschätzung von jährlich S 225.000,-- vorgenommen.

Darüber hinaus seien die Blumenstände samt Bestandrechten (gemeiner Wert laut Betriebsaufgabeberechnung von Felizitas B. im Jahr 1979: S 200.000,--) schon im Jahr 1979 als verdeckte Einlage in das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin eingebracht worden. Dieser Vorgang sei nunmehr zu berücksichtigen, die jährlich als Mietaufwand geltend gemachten Beträge von S 48.000,-- und der anschließende Erwerb der Bestandrechte um S 1,200.000,-- auf Grund des Vertrages vom 16. April 1994 seien hingegen nicht anzuerkennen. Bei diesen Beträgen handle es sich um verdeckte Ausschüttungen an Felizitas B. Letzteres gelte schließlich - mangels fremdüblicher Darlehensvereinbarungen - auch für den Saldo von S 51.218,92, der im Jahr 1994 auf dem Verrechnungskonto angewachsen sei.

Das Finanzamt erließ - den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend - einen Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid vom 5. September 1996 sowie - teilweise unter Wiederaufnahme der Verfahren - Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 und Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1994 jeweils vom 12. September 1996.

Am 3. Oktober 1996 beantragte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung die Erstreckung der Fristen für die Einbringung von Berufungen gegen alle diese Bescheide und gegen den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 1996. Mit Schriftsatz vom 29. November 1996 beantragte sie - unter neuerlicher Anführung aller dieser Bescheide - die weitere Erstreckung der Berufungsfrist und die Stundung des gesamten Rückstandes.

Mit Schriftsatz vom 29. Jänner 1997 erhob die Beschwerdeführerin Berufung "gegen den Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid der Jahre 1992 und 1993 sowie gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 1994"

wegen "Gewinnhinzurechnungen als verdeckte Gewinnausschüttungen an die Geschäftsführerin für den Erwerb des Bestandsrechtes samt Zubehör in Höhe von S 1,2 Mio. sowie wegen Erlöshinzuschätzung von Kalkulationsdifferenzen in Höhe von S 225.000,-- p.a.".

In der Begründung der Berufung wurde einleitend ausgeführt, die Berufung beziehe sich "auf die Darstellung im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 23 bzw. 24".

Zu Tz 23 ("Verrechnungskonto - Bestandsvertrag MA 42") wurde den Ausführungen der Betriebsprüfung entgegen gehalten, es sei "unbestritten, daß die Standberechtigung ... im Jahre 1978 (gemeint: 1979) an die Ges.m.b.H. überschrieben wurden". Beim Vertrag vom 16. April 1994 sei es aber "nicht um die gewerberechtliche Konzession" gegangen. Mit diesem Vertrag seien vielmehr die "zwei Blumenstände mit allem Zubehör, die sich stets im Privatvermögen von Frau B. befanden, an die Ges.m.b.H. übertragen" worden. Der Berechnung der "Wertigkeit der Blumenstände" seien die "geltenden Marktpreise" zugrunde gelegt worden. Die im Betriebsprüfungsbericht "zitierten Bestandsrechte" bezögen sich "lediglich auf die Gewerbeberechtigung, welche bereits mit Bescheiden vom 13.6.1980 an die Ges.m.b.H. übertragen wurde. Die Übertragung der Gewerbeberechtigung hat mit der Standortberechtigung überhaupt nichts zu tun". Die Feststellungen der Betriebsprüfung gingen in diesem Punkt daher ins Leere. Was die "Bewertung der Standberechtigung" anlange, so werde zur Untermauerung der Richtigkeit der Wertansätze im Vertrag vom 16. April 1994 auf die Höhe des Betrages verwiesen, um den ein Nachbarstand im Jahr 1996 angeboten worden sei.

Zu Tz 24 des Betriebsprüfungsberichtes ("Erlöshinzuschätzung") wurde in der Berufung vorgebracht, im Betriebsprüfungsbericht fehle eine Darstellung der Kalkulationsdifferenzen und Buchführungsmängel, weshalb dazu noch nicht Stellung genommen werden könne.

Die Beschwerdeführerin beantragte, "die angefochtenen Bescheide aufzuheben und im Zuge der Neuveranlagung die Punkte 'verdeckte Gewinnausschüttung' und 'Erlöshinzurechnung' außer Ansatz zu lassen."

Am Schluss des Schriftsatzes stellte die Beschwerdeführerin jedoch "gleichzeitig ... gemäß § 212a BAO" den Antrag, die Steuernachzahlung "auf Grund der angefochtenen Punkte" u.a. hinsichtlich der "Kapitalertragsteuer 1994" im Betrag von S 622.916,-- (der im Haftungsbescheid vom 5. September 1996 für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1994 genannte Betrag) auszusetzen. Am Schluss des Schriftsatzes stellte die Beschwerdeführerin jedoch "gleichzeitig ... gemäß Paragraph 212 a, BAO" den Antrag, die Steuernachzahlung "auf Grund der angefochtenen Punkte" u.a. hinsichtlich der "Kapitalertragsteuer 1994" im Betrag von S 622.916,-- (der im Haftungsbescheid vom 5. September 1996 für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1994 genannte Betrag) auszusetzen.

Seitens der Betriebsprüfung wurde mit Schreiben vom 5. September 1997 mitgeteilt, der Arbeitsbogen sei in Verlust geraten, sodass eine Stellungnahme zur Berufung nicht möglich sei.

Am 13. August 1998 wurde die Prüferin mit einer Wiederholungsprüfung beauftragt, die hinsichtlich der Kalkulationsdifferenzen zu für die Beschwerdeführerin noch nachteiligeren Ergebnissen führte als die erste Prüfung. Zu einem entsprechenden Vorhalt vom 13. November 1998 nahm die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 30. November 1998 und 27. Jänner 1999 Stellung.

Am 23. Mai 2003 richtete die belangte Behörde einen die Buchführungsmängel und Kalkulationsdifferenzen betreffenden Vorhalt an die Beschwerdeführerin. In diesem Vorhalt wurde auf die Ergebnisse der detaillierteren Nachkalkulation im Zuge der Wiederholungsprüfung, die nach Ansicht der belangten Behörde zu allgemein gehaltene Reaktion darauf seitens der Beschwerdeführerin und das Abänderungsrecht der belangten Behörde hingewiesen.

Die Beschwerdeführerin nahm dazu - nach Einsicht ihres steuerlichen Vertreters auch in den wieder aufgetauchten Arbeitsbogen der ursprünglichen Betriebsprüfung - mit Schreiben vom 28. Jänner 2004 Stellung, erstattete in diesem Schriftsatz aber auch ein ergänzendes Vorbringen zum "Kaufvertrag der Blumenstände" sowie zur "Bewertung der Blumenstände" und zur Annahme verdeckter Ausschüttungen im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto.

Zum Vertrag vom 16. April 1994 wurde nun ausgeführt, er habe die Veräußerung der "Bestandsrechte samt Zubehör" betroffen und sei ein "Unternehmenskaufvertrag" gewesen. Das Schreiben der Magistratsabteilung 42 vom 12. Oktober 1979 habe "nur die Frage der Vorschreibungen der Grundbenützungsabgaben durch die MA 42 geregelt". Die Magistratsabteilung 42 sei "nicht Eigentümerin des Blumenhandels-Einzelunternehmens" und "nicht Eigentümerin der Verkaufsstände" gewesen. Aus dem Umstand, dass in der Folge "für das gesamte weitere Einzelunternehmen der

Felizitas B." Pacht bezahlt worden sei, ergebe sich "eindeutig, dass nur die formelle Grundbenutzungsbefugnis, genauer die Vorschreibung der Grundbenutzungsabgabe, auf die GmbH umgeschrieben" worden sei. Die Verkaufsstände seien Superädifikate, die nicht im Eigentum der Gemeinde Wien, sondern bis zum 31. Dezember 1993 im Eigentum von Felizitas B. gestanden seien. Gegenstand einer Unternehmenspacht sei "eine organisierte Erwerbsgelegenheit mit allem, was zum Begriff des 'good will' gehört". Felizitas B. sei es zivilrechtlich möglich gewesen, "abgesehen von der Grundbenutzung, welche von der MA 42 genehmigt wird, das von ihr betriebene Blumenhandelsunternehmen sowie die in ihrem Eigentum stehenden Superädifikate (Blumenverkaufsstände)" an die Beschwerdeführerin zu verpachten. Mit dem Vertrag vom 16. April 1994 sei "die Standberechtigung mit allem Zubehör, Berechtigungen und Verpflichtungen" auf die Beschwerdeführerin übergegangen. Mit 12. Oktober 1979 sei "nur eine formelle Frage, nämlich die Vorschreibung der Benützungsgebühr ... in der Form vereinfacht" worden, dass diese "unmittelbar der GmbH und nicht mehr der tatsächlich Berechtigten Felizitas B. vorgeschrieben wurden. Richtiger Weise war aber auch für die Grundbenutzung Felizitas B., jedenfalls im Innenverhältnis zur GmbH, die Berechtigte". Mit 1. Jänner 1994 habe Felizitas B. den bis dahin verpachteten Betrieb an die Beschwerdeführerin verkauft, wobei mit dem branchenüblich ermittelten Betrag auf der Grundlage des Jahresumsatzes "substanzbezogene Werte - wie der Wert der Verkaufsstände - aber auch ein Firmenwert abgegolten" worden sei.

Bei Nichtanerkennung des Kaufes, durch den das Verrechnungskonto nach Ansicht der Betriebsprüfung erst ausgeglichen worden sei, müsse dessen Saldo wieder entsprechend erhöht werden. Auf den "wieder auflebenden Verrechnungssaldo" habe die Beschwerdeführerin nicht verzichtet, sodass die Annahme einer verdeckten Ausschüttung verfehlt sei. Es sei - trotz des Umstandes, dass die Betriebsprüfung eine verdeckte Einlage schon im Jahr 1979 angenommen habe - auch falsch gewesen, den "Wert von ATS 200.000 für die Betriebsübertragung" bei der Bemessung der verdeckten Ausschüttung nicht in Abzug zu bringen. Der Betrag wäre "in die Betrachtung des Verrechnungskontos einzurechnen" gewesen. Schließlich sei der Betrag aber auch zu gering bemessen. Anders als bei der Berechnung des Aufgabegewinns 1979 wäre bei der angenommenen Einlage der Firmenwert zu berücksichtigen gewesen. Dadurch wäre "im Ergebnis der Kauf doch wieder als solcher akzeptiert - nur zu einem früheren Zeitpunkt und als Einlage".

Zur Erlöshinzuschätzung wurde vorgebracht, die Betriebsprüfung habe aus den Eingangsrechnungen die Stückzahlen für Kränze, Reisig und Buketts ermittelt, dem (hinsichtlich der Kränze und Buketts) die Stückzahlen aus den Ausgangsrechnungen (Paragons) gegenübergestellt und die Differenz mit den Verkaufspreisen hochgerechnet. Dem stehe entgegen, dass "viele verkaufte Stücke in der allgemeinen Tageslosung enthalten" und eigene Verkaufsbelege insoweit nicht erstellt worden seien. Paragons würden lediglich auf Kundenwunsch ausgestellt und ermöglichen "keinen Rückschluß auf den Tagesumsatz". Darüber hinaus würden verschiedene Materialien nicht direkt verkauft, sondern für die Herstellung von Kränzen und Gebinden verwendet, und schließlich entstehe vor allem bei Kränzen jedes Jahr ein unverkaufter Restbestand, der entsorgt werden müsse. Die Berechnung der Betriebsprüfung beruhe auf einem Denkfehler, weil sie dem Gesamteinkauf nur die Verkäufe mit Paragonerstellung gegenüberstelle.

Abschließend beantragte die Beschwerdeführerin "wie in der Berufung ausgeführt die bekämpften Bescheide aufzuheben und im Zuge der Neuveranlagung die Punkte verdeckte Ausschüttung sowie Erlöshinzuschätzung außer Ansatz zu lassen".

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde "über die Berufung ... gegen die Bescheide ... betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993". Sie wies die Berufung als unbegründet ab und änderte die genannten Bescheide den Ergebnissen der Wiederholungsprüfung folgend - allerdings unter Vornahme eines Abzuges für Schwund, Gräberverdeckungen mit Reisig, mangelhafte Kranzschleifen, schlecht gewordene, nicht verkaufte Ware u.dgl., wie von der Beschwerdeführerin schon im Schriftsatz vom 27. Jänner 1999 geltend gemacht - zum Nachteil der Beschwerdeführerin ab.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

1. Zur Ablehnung einer Anerkennung des Vertrages vom 16. April 1994:

Die belangte Behörde verweist in diesem Zusammenhang auf Klauseln in den noch von Felizitas B. abgeschlossenen Bestandverträgen, wonach sich die Bestandnehmerin jeweils verpflichte, ohne schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin den Bestandgegenstand weder entgeltlich noch unentgeltlich, ganz oder teilweise, dritten Personen, auch nicht im Wege eines allfälligen Gesellschaftsvertrages, Bestandvertrages oder dergleichen zu überlassen. Sie

verweist weiter auf das Schreiben von Felizitas B. vom 12. Oktober 1979 und dessen Beantwortung sowie darauf, dass etwa im Jahr 1989 in einem Schreiben der Magistratsabteilung 42 die Beschwerdeführerin als Bestandnehmerin beider Standplätze angeführt sei. Dem Steuerakt von Felizitas B. sei zu entnehmen, dass sie ihr Einzelunternehmen im Jahr 1979 aufgegeben und für die Berechnung des Aufgabegewinnes bezüglich der Blumenstände samt Standberechtigungen der Gemeinde Wien den gemeinen Wert von insgesamt S 200.000,-- herangezogen habe. Sie habe in weiterer Folge Einkünfte aus der Verpachtung der Blumenstände samt Standberechtigungen an die Beschwerdeführerin erklärt und in einer Beilage zu ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1994 mitgeteilt, sie habe "im Jahre 1994 die Mietrechte für die Stände ... um S 1,200.000,-- abgetreten".

Die gegenteilige Schlussfolgerung der Betriebsprüfung sei mit Rücksicht auf den schon lange zuvor erfolgten Eintritt der Beschwerdeführerin in die Bestandverträge berechtigt. Durch den Eintritt in die Bestandverträge sei die "Standberechtigung" - die Gegenstand des Vertrages vom 16. April 1994 gewesen sein solle - auf die Beschwerdeführerin übergegangen. Wenn es im Vertrag heiße, Felizitas B. sei "Bestandnehmer" und trete nunmehr "nach Rücksprache und Zustimmung des MA der Gemeinde Wien die Standberechtigung" an die Beschwerdeführerin ab, so sei dies daher nicht nachvollziehbar.

Die Ausführungen in der Berufung und im Schriftsatz vom 28. Jänner 2004 seien widersprüchlich und nicht nachvollziehbar. In der Berufung werde zunächst ausdrücklich zugestanden, dass die "Standberechtigung" schon im Jahr 1979 auf die Beschwerdeführerin übergegangen sei. Dass in weiterer Folge behauptet werde, bei den von der Betriebsprüfung angesprochenen "Bestandrechten" habe es sich lediglich um die "Gewerbeberechtigung" gehandelt, sei unverständlich. Im Schriftsatz vom 28. Jänner 2004 werde nicht darauf eingegangen, dass nach dem Schreiben, das Felizitas B. am 12. Oktober 1979 an die Magistratsabteilung 42 gerichtet habe, (zu ergänzen: und durch dessen Beantwortung) die Beschwerdeführerin Bestandnehmerin geworden sei und daher auch die in den Verträgen vorgesehenen Zahlungen zu leisten gehabt habe. Der Behauptung, Gegenstand des Vertrages seien die hölzernen Verkaufsstände selbst gewesen, stehe zunächst die Bezugnahme auf die "Standberechtigung" im Vertrag entgegen. Hinzu komme noch die Verbuchung unter der Position "Pacht und Mietrechte" in der Bilanz zum 31. Dezember 1994 und der Umstand, dass die hölzernen Verkaufsstände nach jahrelangem Gebrauch - im Gegensatz zum Recht, auf Grund eines bestehenden Bestandvertrages einen Verkaufsstand auf der gemieteten Fläche zu unterhalten - praktisch mit Null zu bewerten seien.

Diesen nicht un schlüssigen Erwägungen der belangten Behörde begegnet die Beschwerde mit Wiederholungen aus dem Schriftsatz vom 28. Jänner 2004, in denen auf den Umstand, dass Felizitas B. am 12. Oktober 1979 "um dementsprechende Änderung des ... Bestandvertrages" ersuchte, wieder nicht eingegangen wird. In weiterer Folge verweist auch die Beschwerde auf das vertragliche Verbot der Weitergabe des Bestandgegenstandes. Dass es deshalb notwendig gewesen sei, "die Vorschreibung der Grundbenützung (gemeint: der dafür zu leistenden Zahlungen) direkt an die Unternehmenspächterin Felizitas B. Ges.m.b.H." zu veranlassen, trägt dem tatsächlichen Inhalt des Schreibens vom 12. Oktober 1979 aber ebenfalls nicht Rechnung. Der Beschwerdeführerin ist zuzugestehen, dass die Bestandverträge nicht "die Einbringung des gesamten Unternehmens" erforderten. Die weiteren Wiederholungen aus dem Schriftsatz vom 28. Jänner 2004, wonach es Felizitas B. "zivilrechtlich möglich" war, mit der Beschwerdeführerin "abgesehen von der Grundbenützung" ein Pachtverhältnis einzugehen und später einen Kaufvertrag abzuschließen, enthalten aber keine Auseinandersetzung mit dem zutreffenden Hinweis der belangten Behörde, dass gerade die Grundbenützung ("Standberechtigung") den Gegenstand des Vertrages vom 16. April 1994 und seines Niederschlages in der Bilanz der Beschwerdeführerin ("Pacht und Mietrechte") bildete (vgl. auch das Zitat der belangten Behörde aus der Einkommensteuererklärung von Felizitas B. : "die Mietrechte für die Stände ... um S 1,200.000,-- abgetreten"). Auch dem Standpunkt der belangten Behörde, die hölzernen Verkaufsstände seien zu diesem Zeitpunkt praktisch wertlos gewesen, wird nicht entgegengetreten, sodass die Beschwerde - in der auf die Bewertung der verdeckten Einlage des Jahres 1979 nicht mehr eingegangen wird - in diesem Punkt erfolglos bleiben muss. Diesen nicht un schlüssigen Erwägungen der belangten Behörde begegnet die Beschwerde mit Wiederholungen aus dem Schriftsatz vom 28. Jänner 2004, in denen auf den Umstand, dass Felizitas B. am 12. Oktober 1979 "um dementsprechende Änderung des ... Bestandvertrages" ersuchte, wieder nicht eingegangen wird. In weiterer Folge verweist auch die Beschwerde auf das vertragliche Verbot der Weitergabe des Bestandgegenstandes. Dass es deshalb notwendig gewesen sei, "die Vorschreibung der Grundbenützung (gemeint: der dafür zu leistenden Zahlungen) direkt an die Unternehmenspächterin Felizitas B. Ges.m.b.H." zu veranlassen, trägt dem tatsächlichen Inhalt des Schreibens vom

12. Oktober 1979 aber ebenfalls nicht Rechnung. Der Beschwerdeführerin ist zuzugestehen, dass die Bestandverträge nicht "die Einbringung des gesamten Unternehmens" erforderten. Die weiteren Wiederholungen aus dem Schriftsatz vom 28. Jänner 2004, wonach es Felizitas B. "zivilrechtlich möglich" war, mit der Beschwerdeführerin "abgesehen von der Grundbenützung" ein Pachtverhältnis einzugehen und später einen Kaufvertrag abzuschließen, enthalten aber keine Auseinandersetzung mit dem zutreffenden Hinweis der belangten Behörde, dass gerade die Grundbenützung ("Standberechtigung") den Gegenstand des Vertrages vom 16. April 1994 und seines Niederschlages in der Bilanz der Beschwerdeführerin ("Pacht und Mietrechte") bildete vergleiche auch das Zitat der belangten Behörde aus der Einkommensteuererklärung von Felizitas B. : "die Mietrechte für die Stände ... um S 1,200.000,- abgetreten"). Auch dem Standpunkt der belangten Behörde, die hölzernen Verkaufsstände seien zu diesem Zeitpunkt praktisch wertlos gewesen, wird nicht entgegengetreten, sodass die Beschwerde - in der auf die Bewertung der verdeckten Einlage des Jahres 1979 nicht mehr eingegangen wird - in diesem Punkt erfolglos bleiben muss.

2. Zur Frage einer verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit dem Vertrag vom 16. April 1994:

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid nur über die Berufung gegen Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide entschieden und in der Begründung ihrer Entscheidung ausgeführt, die Nichtanerkennung des Vertrages bewirke insoweit nur die Hinzurechnung der geltend gemachten AfA in der Höhe von S 80.000,- und des Investitionsfreibetrages von S 180.000,- im Jahr 1994. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung wirke sich nur im Bereich des Kapitalertragsteuerhaftungsbescheides aus, gegen den sich die Berufung nicht gerichtet habe.

Die Beschwerde begegnet dem nur mit der Behauptung, die Berufung habe sich auf Grund des Zusammenhanges u.a. mit dem Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO - der auch hinsichtlich der (Haftung für) Kapitalertragsteuer bewilligt worden sei - erkennbar auch gegen den Haftungsbescheid gerichtet. Dass mit dem angefochtenen Bescheid auch insoweit darüber abgesprochen worden sei oder sich die erstinstanzliche Annahme einer verdeckten Ausschüttung auf die angefochtene Entscheidung über die Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 entgegen der Behauptung der belangten Behörde ausgewirkt habe, versucht die Beschwerde nicht darzutun. Einer Auseinandersetzung mit diesem Thema bedarf es unter diesen Umständen nicht. Die Beschwerde begegnet dem nur mit der Behauptung, die Berufung habe sich auf Grund des Zusammenhanges u.a. mit dem Aussetzungsantrag gemäß Paragraph 212 a, BAO - der auch hinsichtlich der (Haftung für) Kapitalertragsteuer bewilligt worden sei - erkennbar auch gegen den Haftungsbescheid gerichtet. Dass mit dem angefochtenen Bescheid auch insoweit darüber abgesprochen worden sei oder sich die erstinstanzliche Annahme einer verdeckten Ausschüttung auf die angefochtene Entscheidung über die Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 entgegen der Behauptung der belangten Behörde ausgewirkt habe, versucht die Beschwerde nicht darzutun. Einer Auseinandersetzung mit diesem Thema bedarf es unter diesen Umständen nicht.

3. Zu den Erlöshinzuschätzungen:

Die strittigen Hinzurechnungen beruhen auf Differenzen zwischen den Stückzahlen für Kränze und Buketts, die sich einerseits aus den Eingangsrechnungen und andererseits aus den über solche Verkäufe ausgestellten Ausgangsrechnungen (Paragons) der Beschwerdeführerin ermitteln ließen. Eingangsrechnungen über Reisigbündel, die im angefochtenen Bescheid auch erwähnt sind, scheinen in der weiteren Kalkulation nicht auf. Bei den Kerzen ergab ein Vergleich der Eingangs- und Ausgangsbelege im Zuge der ersten Betriebsprüfung - die sich insgesamt auf eine Überprüfung von Belegen nur des Jahres 1994 stützte - keine Beanstandungen.

Im Zuge der Wiederholungsprüfung wurde die Zahl der von der Beschwerdeführerin eingekauften Kränze mit 296 (1992), 253 (1993) und 265 (1994), diejenige der eingekauften Buketts mit 1265 (1992), 1260 (1993) und 1110 (1994) ermittelt. In Ausgangsrechnungen wurden 269 (1992), 185 (1993) und 208 (1994) Kränze und lediglich 128 (1992), 81 (1993) und 67 (1994) Buketts gefunden. Die Summe der Ausgangsrechnungen entsprach im Wesentlichen den Beträgen, die die Beschwerdeführerin jeweils als Erlöse aus dem Verkauf von Kränzen und Buketts erklärt hatte. Aus dem Vergleich mit den Eingangsrechnungen ergaben sich Differenzen von 27 (1992), 68 (1993) und 57 (1994) Kränzen und 1137 (1992), 1179 (1993) und 1043 (1994) Buketts. Diese Differenzen wurden von der Betriebsprüfung mit den durchschnittlichen Verkaufspreisen hochgerechnet, woraus sich die der Beschwerdeführerin am 13. November 1998 - samt den Kalkulationsunterlagen - vorgehaltenen Kalkulationsdifferenzen von S 372.306,- (1992), S 507.763,- (1993) und S 471.249,- (1994) inklusive Umsatzsteuer ergaben.

In den Kalkulationsunterlagen wurde ausgeführt, die Geschäftsführerin habe bei der Betriebsbesichtigung im Zuge der ersten Prüfung angegeben, "daß für alle verkauften Kränze und Buketts Paragons ausgefertigt werden".

Diese - auf Seite 5 des angefochtenen Bescheides in etwas verkürzter Form erwähnte - Behauptung war in Bezug auf die Buketts aktenwidrig. Aus dem Aktenvermerk über die Betriebsbesichtigung am 6. März 1996 geht hervor, dass die Geschäftsführerin erklärte, Paragons würden "für Kränze immer ausgefertigt, sonst nur auf Verlangen der Kunden. Erlöse von Buketts sind in den Tageslosungen enthalten" (Seite 102 des Arbeitsbogens). Auf Seite 91 des Arbeitsbogens wurde festgehalten, laut Auskunft der Geschäftsführerin würden "in Bezug auf Buketts nicht immer Paragons ausgefertigt. Meist sind ... Verkäufe in den Tageslosungen erfaßt". Bei der Schlussbesprechung am 17. April 1996 wurden (nur) die "fehlenden Kränze im Verkauf" mit Schwund erklärt (Seite 109 des Arbeitsbogens).

Bei der Wiederholungsprüfung wurden auch die Summen der Tageslosungen (und Bankeingänge) für "Blumen" ermittelt und die Beträge angeführt, die die Beschwerdeführerin jeweils als "Erlöse Blumen" erklärt hatte (1992: S 573.496,88; 1993: S 559.450,90; 1994: S 544.105,44).

Hiezu wurde in der Kalkulation dargelegt: "Stellt man den jährlichen Gesamterlösen für Blumenverkäufe die Kalkulationsdifferenzen gegenüber, so ist leicht ersichtlich, dass die fehlenden Erlöse aus Kranzverkäufen bzw. Bukettsverkäufen nicht in den Erlösen betreffend Blumenverkäufen enthalten sein können".

In der Stellungnahme vom 30. November 1998 führte die Beschwerdeführerin aus, Paragons seien nur ausgestellt worden, wenn Kunden eine Rechnung verlangt hätten. In der Stellungnahme vom 27. Jänner 1999 wurde auf Schwund u.dgl. verwiesen und eine Schlussbesprechung beantragt.

In der Stellungnahme vom 28. Jänner 2004 wiederholte die Beschwerdeführerin - abgesehen von neuerlichen Hinweisen auf Schwund u.dgl., denen die belangte Behörde durch einen Abschlag von der Kalkulation der Wiederholungsprüfung Rechnung trug - das hinsichtlich der Buketts schon in der ersten Betriebsprüfung erstattete Vorbringen, die fehlenden Erlöse seien in den Tageslosungen ("Blumen") enthalten gewesen.

Die belangte Behörde begegnet dem - abgesehen von der Erwähnung des nicht strittigen Umstandes, dass die Beträge der einschlägigen Ausgangsrechnungen zusammengezählt die erklärten Erlöse für Kränze und Buketts ergeben - mit dem Satz, die Betriebsprüfung habe "darauf hingewiesen, dass die 'fehlenden Erlöse' auch nicht in der Erlösposition 'Blumen' enthalten sein können". Das bezieht sich der Sache nach auf die erwähnte Formulierung in der Kalkulation der Wiederholungsprüfung, wonach dies "leicht ersichtlich" sei.

Die "leichte Ersichtlichkeit" ist mit Rücksicht darauf, dass die erklärten Erlöse für Blumen die strittigen Kalkulationsdifferenzen übersteigen, auf der Grundlage des von der belangten Behörde lediglich herangezogenen und im angefochtenen Bescheid dargestellten Zahlenmaterials aber nicht gegeben. Wesentlich wäre in diesem Zusammenhang die Einbeziehung von (anderen) Eingangsrechnungen für "Blumen". Die Kalkulation der Wiederholungsprüfung führt unter der Überschrift "Wareneinkauf Blumen" die (von der belangten Behörde nicht erwähnten) Beträge an, die die Beschwerdeführerin in den drei Jahren des Beschwerdezeitraumes jeweils als "Handelswareneinkauf 10 %" erklärte. Die Behauptung über die Unmöglichkeit einer gänzlichen - oder, wie es offenbar gemeint ist, auch nur teilweisen - Zuordnung der eingekauften Buketts zu den verkauften "Blumen" bezieht sich in der Kalkulation der Betriebsprüfung aber auf das Verhältnis zu den "Gesamterlösen für Blumenverkäufe" als solche ohne Auseinandersetzung mit dem Verhältnis zu den diesbezüglichen Eingangsrechnungen.

Mit dem bloßen Verweis auf den "Hinweis" der Betriebsprüfung hat die belangte Behörde ihren Begründungspflichten in Bezug auf eine wesentliche Grundlage der dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegten Schätzung daher nicht entsprochen und nicht nachvollziehbar dargelegt, warum dem Standpunkt, den die Beschwerdeführerin - hinsichtlich der Buketts - das gesamte Verfahren hindurch vertreten hatte, keinerlei Berechtigung zukommen soll.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera b, und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

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

Wien, am 24. März 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2004130060.X00

Im RIS seit

19.04.2009

Zuletzt aktualisiert am

19.07.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at