jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1970/3/23 1616/68

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.03.1970

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §22;

1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Dr. Kaupp, Dr. Reichel, Dr. Karlik und Dr. Simon als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Smekal, über die Beschwerde der Firma C GesmbH in V, vertreten durch Dr. Hans Primus, Rechtsanwalt in Villach, Nikolaiplatz 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat) vom 24. Juli 1968, Zl. 18/124-II-1968, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1963, 1964 und 1965; den Einheitswert des Betriebsvermögens und die Vermögensteuer auf den 1. Jänner 1964 und 1965 sowie die Sondersteuer vom Vermögen auf den 1. Jänner 1964; den Beitrag vom Vermögen für den Katastrophenfonds ab 1. Jänner 1967, zu Recht erkannt:Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Dr. Kaupp, Dr. Reichel, Dr. Karlik und Dr. Simon als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Smekal, über die Beschwerde der Firma C GesmbH in römisch fünf, vertreten durch Dr. Hans Primus, Rechtsanwalt in Villach, Nikolaiplatz 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat) vom 24. Juli 1968, Zl. 18/124-II-1968, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1963, 1964 und 1965; den Einheitswert des Betriebsvermögens und die Vermögensteuer auf den 1. Jänner 1964 und 1965 sowie die Sondersteuer vom Vermögen auf den 1. Jänner 1964; den Beitrag vom Vermögen für den Katastrophenfonds ab 1. Jänner 1967, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund (Finanzlandesdirektion für Kärnten) hat der beschwerdeführenden Gesellschaft Aufwendungen in der Höhe von S 1.086,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Alleingesellschafter GB der beschwerdeführenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die seit Mai 1963 eine Wäscheschnellreinigung in V betreibt, hat am 4. Juni 1962 als Vertreter der Firma GB, mit TL, Hausbesitzern in V, einen Mietvertrag abgeschlossen, nach welchem er ein laut Bauplan zu errichtendes Objekt um einen Mietzins von monatlich S 7.800,-- auf unbestimmte Zeit mietete. Das Mietverhältnis sollte mit Beendigung der Bauarbeiten, was längstens bis 1. Jänner 1963 erfolgt sein sollte, beginnen. GB wurde das Recht eingeräumt, in den ersten 10 Jahren des Mietverhältnisses das Objekt unterzuvermieten. Der Mieter hatte zum Aufbau des Hauses einen Betrag von S 750.000,-- zu leisten, wovon S 550.000,-- als Mietvorauszahlung, S 200.000,-- als nichtrückzuzahlender Baukostenbeitrag zu verstehen war. Die Vorauszahlung sollte in Monatsraten von S 4.000,-- vom Mietzins einbehalten werden. Mit Notariatsvertrag vom April 1963 wurde von GB und GK die "C" Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Sitz in V gegründet. Das Stammkapital betrug S 100.000,--, wovon S 95.000,-- GB, S 5.000,-- GK übernahm. Ein Monat nach Gründung der Gesellschaft schied GK als Gesellschafter wieder aus. Im Februar 1965 schloß GB "Kaufmann in Berlin" mit der vorgenannten Gesellschaft mit beschränkter Haftung in V "mit Wirkung vom 2. Mai 1963" einen Mietvertrag. Gegenstand der Vermietung waren die vom Vermieter in V von Frau L gemieteten Räume und Flächen, ferner Maschinen, maschinelle Anlagen, Geschäfts- und Büroausstattung und eine ebenfalls von GB gemietete Wohnung. Als Mietzins wurde für das Jahr 1963 S 160.000,--, ab 1. Jänner 1964 S 360.000,--,jährlich vereinbart.Der Alleingesellschafter GB der beschwerdeführenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die seit Mai 1963 eine Wäscheschnellreinigung in römisch fünf betreibt, hat am 4. Juni 1962 als Vertreter der Firma GB, mit TL, Hausbesitzern in römisch fünf, einen Mietvertrag abgeschlossen, nach welchem er ein laut Bauplan zu errichtendes Objekt um einen Mietzins von monatlich S 7.800,-- auf unbestimmte Zeit mietete. Das Mietverhältnis sollte mit Beendigung der Bauarbeiten, was längstens bis 1. Jänner 1963 erfolgt sein sollte, beginnen. GB wurde das Recht eingeräumt, in den ersten 10 Jahren des Mietverhältnisses das Objekt unterzuvermieten. Der Mieter hatte zum Aufbau des Hauses einen Betrag von S 750.000,-- zu leisten, wovon S 550.000,-- als Mietvorauszahlung, S 200.000,-- als nichtrückzuzahlender Baukostenbeitrag zu verstehen war. Die Vorauszahlung sollte in Monatsraten von S 4.000,-- vom Mietzins einbehalten werden. Mit Notariatsvertrag vom April 1963 wurde von GB und GK die "C" Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Sitz in römisch fünf gegründet. Das Stammkapital betrug S 100.000,--, wovon S 95.000,-- GB, S 5.000,-- GK übernahm. Ein Monat nach Gründung der Gesellschaft schied GK als Gesellschafter wieder aus. Im Februar 1965 schloß GB "Kaufmann in Berlin" mit der vorgenannten Gesellschaft mit beschränkter Haftung in römisch fünf "mit Wirkung vom 2. Mai 1963" einen Mietvertrag. Gegenstand der Vermietung waren die vom Vermieter in römisch fünf von Frau L gemieteten Räume und Flächen, ferner Maschinen, maschinelle Anlagen, Geschäfts- und Büroausstattung und eine ebenfalls von GB gemietete Wohnung. Als Mietzins wurde für das Jahr 1963 S 160.000,--, ab 1. Jänner 1964 S 360.000,--,jährlich vereinbart.

Anläßlich einer im Dezember 1965 bei der beschwerdeführenden Gesellschaft durchgeführten Betriebsprüfung, die die Jahre 1963 und 1964 umfaßte, stellte der Prüfer fest, daß der Wert der vom Alleingesellschafter GB der Gesellschaft im Wege eines Bestandvertrages zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt der Eröffnung des Betriebes S 2,080.000,-- betragen habe. Die Anlagewerte der Ges.m.b.H. hätten zu diesem Zeitpunkt S 40.000,-- ausgemacht, denen im Jahre 1964 noch rund S 458.000,-- folgten. Für einen Teil des Wertes der gemieteten Wirtschaftsgüter erblickte der Betriebsprüfer auf Grund des krassen Mißverhältnisses zwischen den Stammkapital und den Anlagewerten der Ges.m.b.H. einerseits und den vom Alleingesellschafter zur Verfügung gestellten Anlagewerten andererseits, eine "verdeckte Sacheinlage". 26,4 % des angeführten Wertes, das sind S 550,000,-- , wurden vom Prüfer als verdeckte Sacheinlage angesehen und von der als Betriebsausgabe verrechneten Miete derselbe Prozentsatz, d. s. für 1963 S 42.200,--, und 1964 S 95.000,--, und weitere S 40.000,-- als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn hinzugerechnet. Gegen die auf Grund der Feststellung der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Vermögenssteuerbescheide 1963 und 1964 wurde Berufung erhoben und hiebei ausgeführt: Der Begriff "verdeckte Sacheinlage" sei dem Steuerrecht fremd. Das Finanzamt behaupte, daß ein Teil der von der Beschwerdeführerin gemieteten Wirtschaftsgüter wirtschaftliches Eigentum der Ges.m.b.H. sei, also nicht mehr wirtschaftliches Eigentum des Herrn GB. Diese Betrachtungsweise sei völlig unhaltbar. Da das österreichische Steuerrecht zwischen der Besitzfirma und der

Betriebsfirma unterscheide und die festgelegten Bestandsverzeichnisse respektiere, könne eine solche Auffassung nicht ernstlich vertreten werden. Die Rechtsprechung habe auch immer Rechtsbeziehungen der Besitzfirma einerseits und der Betriebsfirma andererseits anerkannt. Auch eine Ein-Mann-Ges.m.b.H. sei ein anerkanntes Rechtsinstitut, weshalb es auch steuerrechtlich völlig korrekt sei, wenn Herr GB der Ges.m.b.H. Wirtschaftsgüter zur Nutzung vermietet habe. Der Gesellschafter habe der Gesellschaft weder ein Darlehen gewährt, noch sonstige Kapitalwerte zugeführt, sondern in einem klaren Bestandsverhältnis der Gesellschaft Wirtschaftsgüter überlassen. Ein Darlehen stehe also hier gar nicht zur Erörterung, ebensowenig, daß die Gründer der Gesellschaft schon bei der Gründung etwa gewußt hätten, daß sie Kapital noch zuführen müßten, denn die Ges.m.b.H. sei lediglich mit dem Betrieb einer Reinigungsanstalt befaßt worden und ihr nie eine andere Aufgabe zugedacht gewesen. Wenn das Finanzamt weiter von einer "verdeckten Gewinnausschüttung" spreche, so gehe auch diese Ansicht fehl. Bei der Bemessung des Jahrespachtschillings habe der Verpächter berücksichtigt, daß es sich fast ausschließlich um Maschinen mit einer 10-jährigen Nutzungsdauer handelte, sodaß eine jährliche Abschreibung von 10 % als angemessen zu erachten sei, was einer ziffernmäßigen Jahresabschreibung von rund S 200.000,-- gleichkomme. Außerdem sei eine Verzinsung von 8 % des Kapitals errechnet worden, die also S 160.000,-- erbringen sollte. Daraus habe sich der Pachtschilling von S 360.000,-- ergeben, der keineswegs irgendein Mißverhältnis erkennen lasse. Unter den gleichen Voraussetzungen würde niemand diese Wirtschaftsgüter mit einem geringeren Pachtschilling zur Verfügung stellen.

Auch in den Steuerbescheiden für 1965 wurden entsprechend der für die Jahre 1963 und 1964 vertretenen Ansicht eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen. Mit Schreiben vom 23. Juni 1967 wurde auch gegen diese Bescheide, nämlich den Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Vermögensteuerbescheid 1965, sowie gegen den Bescheid über das Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner 1966 und gegen den Bescheid über den Beitrag vom Vermögen für den Katastrophenfonds, Berufung erhoben. Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung bei der außer dem inländischen Bevollmächtigten der beschwerdeführenden Gesellschaft auch der Berliner Bevollmächtigte des Alleingesellschafters GB Auskünfte erteilte und Erklärungen abgab, wurde der Berufung hinsichtlich der noch beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Punkte keine Folge gegeben. Zur Begründung wurde im wesentlichen ausgeführt:

Verdeckte Gewinnausschüttungen seien nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle unmittelbaren oder mittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen, die sich als Zuwendungen von Teilen des Einkommens des Jahres darstellen, dessen Einkommen zu versteuern ist. Auf die Bezeichnung des Vorteiles komme es dabei nicht an; nach der im Steuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei vielmehr der wahre wirtschaftliche Sachverhalt entscheidend. Gemäß § 22 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung könne durch einen Mißbrauch von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Ein solcher Mißbrauch sei dann anzunehmen, wenn ein Abgabepflichtiger, den erstrebten wirtschaftlichen Erfolg anstatt auf einem geraden Wege, den die Rechtsordnung zu einem solchen Ziel vorsieht, auf einem Umwege zu erreichen suche, um so einer Abgabepflicht zu entgehen, die das Gesetz mit der Benützung des geraden Weges verbinde. Für die Beurteilung, der hier maßgeblichen Frage sei es nicht von entscheidender Bedeutung, ob die dem Betriebsvermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft zugerechneten Gegenstände als verdeckte Sacheinlage, verdecktes Eigenkapital oder etwa als verdecktes Stammkapital bezeichnet werde. Der bürgerlichrechtliche Bestand des Mietvertrages vom Februar 1965 erscheine nicht zweifelhaft. Es fehle jedoch - abgesehen von der Steuerersparnis - jegliche Erklärung dafür, warum anstelle einer Einbringung der gepachteten Wirtschaftsgüter in die Ges.m.b.H. der Weg der Vermietung eingeschlagen wurde. Eine diesbezügliche Begründung sei den Berufungsausführungen nicht zu entnehmen. Der bloße Hinweis auf den einwandfreien Bestand des Mietverhältnisses sowie auf die - grundsätzlich unbestrittene - Handlungsfreiheit des Unternehmers könne nicht befriedigen. Diese Handlungsfreiheit finde nämlich dort ihre Grenze, wo sie sich als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes erweise. Auch sei im Steuerrecht für die Zurechnung von Vermögen nicht der privatrechtliche Eigentumsbegriff, sondern der auf Grund wirtschaftlicher

Betrachtungsweise entwickelte Begriff des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich. Der in diesem Zusammenhang vorgebrachte Einwand, GB sei gezwungen gewesen, den Betrieb in Form einer Ges.m.b.H. zu führen, weil er auf Grund einer Strafverfolgung in Österreich als Einzelperson eine Konzession nicht hätte erlangen können, gehe insofern fehl, als die gewählte Unternehmungsform weder von Seiten der Abgabenbehörde noch von Seiten des Berufungssenates beanstandet worden sei. Es sei jedoch nicht möglich, die mietweise Überlassung der zur Betriebsführung erforderlichen Wirtschaftsgüter mit der aus welchen Erwägungen immer erfolgten Gründung der Ges.m.b.H. in Verbindung zu bringen oder gar zu rechtfertigen. Die Tatsache, daß der schriftliche Mietvertrag zwischen dem Alleingesellschafter GB und der beschwerdeführenden Gesellschaft erst im Februar 1965 somit ca. 2 Jahre nach Betriebseröffnung und offenbar im Zuge der Erstellung der Steuererklärung 1963 abgeschlossen wurde, lasse erkennen, daß die Steuerersparnis ein wesentlicher, wenn nicht überhaupt der alleinige Grund für diese Maßnahme war. Hätten auch andere Erwägungen für die Vermietung gesprochen, so wäre es nicht verständlich, warum der Mietvertrag erst nahezu 2 Jahre nach der Gründung der Ges.m.b.H. abgeschlossen wurde. Die erst in der Berufungsverhandlung aufgestellte Behauptung, der Mietvertrag wäre schon im Zeitpunkt der Betriebseröffnung mündlich abgeschlossen worden, erscheine wenig glaubwürdig, zumal aus dem schriftlichen Vertragstext ein rückwirkender Abschluß des Vertrages zu entnehmen sei. Da die beschwerdeführende Gesellschaft ohne die vorangeführten Wirtschaftsgüter ihren Betrieb nicht hätte mit Erfolg aufnehmen können, wäre als angemessene Maßnahme wohl eine entsprechende Erhöhung der Stammeinlage durch den Alleingesellschafter GB nahegelegen. Die im Wege der Vermietung erfolgte Überlassung der für die Betriebsführung unentbehrlichen Räumlichkeiten und der Maschinen und Einrichtungsgegenstände mit einem Anschaffungswert von rund S 2,100.000,-- müsse daher als ungewöhnlich angesehen werden; dies umsomehr, als die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Betriebseröffnung über keinerlei eigenes Anlagevermögen verfügte und der in Rede stehende Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden sei, womit offenbar eine Dauerwidmung dieser Wirtschaftsgüter an die Ges.m.b.H. erreicht werden sollte. Nach Ansicht des Berufungssenates liege aus den angeführten Gründen in der mietweisen Überlassung der Gegenstände ein Mißbrauch von Formungs- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes. Im Sinne des § 22 Abs. 2 BAO sei daher der Mietvertrag vom Februar 1965 nicht anzuerkennen gewesen, was zur Folge habe, daß bei Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen für die Streitjahre das Stammkapital der beschwerdeführenden Gesellschaft um die Anschaffungskosten (abzüglich AfA) der vom Alleingesellschafter GB der Beschwerdeführerin überlassenen Gegenstände zu erhöhen sei und der von ihr an GB gezahlte Mietzins sich als verdeckte Gewinnausschüttung gewinnerhöhend auswirke. Als Grundlage für die Ermittlung des jeweiligen Wertes der Einlage dienten die mit Vorhaltsbeantwortung vom 29. Mai 1968 eingereichten Abschriften des Anlagenverzeichnisses, wobei für den Baukostenzuschuß analog den Gebäudeinvestitionen eine 12jährige Abschreibungsdauer angenommen worden sei. Der Mindestbesteuerung sei jeweils ein Mittelwert des Stammkapitals am Beginn und am Ende des betreffenden Kalenderjahres zugrunde gelegt worden. Als verdeckte Gewinnausschüttung sei nicht der volle an GB ausbezahlte Mietzins angesetzt worden, sondern nur der nach Abzug der an TL geleisteten Gebäudemiete verbleibende Betrag. Nach dem Wortlaut des Mietvertrages vom 4. Juni 1962 sei Vertragspartner der Frau TL, nicht GB, sondern die "Firma GB", in deren Fortsetzung die C Ges.m.b.H. bestehe. Da der Bestand eines Mietverhältnisses zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und ihrem Alleingesellschafter GB nicht anzuerkennen sei, seien auch die gemäß dem Mietvertrag mit Frau TL von dieser zu leistenden Zinsen als Einnahmen der Beschwerdeführerin anzusehen. Weil aber diese Zinsen letzten Endes dem Gesellschafter GB zugeflossen seien, liege auch insoweit verdeckte Gewinnausschüttung vor.Verdeckte Gewinnausschüttungen seien nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle unmittelbaren oder mittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen, die sich als Zuwendungen von Teilen des Einkommens des Jahres darstellen, dessen Einkommen zu versteuern ist. Auf die Bezeichnung des Vorteiles komme es dabei nicht an; nach der im Steuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei vielmehr der wahre wirtschaftliche Sachverhalt entscheidend. Gemäß Paragraph 22, Absatz eins, der Bundesabgabenordnung könne durch einen Mißbrauch von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder

gemindert werden. Ein solcher Mißbrauch sei dann anzunehmen, wenn ein Abgabepflichtiger, den erstrebten wirtschaftlichen Erfolg anstatt auf einem geraden Wege, den die Rechtsordnung zu einem solchen Ziel vorsieht, auf einem Umwege zu erreichen suche, um so einer Abgabepflicht zu entgehen, die das Gesetz mit der Benützung des geraden Weges verbinde. Für die Beurteilung, der hier maßgeblichen Frage sei es nicht von entscheidender Bedeutung, ob die dem Betriebsvermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft zugerechneten Gegenstände als verdeckte Sacheinlage, verdecktes Eigenkapital oder etwa als verdecktes Stammkapital bezeichnet werde. Der bürgerlichrechtliche Bestand des Mietvertrages vom Februar 1965 erscheine nicht zweifelhaft. Es fehle jedoch - abgesehen von der Steuerersparnis - jegliche Erklärung dafür, warum anstelle einer Einbringung der gepachteten Wirtschaftsgüter in die Ges.m.b.H. der Weg der Vermietung eingeschlagen wurde. Eine diesbezügliche Begründung sei den Berufungsausführungen nicht zu entnehmen. Der bloße Hinweis auf den einwandfreien Bestand des Mietverhältnisses sowie auf die - grundsätzlich unbestrittene - Handlungsfreiheit des Unternehmers könne nicht befriedigen. Diese Handlungsfreiheit finde nämlich dort ihre Grenze, wo sie sich als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes erweise. Auch sei im Steuerrecht für die Zurechnung von Vermögen nicht der privatrechtliche Eigentumsbegriff, sondern der auf Grund wirtschaftlicher Betrachtungsweise entwickelte Begriff des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich. Der in diesem Zusammenhang vorgebrachte Einwand, GB sei gezwungen gewesen, den Betrieb in Form einer Ges.m.b.H. zu führen, weil er auf Grund einer Strafverfolgung in Österreich als Einzelperson eine Konzession nicht hätte erlangen können, gehe insofern fehl, als die gewählte Unternehmungsform weder von Seiten der Abgabenbehörde noch von Seiten des Berufungssenates beanstandet worden sei. Es sei jedoch nicht möglich, die mietweise Überlassung der zur Betriebsführung erforderlichen Wirtschaftsgüter mit der aus welchen Erwägungen immer erfolgten Gründung der Ges.m.b.H. in Verbindung zu bringen oder gar zu rechtfertigen. Die Tatsache, daß der schriftliche Mietvertrag zwischen dem Alleingesellschafter GB und der beschwerdeführenden Gesellschaft erst im Februar 1965 somit ca. 2 Jahre nach Betriebseröffnung und offenbar im Zuge der Erstellung der Steuererklärung 1963 abgeschlossen wurde, lasse erkennen, daß die Steuerersparnis ein wesentlicher, wenn nicht überhaupt der alleinige Grund für diese Maßnahme war. Hätten auch andere Erwägungen für die Vermietung gesprochen, so wäre es nicht verständlich, warum der Mietvertrag erst nahezu 2 Jahre nach der Gründung der Ges.m.b.H. abgeschlossen wurde. Die erst in der Berufungsverhandlung aufgestellte Behauptung, der Mietvertrag wäre schon im Zeitpunkt der Betriebseröffnung mündlich abgeschlossen worden, erscheine wenig glaubwürdig, zumal aus dem schriftlichen Vertragstext ein rückwirkender Abschluß des Vertrages zu entnehmen sei. Da die beschwerdeführende Gesellschaft ohne die vorangeführten Wirtschaftsgüter ihren Betrieb nicht hätte mit Erfolg aufnehmen können, wäre als angemessene Maßnahme wohl eine entsprechende Erhöhung der Stammeinlage durch den Alleingesellschafter GB nahegelegen. Die im Wege der Vermietung erfolgte Überlassung der für die Betriebsführung unentbehrlichen Räumlichkeiten und der Maschinen und Einrichtungsgegenstände mit einem Anschaffungswert von rund S 2,100.000,-- müsse daher als ungewöhnlich angesehen werden; dies umsomehr, als die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Betriebseröffnung über keinerlei eigenes Anlagevermögen verfügte und der in Rede stehende Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden sei, womit offenbar eine Dauerwidmung dieser Wirtschaftsgüter an die Ges.m.b.H. erreicht werden sollte. Nach Ansicht des Berufungssenates liege aus den angeführten Gründen in der mietweisen Überlassung der Gegenstände ein Mißbrauch von Formungs- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes. Im Sinne des Paragraph 22, Absatz 2, BAO sei daher der Mietvertrag vom Februar 1965 nicht anzuerkennen gewesen, was zur Folge habe, daß bei Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen für die Streitjahre das Stammkapital der beschwerdeführenden Gesellschaft um die Anschaffungskosten (abzüglich AfA) der vom Alleingesellschafter GB der Beschwerdeführerin überlassenen Gegenstände zu erhöhen sei und der von ihr an GB gezahlte Mietzins sich als verdeckte Gewinnausschüttung gewinnerhöhend auswirke. Als Grundlage für die Ermittlung des jeweiligen Wertes der Einlage dienten die mit Vorhaltsbeantwortung vom 29. Mai 1968 eingereichten Abschriften des Anlagenverzeichnisses, wobei für den Baukostenzuschuß analog den Gebäudeinvestitionen eine 12jährige Abschreibungsdauer angenommen worden sei. Der Mindestbesteuerung sei jeweils ein Mittelwert des Stammkapitals am Beginn und am Ende des betreffenden Kalenderjahres zugrunde gelegt worden. Als

verdeckte Gewinnausschüttung sei nicht der volle an GB ausbezahlte Mietzins angesetzt worden, sondern nur der nach Abzug der an TL geleisteten Gebäudemiete verbleibende Betrag. Nach dem Wortlaut des Mietvertrages vom 4. Juni 1962 sei Vertragspartner der Frau TL, nicht GB, sondern die "Firma GB", in deren Fortsetzung die C Ges.m.b.H. bestehe. Da der Bestand eines Mietverhältnisses zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und ihrem Alleingesellschafter GB nicht anzuerkennen sei, seien auch die gemäß dem Mietvertrag mit Frau TL von dieser zu leistenden Zinsen als Einnahmen der Beschwerdeführerin anzusehen. Weil aber diese Zinsen letzten Endes dem Gesellschafter GB zugeflossen seien, liege auch insoweit verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Der angefochtene Bescheid läßt in seiner Begründung erkennen, daß die belangte Behörde die Gründung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung als gerechtfertigt ansah. Sie beurteilte aber die Tatsache, daß GB alle notwendigen Maschinen, maschinellen Anlagen, Büroausstattung und Betriebsräume die alle zum Betriebe der Schnellwäscherei erforderlich sind, nicht in die von ihm begründete Gesellschaft einbrachte, sondern ihr nur mietweise zur Verfügung stellte, als einen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO.Der angefochtene Bescheid läßt in seiner Begründung erkennen, daß die belangte Behörde die Gründung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung als gerechtfertigt ansah. Sie beurteilte aber die Tatsache, daß GB alle notwendigen Maschinen, maschinellen Anlagen, Büroausstattung und Betriebsräume die alle zum Betriebe der Schnellwäscherei erforderlich sind, nicht in die von ihm begründete Gesellschaft einbrachte, sondern ihr nur mietweise zur Verfügung stellte, als einen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des Paragraph 22, Absatz eins, BAO.

Ganz allgemein wird man die Vorgangsweise eines gewerblichen Unternehmers, alle oder einen Teil der im Betriebe verwendeten Wirtschaftsgüter lediglich im Wege eines Bestandvertrages zur Verfügung gestellt zu erhalten, nicht schlechthin als ungewöhnlich bezeichnen, zumal dieser Weg durch das sogenannte Leasing immer häufiger beschritten wird. Dies wird in der Regel auch dann zu gelten haben, wenn der Mieter der Wirtschaftsgüter eine Körperschaft, der Vermieter z. B. ein Gesellschafter der Körperschaft ist, weil hier sowohl bürgerlich-rechtlich als auch abgabenrechtlich zwei verschiedene Rechtsubjekte vorliegen. Wenn die Beschwerde in diesem Zusammenhang auf zwei Urteile des ehemaligen Reichsfinanzhofes hinweist (U. vom 14. März 1933, RStBl. S. 1292 und vom 21. März 1944, RStBl. S. 396), in welchen einer solchen Gestaltung die steuerliche Anerkennung nicht versagt blieb, so ist dem entgegenzuhalten, daß der vorliegende Fall mit jenen Fällen deshalb nicht unbedingt vergleichbar erscheint, weil es sich dort bei der Körperschaft einerseits nicht um eine Ein-Mann-Gesellschaft handelte und andererseits die wirtschaftlichen Beweggründe für die gewählte Gestaltung als schlüssig anzusehen waren. Sind mehrere Gesellschafter beteiligt, so ist viel eher einzusehen, daß von einem Gesellschafter nicht alle ihm zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgüter in die Gesellschaft eingebracht werden. Im vorliegenden Falle ist die durch die Betriebsform einer Gesellschaft m.b.H. gegebene Risikobeschränkung, die die Beschwerdeführerin für sich ins Treffen führt, nicht als durchaus überzeugender Grund für die gewählte Vorgangsweise anzusehen. Bei einer Wäscherei als Dienstleistungsbetrieb ist das Betriebsrisiko, von der kostspieligen Anschaffung der Maschinen abgesehen, nicht allzu groß. Das in der Anschaffung der notwendigen Maschinen und sonstigen Anlagegüter liegende Risiko ist aber demgegenüber für den Alleingesellschafter das gleiche, ob diese Wirtschaftsgüter von ihm nur vermietet oder in die Gesellschaft eingebracht werden. Auch die durch die ständige Abwesenheit des Gesellschafters bedingte erschwerte Überwachungsmöglichkeit wird sich für den einen wie für den anderen Fall in der gleichen Weise auswirken.

Dem Zugriff der Abgabeverwaltung bei Vollstreckung etwaiger Abgabenrückstände wären übrigens auch die von der Betriebsgesellschaft nur gemieteten Wirtschaftsgüter infolge der Sachhaftung der eingebrachten Maschinen gemäß § 16 BAO nicht entzogen.Dem Zugriff der Abgabeverwaltung bei Vollstreckung etwaiger Abgabenrückstände wären übrigens auch die von der Betriebsgesellschaft nur gemieteten Wirtschaftsgüter infolge der Sachhaftung der eingebrachten Maschinen gemäß Paragraph 16, BAO nicht entzogen.

War demzufolge die vom Alleingesellschafter gewählte Vorgangsweise der Vermietung des notwendigen Anlagevermögens an die beschwerdeführende Gesellschaft in wirtschaftlicher Hinsicht zwar nicht völlig einleuchtend, so war doch die Annahme der belangten Behörde, ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liege vor, nach der Aktenlage nicht gerechtfertigt. Mißbrauch setzt nämlich voraus, daß der ungebräuchliche Weg nur oder wenigstens überwiegend aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde. Die Behörde glaubt dies aus der Tatsache des erst zwei Jahre nach Betriebsbeginn erfolgten Abschlusses des schriftlichen Mietvertrages bzw. aus dessen zeitlichen Zusammentreffen mit der Erstellung der Steuererklärung für das Jahr 1963 schließen zu können.

Abgesehen davon, daß eine Eröffnungsbilanz der Gesellschaft bereits im November 1964 dem Finanzamt vorlag, und daß aus dem Bericht über die im Dezember 1965 durchgeführte Betriebsprüfung z. B. nicht entnommen werden kann, die Abbuchungen für Miete seien erst später durchgeführt worden, konnten die von der Behörde herangezogenen Indizien nicht ausreichen, einen Mißbrauch im Sinne des § 22 BAO darzutun. Zu einem Mißbrauch wird der bloße Gebrauch einer Gestaltungsmöglichkeit erst dann, wenn diese völlig ungewöhnlich ist, und nur gemacht wurde, um zu einer Steuerersparnis zu führen. Dies hat jedoch die Behörde nachzuweisen.Abgesehen davon, daß eine Eröffnungsbilanz der Gesellschaft bereits im November 1964 dem Finanzamt vorlag, und daß aus dem Bericht über die im Dezember 1965 durchgeführte Betriebsprüfung z. B. nicht entnommen werden kann, die Abbuchungen für Miete seien erst später durchgeführt worden, konnten die von der Behörde herangezogenen Indizien nicht ausreichen, einen Mißbrauch im Sinne des Paragraph 22, BAO darzutun. Zu einem Mißbrauch wird der bloße Gebrauch einer Gestaltungsmöglichkeit erst dann, wenn diese völlig ungewöhnlich ist, und nur gemacht wurde, um zu einer Steuerersparnis zu führen. Dies hat jedoch die Behörde nachzuweisen.

Es ist aber nach der Aktenlage durchaus nicht zu erkennen, ob durch die gewählte Gestaltung eine Steuerersparnis überhaupt eintreten konnte. Die Zwischenschaltung einer körperschaftssteuerpflichtigen Gesellschaft wird an und für sich wegen der zweifachen Erfassung des Ertrages durch die Körperschaftssteuer einerseits, durch die Einkommensteuer andererseits noch nicht auf eine niedrigere Steuerbelastung, im ganzen gesehen, schließen lassen. Bei Annahme der Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter fällt zusätzlich auch noch Umsatzsteuer an. Hinsichtlich der Gewerbesteuer, bei der die Progression keine wesentliche Rolle spielt, würde die infolge der Betriebsausgabe Miete herabgesetzte Bemessungsgrundlage zwar zu einer niedrigeren Steuer bei der Gesellschaft führen, was jedoch durch die Zurechnungsvorschriften der §§ 7 und 12 Gewerbesteuergesetz zur Hälfte beseitigt wird, wobei aber im vorliegenden Fall noch die Frage zu klären wäre, ob nicht auch die Vermietung der Wäschereimaschinen im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erfolgte, wodurch es zur vollen Erfassung der auf der einen Seite gewinnmindernd abgezogenen Beträge durch die Gewerbesteuer kommen müßte.Es ist aber nach der Aktenlage durchaus nicht zu erkennen, ob durch die gewählte Gestaltung eine Steuerersparnis überhaupt eintreten konnte. Die Zwischenschaltung einer körperschaftssteuerpflichtigen Gesellschaft wird an und für sich wegen der zweifachen Erfassung des Ertrages durch die Körperschaftssteuer einerseits, durch die Einkommensteuer andererseits noch nicht auf eine niedrigere Steuerbelastung, im ganzen gesehen, schließen lassen. Bei Annahme der Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter fällt zusätzlich auch noch Umsatzsteuer an. Hinsichtlich der Gewerbesteuer, bei der die Progression keine wesentliche Rolle spielt, würde die infolge der Betriebsausgabe Miete herabgesetzte Bemessungsgrundlage zwar zu einer niedrigeren Steuer bei der Gesellschaft führen, was jedoch durch die Zurechnungsvorschriften der Paragraphen 7 und 12 Gewerbesteuergesetz zur Hälfte beseitigt wird, wobei aber im vorliegenden Fall noch die Frage zu klären wäre, ob nicht auch die Vermietung der Wäschereimaschinen im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erfolgte, wodurch es zur vollen Erfassung der auf der einen Seite gewinnmindernd abgezogenen Beträge durch die Gewerbesteuer kommen müßte.

Steht demnach nicht annähernd fest, ob der "ungebräuchliche Weg" eine Minderung der Steuern herbeizuführen überhaupt geeignet war, so konnte umsoweniger unterstellt werden, daß durch die gesetzten Maßnahmen dieses Ergebnis beabsichtigt gewesen sei. Das Verwaltungsverfahren läßt die notwendigen Ermittlungen und Feststellungen in dieser Richtung völlig vermissen und erwies sich dadurch als ergänzungsbedürftig.

Der angefochtene Bescheid war mithin wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von

Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 lit. c Z. 2 VwGG 1965 aufzuheben.Der angefochtene Bescheid war mithin wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera c, Ziffer 2, VwGG 1965 aufzuheben.

Der Ausspruch über die Kosten gründet sich auf §§ 47 ff des VwGG 1965.Der Ausspruch über die Kosten gründet sich auf Paragraphen 47, ff des VwGG 1965.

Wien, am 23. März 1970

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1970:1968001616.X00

Im RIS seit

23.03.1970

Zuletzt aktualisiert am

05.03.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at